



Datum van inontvangstneming : 28/11/2023

Zaak C-615/23

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

6 oktober 2023

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

16 juni 2023

Verzoekende partij:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Verwerende partij:

P. S.A.

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Individuele interpretatie van het belastingrecht krachtens welke een vergoeding die door een territoriaal overheidslichaam wordt uitgekeerd aan een exploitant uit hoofde van de verrichting van diensten inzake collectief openbaar vervoer moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de btw

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële vraag

Uitlegging van artikel 73 van richtlijn 2006/112 ten aanzien van de opneming in de maatstaf van heffing van de btw van een vergoeding die door een territoriaal overheidslichaam wordt uitgekeerd aan een exploitant uit hoofde van de verrichting van diensten inzake collectief openbaar vervoer; artikel 267 VWEU

Prejudiciële vraag

Moet artikel 73 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1, zoals gewijzigd) aldus worden uitgelegd dat een vergoeding zoals beschreven in het verzoek om een individuele interpretatie die door een territoriaal overheidslichaam wordt uitgekeerd aan een afzonderlijke entiteit (exploitant) uit hoofde van de verrichting van diensten inzake collectief openbaar vervoer, moet worden opgenomen in de in die bepaling genoemde maatstaf van heffing?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: artikel 73

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ustawa o podatku od towarw i usług (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) van 11 maart 2004 (geconsolideerde tekst: Dz. U. 2018, volgnr. 2174, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”):

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

Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym (wet betreffende het collectieve openbaar vervoer) van 16 december 2010 (Dz. U. 2018, volