Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 13. februar 2025 [1]

Sag C-615/23

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
mod
P. S.A.

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – tjenesteydelser mod vederlag – afgiftsgrundlag – udbetalinger af kompensation til dækning af tab – tilskud, der er direkte forbundet med prisen – tilskudsstøttet tjenesteydelse leveret af tredjemand i almenhedens interesse – retsforhold og direkte forbindelse mellem tjenesteydelse og vederlag – vederlag fra tredjemand«

I. Indledning

1. I den foreliggende sag skal Domstolen tage stilling til det principielle spørgsmål om, hvorledes en regional myndigheds tilskud til en afgiftspligtig person i almenhedens interesse (her interessen i levering af offentlig kollektiv personbefordring) skal behandles i momsretlig henseende. Såfremt tilskuddet udgør en del af vederlaget for den afgiftspligtige persons levering af ydelsen til tilskudsgiveren eller dennes kunder, skal den afgiftspligtige person betale moms af tilskuddet (og tilskuddet skal være tilsvarende højere). Såfremt tilskuddet derimod ikke udgør en del af vederlaget for leveringen af en ydelse (til gavn for tilskudsgiveren eller kunderne), men derimod et generelt tilskud til den afgiftspligtige person, foreligger der ikke en afgiftspligtig transaktion, hvorfor der heller ikke skal svares moms.

2. Grænsedragningen mellem de to situationer er ikke altid let, og Domstolen har allerede beskæftiget sig med den i flere sager [2]. I den foreliggende præjudicielle sag skal Domstolen nu tage stilling til et planlagt tilskud til en virksomhed inden for offentlig kollektiv personbefordring, som modtager en kompensation til dækning af de tab, der er forbundet med tilrådighedsstillelsen af transportruter. Denne betaling opgøres ikke på grundlag af antallet af brugere, men derimod

[1] – Originalsprog: tysk.

[2] – Dom af 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743), af 9.10.2019, C og C (Moms og landbrugsstøtte) (C-573/18 og C-574/18, EU:C:2019:847), af 15.7.2004, Kommissionen mod Tyskland (C-144/02, EU:C:2004:444), af 22.11.2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), af 13.6.2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369), af 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), af 29.2.1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), og af 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

som et fast beløb på grundlag af de udførte køretøjs-km. I denne forbindelse får Domstolen mulighed for at videreudvikle kriterierne for afgrænsning af et tilskud *for* leveringen af en ydelse fra et generelt tilskud, som er *uafhængigt af* leveringen af en ydelse.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

3. Den EU-retlige ramme udgøres af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) [3]. Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c), har følgende ordlyd:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[…]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«

4. Momsdirektivets artikel 73 vedrører afgiftsgrundlaget og har følgende ordlyd:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

B. Polsk ret

5. Polen har gennemført momsdirektivet ved lov af 11. marts 2004 om afgift på varer og tjenesteydelser (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. af 2011, nr. 177, pos. 1054, med ændringer) (herefter »momsloven«).

6. Denne lovs artikel 29a, stk. 1, fastsætter i det væsentlige, at afgiftsgrundlaget omfatter den samlede modværdi, som vareleverandøren eller tjenesteyderen har modtaget eller skal modtage fra aftageren eller tredje person fra salget, herunder tilskud, støtte og andre tillæg af lignende art, der har en direkte indflydelse på prisen af varer eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person har leveret.

7. Endvidere foreligger lov af 16. december 2018 om offentlig kollektiv personbefordring (Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym, Dz. U. af 2018, pos. 2016, med ændringer) (herefter »lov om offentlig kollektiv personbefordring«). Denne lovs artikel 50, stk. 1, nr. 2, litra c), fastsætter, at

[3] – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1) i den aktuelle affattelse, senest ændret ved Rådets direktiv (EU) 2022/890 af 3.6.2022 (EUT 2022, L 155, s. 1).

finansiering af personbefordring af almen interesse navnlig kan bestå i overførsel af en kompensation til en operatør for omkostninger, som operatøren har afholdt i forbindelse med leveringen af tjenesteydelser inden for offentlig kollektiv personbefordring.

III. Faktiske omstændigheder og anmodningen om præjudiciel afgørelse

8. P. S.A. (herefter »selskabet«) anmodede skatte- og afgiftsmyndigheden om en bindende forhåndsbesked angående afgift på varer og tjenesteydelser (moms).

9. Ansøgeren driver økonomisk virksomhed. Der findes ifølge den forelæggende ret ingen kapitaltilknytninger eller tilknytninger af anden karakter mellem ansøgeren og enheder under det kommunale selvstyre, hvilket vil sige, at ansøgeren ikke er en intern operatør som omhandlet i forordning (EF) nr. 1370/2007 [4]. Hermed menes formentlig, at selskabet er en uafhængig privat virksomhed.

10. Selskabet fører løbende regnskab og aflægger en årsrapport, er selskabsskattepligtigt og aktivt momspligtigt. Selskabets virksomhed består overvejende i personbefordring. Som følge af ikrafttrædelsen af forordning nr. 1370/2007 og lov om offentlig kollektiv personbefordring overvejer selskabet en mulighed for at indgå kontrakter om offentlig personbefordring ad vej, hvorefter ansøgeren får overført en kompensation som omhandlet i artikel 50, stk. 1, nr. 2, litra c), i lov om offentlig kollektiv personbefordring. Selskabet ville optræde som en operatør og den anden part ville være en arrangør af offentlig kollektiv trafik, dvs. en enhed under det kommunale selvstyre.

11. Inden for rammerne af selskabets virksomhed på området for offentlig kollektiv personbefordring ville det opnå indtægter fra billetsalg, som skulle dække driftsomkostningerne ved befordringsvirksomhed. Billetsalgspriser ville alternativt fastslås enten af 1) arrangøren af den offentlige kollektive personbefordring ved vedkommende organers beslutninger, eller 2) arrangøren ved anvendelse af standardaftalevilkår for udførelse af tjenesteydelser inden for offentlig personbefordring ad vej.

12. Selskabet ville opnå indtægter fra følgende kilder:

1. indtægter fra billetsalg og andre momspligtige takstgebyrer (som udgangspunkt med momssats 8%)

2. kompensation for tabte indtægter som følge af benyttelse af lovbestemte rabatter på billetpriser, der er tilkendt bestemte kategorier af passagerer, idet kompensationen har en objektiv karakter og er momspligtig (momssats 8%)

3. kompensation for tabte indtægter som følge af benyttelse af rabatter på billetpriser, der er lokalt vedtaget for det geografiske område, der er underlagt arrangørens stedlige kompetence

4. øvrige indtægter (f.eks. fra udbud af reklameplads), idet de i nr. 2-4 nævnte indtægtskilder kan forekomme samtidig, kun delvis eller slet ikke forekomme, således som det fremgår af en bestemt kontrakt eller lovgivning.

[4] – Europa-Parlamentets og Rådets forordning af 23.10.2007 om offentlig personbefordring med jernbane og ad vej og om ophævelse af Rådets forordning (EØF) nr. 1191/69 og (EØF) nr. 1107/70 (EUT 2007, L 315, s. 1).

13. Finansiering af de præsterede tjenesteydelser inden for offentlig personbefordring med de ovennævnte indtægter ville ikke dække driftsomkostningerne ved selskabets befordringsvirksomhed, hvorfor selskabet fra arrangøren ville modtage kompensation til dækning af tab ved leveringen af disse tjenesteydelser. Størrelsen af kompensationen kan ikke overstige et beløb, der svarer til den finansielle nettoeffekt af leveringen af offentlig personbefordring i byer, der er opgjort i henhold til forordning 1370/2007.

14. En kontrakt med arrangøren ville redegøre for de nærmere regler for beregningen af den finansielle nettoeffekt af leveringen af disse tjenesteydelser, fremgangsmåden ved udbetaling af kompensation samt kompensationens maksimelle størrelse i en bestemt periode. Et negativt finansielt resultat er et udgangspunkt for beregningen af kompensationen. Kompensationen ville ikke have indflydelse på billetprisen, dvs. på prisen på den leverede tjenesteydelse. Kompensationen har en generel karakter og udgør et tilskud til de sædvanlige driftsomkostninger ved den befordringsvirksomhed, der udføres i henhold til kontrakten.

15. Selskabet har bl.a. spurgt skatte- og afgiftsmyndigheden om, hvorvidt en sådan kompensation (herefter »tilskuddet«) udgør en afgiftspligtig omsætning som omhandlet i momslovens artikel 29a, stk. 1. Ifølge selskabet ville tilskuddet ikke føre til en stigning i afgiftsgrundlaget som omhandlet i momslovens artikel 29a, stk. 1, idet kompensationen ikke har en direkte indflydelse på priserne på de leverede tjenesteydelser vedrørende offentlig kollektiv personbefordring.

16. I forhåndsbesked af 14. maj 2019 fandt skatte- og afgiftsmyndigheden, at selskabets holdning ikke var korrekt, og anførte, at selskabet, der udfører de i anmodningen om bindende forhåndsbesked beskrevne aktiviteter, der opfylder definitionen på en økonomisk virksomhed som omhandlet i momslovens artikel 15, stk. 2, handler som en afgiftspligtig person. Skatte- og afgiftsmyndigheden anførte, at et sådant tilskud ville udgøre et tilskud som omhandlet i momslovens artikel 29a, stk. 1, der har en direkte indflydelse på prisen på de leverede tjenesteydelser.

17. Retten i første instans annullerede den påklagede forhåndsbesked ved dom af 26. november 2019. Retten udtalte i begrundelsen, at det fremgår af anmodningen om bindende forhåndsbesked, at kompensationen ikke ville have indflydelse på billetpriserne (priserne på tjenesteydelserne), fordi billetpriserne fastsattes af arrangøren. Den afviste, at der var en entydig og synlig sammenhæng mellem prisen på den leverede befordringstjeneste og tilskuddet. Skatte- og afgiftsmyndigheden har iværksat kassationsanke til prøvelse af denne dom.

18. Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen), som nu skal tage stilling til sagen, har forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»Skal [momsdirektivets] artikel 73 […] fortolkes således, at en kompensation som den i nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse omhandlede, der udbetales af en enhed under det kommunale selvstyre til en selvstændig enhed (operatør), der leverer tjenesteydelser inden for offentlig kollektiv personbefordring, er omfattet af afgiftsgrundlaget som omhandlet i denne bestemmelse?«

19. Den polske skatte- og afgiftsmyndighed, Republikken Polen, Ungarn og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg om dette spørgsmål i sagen for Domstolen. Domstolen har i henhold til procesreglementets artikel 76, stk. 2, undladt at afholde en mundtlig forhandling.

IV. Retlig bedømmelse

A. Det præjudicielle spørgsmål og undersøgelsens struktur

20. Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, efter hvilke kriterier udbetalingen af et tilskud (her i form af en kompensation til dækning af tab) i henhold til momsdirektivets artikel 73 skal indgå i afgiftsgrundlaget for en afgiftspligtig transaktion, som udføres af tilskudsmodtageren.

21. Det er ikke usædvanligt, at en enhed under det kommunale selvstyre (herefter »tilskudsgiver«) i almenhedens interesse (her interessen i opretholdelsen af offentlig kollektiv personbefordring) udbetaler kompensation til dækning af omkostninger, idet den har en vis (almen) interesse heri.

22. Hvis alle statslige tilskud generelt indgik i afgiftsgrundlaget for momsen, ville dette medføre, at ethvert tilskud kan reduceres til den moms, der skal betales, eftersom modtageren ikke længere kan anvende denne del til det støttede formål, eller skal støttebeløbet forhøjes med momsbeløbet, hvilket i tider med stramme offentlige budgetter ikke altid vil være muligt. Dette er formentlig også grunden til, at der er enighed om, at det ikke er enhver betaling fra staten i almenhedens interesse, der skal anses for en momsretligt relevant modydelse for en momspligtig levering eller tjenesteydelse [5].

23. Det fremgår også tydeligt af ordlyden af momsdirektivets artikel 73, at det ikke er ethvert tilskud, der er omfattet af afgiftsgrundlaget for momsen. Det omfatter derimod kun de tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris. For så vidt skal der sondres mellem momsretligt irrelevante tilskud og tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris. Sidstnævnte kan også betegnes som modydelse (her fra en tredjemand i skikkelse af tilskudsgiveren).

24. Det fremgår imidlertid af den forelæggende rets begrundelse i anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den muligvis også lægger til grund, at selskabet leverer en ydelse direkte til tilskudsgiveren (tilrådighedsstillelse af offentlig kollektiv personbefordring). Også i dette tilfælde ville tilskuddet skulle betragtes som en modydelse for en afgiftspligtig ydelse. Følgelig ønsker den forelæggende ret egentlig oplyst, om det her omhandlede tilskud er omfattet af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c) (levering af ydelser mod vederlag), eller af momsdirektivets artikel 73 (vederlag fra en tredjemand, herunder tilskud).

25. Domstolen har allerede gentagne gange forsøgt at udvikle kriterier for denne fortolkning. Således har Domstolen fastslået, at betalinger fra medlemmer af en salgsfremmende sammenslutning [6] og tilskud til landbrugere for at ophøre med mælkeproduktion [7] eller for at afstå fra at høste [8] ikke udgør vederlag for en levering eller tjenesteydelse. Det samme gælder et tilskud til et offentligt TV-selskab med henblik på opretholdelsen af dets program [9]. Derimod har Domstolen fastslået, at der muligvis foreligger et vederlag, når der er en bestemt forbindelse

[5] – Jf. blot de domme, hvor Domstolen har afvist dette: dom af 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743), af 15.7.2004, Kommissionen mod Tyskland (C-144/02, EU:C:2004:444), af 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), af 29.2.1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), og af 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

[6] – Dom af 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

[7] – Dom af 29.2.1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

[8] – Dom af 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627).

[9] – Dom af 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

mellem tilskuddet og prisen for en levering af en ydelse til en tredjemand [10]. Det blev fastslået, at der forelå et sådant vederlag, i forbindelse med et tilskud på 10 britiske pund sterling (GBP) pr. gennemført energirådgivning [11] og indbetalinger til en driftsfond for en producentorganisations konkrete leveringer til dens medlemmer [12], men derimod ikke i forbindelse med et tilskud til producenter af tørret foder med henblik på at kunne producere til prisen på verdensmarkedet [13].

26. Udgangspunktet for besvarelsen af det spørgsmål, om selskabets tilskudsstøttede aktivitet i den foreliggende sag kan anses for en ydelse mod vederlag, er – som det ofte er tilfældet – momsens karakter af generel forbrugsafgift (herom under B.1). Herefter vil jeg redegøre for de i henhold til momsdirektivet påkrævede kriterier for besvarelsen af dette spørgsmål (herom under B.2) for at kunne give en nyttig besvarelse i den konkrete sag (herom under B.3).

B. Afgrænsningen af et momsretligt irrelevant tilskud fra en momsretligt relevant modydelse

1. Momsens karakter

27. Henset til sin karakter er momsen en generel forbrugsafgift, der har til formål at afgiftsbelaste den af ydelsesmodtageren afholdte betaling (sædvanligvis en pengebetaling), som tjenesteyderen modtager fra ydelsesmodtageren for en levering eller tjenesteydelse [14]. Dette beløb udvides i momsdirektivets artikel 73 med den udgift, som tredjemand afholder. Således omfatter den også den modydelse, som tjenesteyderen modtager fra tredjemand »for de pågældende transaktioner«. Der skal dog i begge tilfælde være tale om en transaktion udført af den, der modtager pengebetalingen, i dette tilfælde selskabet.

28. Det defineres i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c), hvad en afgiftspligtig transaktion er. I henhold til disse bestemmelser er følgende transaktioner momspligtige: levering af varer og ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab. Det fremgår navnlig af definitionen af en levering i momsdirektivets artikel 14 (»overdragelse af retten«), at den, der leverer ydelsen, skal skaffe ydelsesmodtageren en konkret fordel til forbrug (ved leveringen af en vare). Der er således tale om afgiftsbelastning af en overdragelse af et forbrugsgode mellem to personer.

29. Momsen er en forbrugsafgift, som har til formål at afgiftsbelaste forbrugerens ydeevne, som kommer til udtryk i vedkommendes anvendelse af aktiver til at anskaffe en fordel til forbrug. Derfor kan der kun foreligge en momsretlig transaktion, hvis den afgiftspligtige person skaffer en *bestemt* forbruger en *konkret* fordel. Hvis tilskudsmodtageren derimod blot skaffer *almenheden* en *generel* fordel, medfører dette ikke en afgiftspligtig transaktion.

30. Det er et kendetegn ved tilskud, at tilskudsgiveren altid også yder tilskuddet i sin egen interesse eller – i forbindelse med statslige tilskud – inden for sit kompetenceområde. Imidlertid er den omstændighed, at tilskudsmodtageren (her selskabet) forfølger et formål, som overlapper

[10] – Dom af 22.11.2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629).

[11] – Dom af 13.6.2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

[12] – Dom af 9.10.2019, C og C (Moms og landbrugsstøtte) (C-573/18 og C-574/18, EU:C:2019:847).

[13] – Dom af 15.7.2004, Kommissionen mod Tyskland (C-144/02, EU:C:2004:444).

[14] – Jf. eksempelvis dom af 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, præmis 23), af 11.10.2007, KÖGÁZ m.fl. (C-283/06 og C-312/06, EU:C:2007:598, præmis 37 – »dens størrelse fastsættes proportionalt med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer«), og af 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, præmis 20 og 23 – »[d]et er kun arten af den indgåede forpligtelse, der har betydning: for at være omfattet af det fælles merværdiafgiftssystem skal forpligtelsen medføre et forbrug«).

eller endda er sammenfaldende med tilskudsgiverens formål (her interessen i en funktionerende kollektiv personbefordring på tilskudsgiverens eget område), ikke i sig selv tilstrækkelig til at lægge til grund, at der foreligger en fordel til forbrug i momsdirektivets forstand. I modsat fald ville formuleringen i momsdirektivets artikel 73, hvorefter tilskuddet skal være *direkte* forbundet med transaktionernes pris, være overflødig, og ethvert tilskud ville udgøre et vederlag for en fordel til forbrug.

2. Afgrænsningskriterier

31. Domstolen har derfor fra begyndelsen baseret afgrænsningen på, om der i momsretlig forstand foreligger en ydelse, som tilskuddet er blevet anvendt til [15]. Domstolen [16] har fastslået, at dette ikke er tilfældet, såfremt den erhvervsdrivende blot har indvilliget i at producere mindre mælk og modtager et vederlag (tilskud) herfor. Domstolen bemærkede, at landbrugerens mælkeproduktion ganske vist var i tilskudsgiverens interesse, men ikke skaffede denne en fordel til forbrug, idet den derimod skete i almenhedens interesse, som er at fremme den rette funktion af markedet for mælk i Unionen [17]. Domstolen har navnlig udtrykkeligt fastslået, at landmanden ikke leverer tjenesteydelser til en konkret forbruger og heller ikke en fordel, der kan anses for et omkostningselement, der indgår i en anden persons virksomhed i omsætningskæden [18].

32. Det samme gjaldt en forening, der markedsførte bestemte regionale produkter og modtog et tilskud fra regionen. Her fastslog Domstolen, at tilskuddet netop skal betales for leveringen af en bestemt vare eller udførelsen af en bestemt tjenesteydelse [19], hvorfor der skal foretages en prøvelse af, om »der for hver enkelt opgave foretages en særlig betaling, der nærmere kan fastsættes« [20]. Det forhold, at regionen havde en interesse i bedre markedsføring af produkter fra regionen, var ifølge Domstolen ikke tilstrækkeligt. Der blev foretaget en lignende bedømmelse af et statsligt tilskud til et TV-selskab, der ikke opkrævede nogen betaling af sine seere [21]. Tilskuddene til finansiering af udsendelsesdriften blev ikke anset for en modydelse for udførelsen af en konkret tjenesteydelse for en konkret seer. Heller ikke det forhold, at der forelå en udsendelsesdrift, udgjorde en fordel for tilskudsgiveren, for hvilken denne betalte et tilskud som vederlag.

33. Derimod fastslog Domstolen i forbindelse med et tilskud på 10 GBP pr. udført energirådgivning [22], at det beløb, der blev betalt af en offentlig organisation til en virksomhed i forbindelse med energirådgivning, som blev leveret til visse grupper af beboere, udgjorde en modydelse for en tjenesteydelse. Ligeledes betragtede den betalinger fra driftsfonde til en producentorganisation for levering af investeringsaktiver, der kom de pågældende producenter til gode, som et vederlag fra tredjemand for en levering [23].

15 – Jf. herom Domstolens praksis: dom af 22.11.2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, præmis 12 ff.), af 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, præmis 21 ff.), og af 29.2.1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, præmis 19 ff.).

16 – Dom af 29.2.1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

17 – Således udtrykkeligt dom af 29.2.1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, præmis 21 f.).

18 – Således udtrykkeligt dom af 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, præmis 23).

19 – Dom af 22.11.2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, præmis 12), således også allerede dom af 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, præmis 14 ff.).

20 – Dom af 22.11.2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, præmis 15), og af 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, præmis 14 ff.).

21 – Dom af 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

22 – Dom af 13.6.2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

23 – Dom af 9.10.2019, C og C (Moms og landbrugsstøtte) (C-573/18 og C-574/18, EU:C:2019:847).

34. Henset til momsens karakter og Domstolens praksis foreligger der dermed ikke en levering eller tjenesteydelse mod vederlag, hvis tilskuddet primært betales til tilskudsmodtageren i almenhedens interesse[24]. I så fald mangler der nemlig en konkret ydelsesmodtager. Tilskudsgiveren bliver heller ikke til en konkret ydelsesmodtager, blot fordi vedkommende indirekte har en egeninteresse i den tilskudsstøttede aktivitet.

35. Det skal derfor afklares, om udbetalingen af tilskuddet modsvares af, at en konkret ydelsesmodtager skaffes en konkret fordel. Med henblik herpå skal der sondres mellem de to mulige scenarier. Således kan tilskuddet udbetales for leveringen af en tjenesteydelse til tilskudsgiveren [her f.eks. tilrådighedsstillelsen af offentlig kollektiv personbefordring til gavn for en regional myndighed – herom under a)] eller for leveringen af en ydelse til de befordrede passagerer [transportydelse til gavn for passagererne – herom under b)].

a) Tjenesteydelse mod vederlag [momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c)]

36. Kun hvis tilskudsmodtageren giver tilskudsgiveren en konkret fordel, som modsvares af tilskuddet, kan der være tale om en tjenesteydelse mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), og dermed en afgiftspligtig tjenesteydelse.

37. Det følger imidlertid af Domstolens praksis, at en levering af tjenesteydelser kun foretages »mod vederlag« som omhandlet i denne bestemmelse, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retligt forhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen opkrævede vederlag udgør den faktiske modværdi af den individualiserede ydelse, som leveres til modtageren. Dette er tilfældet, såfremt der består en *direkte sammenhæng* mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi[25].

38. Dette er tvivlsomt for så vidt angår et tilskud til efterfølgende kompensation for tab. Der foreligger ganske vist sædvanligvis en aftale mellem tilskudsgiveren og tilskudsmodtageren. Et tilskud til efterfølgende kompensation af tab ved den hidtidige aktivitet modsvares imidlertid ikke af en konkret aktivitet, der skal udføres herfor, således som også Ungarn har påpeget i sit skriftlige indlæg. For så vidt skaffes tilskudsgiveren ikke nogen konkret fordel.

39. Det vil formentlig forholde sig anderledes, hvis den regionale myndighed ved lov er forpligtet til at tilbyde offentlig kollektiv personbefordring og *med henblik på opfyldelsen af denne forpligtelse* anvender en privat aktør og yder denne et tilskud herfor. Her tydeliggøres den direkte sammenhæng mellem udbetalingen af tilskuddet og den konkrete fordel for den regionale myndighed (fritagelse fra den lovfastsatte forpligtelse). Hvis der ikke foreligger en sådan forpligtelse, er det imidlertid primært i almenhedens interesse og ikke i tilskudsgiverens (konkrete) interesse, at der udføres offentlig kollektiv personbefordring.

[24] – Også Domstolen sondrer i forbindelse med et selskab efter, om dette selskab varetager medlemmernes almene interesser (ingen konkret ydelse) eller ikke – jf. dom af 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, præmis 31), og af 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, præmis 14, hvor der var tale om fælles interesser).

[25] – Dom af 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, præmis 31), jf. i denne retning dom af 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, præmis 39), af 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, præmis 22), og af 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, præmis 11, 12 og 16).

40. Domstolen har ganske vist i Fluvius Antwerpen-sagen præciseret, at kriteriet om, at der skal foreligge et retsforhold, for at der foreligger en afgiftspligtig transaktion, skal fortolkes bredt [26], men dette forudsætter, at tilskudsgiveren skaffes en konkret fordel, der kan individualiseres. En elektricitetstyvs ulovlige forbrug af elektricitet udgør ubestridt en individualiseret fordel. Hvis der skal betales en modydelse herfor, som afhænger af det konkrete forbrug (af den stjålne elektricitet), kan denne modydelse muligvis betegnes som en erstatning, men den adskiller sig på ingen måde fra et vederlag for lovligt elektricitetsforbrug [27] og dermed fra et vederlag for en konkret, individualiseret fordel.

41. Noget tilsvarende gælder i forbindelse med et tilskud. Det kan heller ikke gøre nogen forskel i momsretlig henseende, om dette pengebeløb betegnes som et tilskud eller som en modydelse. Det kan derfor uden videre lægges til grund, at der foreligger en fordel, der kan individualiseres, over for en regional myndighed, hvis en afgiftspligtig person f.eks. overtager bestemte aktiviteter (vedligeholdelse af parker) mod betaling af et beløb, der betegnes som »godtgørelse« [28]. Vedligeholdelse af parker mod vederlag for en kommune er prototypen på en tjenesteydelse mod vederlag. Dette gælder så meget desto mere, idet kommunen i den pågældende sag [29] ved lov var forpligtet til at vedligeholde parkerne og anvendte en tredjemand til at opfylde denne forpligtelse, idet den godtgjorde dennes omkostninger. Den godtgørelse, der blev betalt til tredjemanden, var som enhver normal modydelse ikke begrænset og blev heller ikke først fastsat efterfølgende.

42. I modsætning hertil er vedligeholdelse af en facilitet i almenhedens interesse (f.eks. et museum), til hvis driftsomkostninger kommunen betaler et tilskud, der er uafhængigt af de konkrete besøgende, ikke prototypen på en konkret tjenesteydelse mod vederlag. Denne transaktion er principielt (idet der ikke foreligger en konkret fordel, som modsvares af tilskuddet) ikke afgiftspligtig. Det vil imidlertid forholde sig anderledes, hvis kommunen ved lov er forpligtet til at vedligeholde et museum og med henblik på opfyldelsen af denne forpligtelse anvender en tredjemand, som den betaler herfor.

b) Tjenesteydelse og vederlag fra tredjemand (momsdirektivets artikel 73)

43. Tilskuddet kan imidlertid også betragtes som et vederlag (fra tredjemand), hvis modtageren af tilskuddet (her selskabet) skaffer en anden (her passagererne) en konkret fordel (her personbefordringen), og tilskudsgiveren netop betaler for denne fordel (såkaldt prisudfyldning). Dette sidstnævnte præciseres i momsdirektivets artikel 73.

44. I henhold til bestemmelsens ordlyd finder denne anvendelse, når tilskuddet er direkte forbundet med prisen på den omhandlede transaktion. For at dette er tilfældet, skal tilskuddet særligt være blevet betalt til den tilskudsmodtagende erhvervsdrivende, mod at denne har leveret en bestemt vare eller udført en bestemt tjenesteydelse. Det er kun i dette tilfælde, at tilskuddet kan anses for at være et vederlag for levering af en vare eller udførelse af en tjenesteydelse, og at det dermed er momspligtigt [30].

[26] – Dom af 27.4.2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, præmis 31). Følgelig kan et ved lov fastsat retsforhold også være tilstrækkeligt.

[27] – Dom af 27.4.2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, præmis 33).

[28] – Dom af 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, præmis 35 ff.).

[29] – Dom af 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, præmis 38 og 39).

[30] – Dom af 9.10.2019, C og C (Moms og landbrugsstøtte) (C-573/18 og C-574/18, EU:C:2019:847, præmis 31), og af 15.7.2004, Kommissionen mod Tyskland (C-144/02, EU:C:2004:444, præmis 27 og 28).

45. Desuden skal aftageren af tjenesteydelsen (her passagererne) også drage fordel af det tilskud, der ydes tilskudsmodtageren. Dette kræver i henhold til Domstolens praksis, at den pris, som aftageren skal betale, fastsættes på en sådan måde, at den falder svarende til det tilskud, som er blevet ydet tjenesteyderen [31]. Således omfatter begrebet »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris« i momsdirektivets artikel 73 kun tilskud, som udgør hele vederlaget eller en del af vederlaget for en levering af goder eller tjenesteydelser, og som tredjemand betaler sælgeren eller tjenesteyderen [32].

c) Foreløbig konklusion

46. Hvis både momsens karakter af forbrugsafgift og ordlyden af momsdirektivets artikel 73 tages alvorligt, skal der dermed sondres mellem betalinger, som ikke modsvares af nogen konkret individualiseret fordel eller blot indirekte vedrører transaktionernes pris, og betalinger, der direkte vedrører en individualiseret fordel eller direkte vedrører prisen på tilskudsmodtagerens transaktioner.

47. En sådan direkte sammenhæng kan kun fremgå af de konkrete tilskudsbetingelser og omstændighederne i det enkelte tilfælde. Bedømmelsen heraf tilkommer primært den forelæggende ret. Domstolen kan dog give nyttig vejledning i denne henseende, eftersom det ved en nærmere betragtning næppe er muligt at adskille fortolkningen af en bestemmelse fra dens anvendelse.

3. Anvendelse på det konkrete tilfælde

a) Modydelse for leveringen af en tjenesteydelse til tilskudsgiveren

48. I den foreliggende sag har enheden under det kommunale selvstyre uden tvivl en interesse i, at offentlig kollektiv personbefordring stilles til rådighed på dens område. Tilskuddet tjener også det formål, at tilskudsmodtageren bliver i stand til fortsat at tilbyde en sådan personbefordring. Spørgsmålet er blot, om dette er tilstrækkeligt til at lægge til grund, at der foreligger en konkret fordel for tilskudsgiveren, som modsvares af tilskuddet, eller om tilskuddet snarere udbetales i almenhedens interesse.

49. I den foreliggende sag er tilskuddet ikke forbundet med konkrete forpligtelser over for tilskudsgiveren, idet det først udbetales efterfølgende som kompensation for tab, der eventuelt måtte være opstået. Det er ikke tilskudsgiveren, men derimod tilskudsmodtageren, der selvstændigt afgør, hvilke og hvor mange strækninger der udbydes. Hertil kommer, at størrelsen af tilskuddet til dækning af tab ved leveringen af disse tjenesteydelser er begrænset og beregnes som et fast beløb på grundlag af de køretøjs-km, som tilskudsmodtageren stiller til rådighed for og tilbyder, idet antallet af konkrete brugere af transportydelserne ikke er relevant.

50. En enkeltstående aktivitet, som udføres af tilskudsmodtageren, udløser således ikke en særlig betaling, der kan bestemmes nærmere, fra tilskudsgiveren, idet tilskuddet derimod blot op til et vist beløb (som fastlægges i en EU-forordning) kompenserer for tabene, således at

[31] – Jf. i denne retning dom af 9.10.2019, C og C (Moms og landbrugsstøtte) (C-573/18 og C-574/18, EU:C:2019:847, præmis 32), og af 15.7.2004, Kommissionen mod Tyskland (C-144/02, EU:C:2004:444, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

[32] – Jf. vedrørende den tidligere bestemmelse i sjette direktiv dom af 9.10.2019, C og C (Moms og landbrugsstøtte) (C-573/18 og C-574/18, EU:C:2019:847, præmis 34), og af 15.7.2004, Kommissionen mod Tyskland (C-144/02, EU:C:2004:444, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

tilskudsmodtageren bliver i stand til fortsat at levere transportydelserne til de konkrete passagerer. Det fremgår ikke af forelæggelseskendelsen, at tilskudsgiveren skulle være underlagt en konkret forpligtelse til at tilbyde en sådan offentlig kollektiv personbefordring, som tilskudsmodtageren frigør tilskudsgiveren fra.

51. Tilrådighedsstillelsen af offentlig kollektiv personbefordring sker således ganske vist også i tilskudsgiverens interesse, men skaffer ikke denne en konkret fordel til forbrug, idet det derimod kun er brugerne af personbefordringen, der, når de benytter den, opnår en sådan fordel. Efter min opfattelse mangler der dermed den »direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi«, som i henhold til Domstolens praksis [33] er påkrævet for, at der foreligger en afgiftspligtig tjenesteydelse, hvilket den polske skatte- og afgiftsmyndighed også selv synes at lægge til grund i sit skriftlige indlæg.

52. I analogi med præmis 37 i Domstolens dom i sagen Balgarska natsionalna televizia [34] kan der også anføres følgende: I den foreliggende sag er der imidlertid mellem staten, som udbetaler statslige tilskud for at finansiere offentlig kollektiv personbefordring, og de passagerer, der nyder godt af disse tjenesteydelser, et forhold, der svarer til forholdet mellem en sygeforsikringskasse og de forsikrede heri [35]. De nævnte tjenester er nemlig ikke kun til gavn for personer, der klart kan identificeres, men samtlige potentielle passagerer. Det er desuden på grundlag af et fast lovbestemt beløb pr. køretøjs-km og uden nogen hensyntagen til identiteten og antallet af brugere af den leverede tjenesteydelse, at det pågældende tilskudsbeløb beregnes.

b) Modydelse fra en tredjemand for leveringen af tjenesteydelserne til passagererne

53. Hvis det antages, at denne bedømmelse af de faktiske omstændigheder er korrekt, er det kun brugerne, der kan være konkrete ydelsesmodtagere af de tilskudsstøttede transportydelser, for hvem tilskudsmodtageren udfører sin personbefordring (tjenesteydelse). Kun hvis tilskuddet fra den regionale myndighed udgør et »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«, medfører det, at afgiftsgrundlaget for transportydelserne forøges med tilskudsbeløbet.

54. I modsætning til tilskuddene til de rabatter, som selskabet skal yde – som også er nævnt i forelæggelseskendelsen og vedrører en konkret tjenesteydelse over for en konkret bruger – savner tilskuddene til dækning af tab en konkret forbindelse med bestemte transaktioner. Der foreligger blot en generel sammenhæng med den (tabsgivende) aktivitet. Derfor foreligger der kun en indirekte sammenhæng med de enkelte transportydelser. Tilskuddet, hvis størrelse er begrænset, kan ikke have nogen indflydelse på prisen for den enkelte transportydelse, eftersom det for det første ydes efterfølgende og for det andet er uafhængigt af en konkrete benyttelse af transportydelserne. Det er derimod baseret på de udbudte køretøjs-km og dermed på den potentielle anvendelighed for almenheden.

55. I denne henseende fastslog retten i første instans, at det fremgår af selskabets anmodning om forhåndstilsagn, at kompensationen ikke har nogen indflydelse på billetprisen (prisen på tjenesteydelsen), eftersom billetpriserne fastsættes af arrangøren. Under disse omstændigheder har tilskuddet blot til formål generelt at gøre tilskudsmodtageren i stand til at udbyde de pågældende tjenesteydelser, mens det ikke har nogen direkte sammenhæng med prisen på disse

[33] – Dom af 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, præmis 12).

[34] – Dom af 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, præmis 37).

[35] – Domstolen henviste i denne henseende udtrykkeligt til sagen Le Rayon d'Or – jf. dom af 27.3.2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

tjenesteydelser. Hvis priserne for brugerne af personbefordringen ikke fastlægges af tilskudsmodtageren, men derimod på forhånd fastlægges af de kompetente myndigheder eller tilskudsgiveren, kan det efterfølgende tilskud til dækning af omkostningerne heller ikke have nogen direkte indvirkning på priserne på tjenesteydelsen.

56. På dette punkt adskiller det foreliggende tilfælde sig – i modsætning til, hvad Kommissionen og Republikken Polen synes at mene – klart fra det tilfælde, der lå til grund for dommen i sagen Le Rayon d'Or [36], og som udtrykkeligt nævnes af den forelæggende ret. I denne sag udbetalte sygekassen et fast plejebeløb pr. plejekrævende patient. Domstolen betragtede med rette denne »kompensation« som betaling af et vederlag (for så vidt som patienterne også skulle betale et bidrag, ville der være tale om et prisudfyldende vederlag), eftersom tjenesteydelsen og ydelsesmodtageren såvel som beløbet var fastsat »på forhånd efter faste kriterier«.

57. Denne konklusion ændres heller ikke af det forhold – som er blevet påpeget af den forelæggende ret i forelæggelseskendelsen og af Republikken Polen i dennes skriftlige indlæg – at det samlede vederlag som følge af kompensationen formentlig vil være lavere end uden tilskuddet. For det første er dette mere end tvivlsomt, når vederlaget for transportydelsen ikke kan fastsættes på forhånd af tjenesteyderen. I dette scenario ville der uden tilskuddet sandsynligvis slet ikke foreligge tjenesteydelser mod vederlag.

58. For det andet er denne konsekvens ved nærmere betragtning et kendetegn ved alle tilskud. Ethvert tilskud gør det muligt for tilskudsmodtageren at foretage en anden prisberegning. Imidlertid er et tilskud, som Domstolen allerede har bemærket, ikke »afgiftspligtigt, alene fordi det kan påvirke prisen på varer eller tjenesteydelser, der leveres eller udføres af den tilskudsmodtagende organisation« [37].

59. Det fremgår også af Domstolens dom i sagen Kommissionen mod Tyskland [38], at en sådan indirekte sammenhæng ikke kan være tilstrækkelig, eftersom også tilskuddet til producenterne af tørret foder ville have været afgiftspligtigt, hvis denne argumentation var blevet lagt til grund. Også dette tilskud gjorde det muligt for producenterne at foretage en anden prisberegning. Eftersom tilskuddet blev udbetalt i almenhedens interesse og ikke af hensyn til interesserne hos den enkelte køber af tørret foder og navnlig ikke havde nogen sammenhæng med den solgte mængde, afviste Domstolen – med rette – at der var tale om et vederlag fra tredjemand. Således er de generelle indvirkninger på prisberegningen – som er et kendetegn ved ethvert tilskud – ikke tilstrækkelige til at lægge til grund, at der foreligger et sådant vederlag fra tredjemand i form af dette tilskud.

V. Forslag til afgørelse

60. Jeg foreslår dermed Domstolen, at det præjudicielle spørgsmål fra Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) besvares således:

»Artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 73 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en efterfølgende kompensation for økonomiske tab, hvis størrelse er begrænset i henhold til en EU-forordning, og som ikke afhænger af antallet af brugere, men derimod af de faste udbudte køretøjs-km, ikke udgør et

[36] – Dom af 27.3.2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 32 ff.).

[37] – Dom af 22.11.2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, præmis 12)

[38] – Dom af 15.7.2004, Kommissionen mod Tyskland (C-144/02, EU:C:2004:444, præmis 34 ff.).

vederlag for leveringen af en tjenesteydelse til den udbetalende enhed under det kommunale selvstyre. Et sådant tilskud udgør heller ikke et vederlag fra tredjemand til fordel for de konkrete brugere af den lokale offentlige transport, eftersom det ikke har nogen direkte, men højst en indirekte indflydelse på den tilskudsmodtagende virksomheds prisberegning.«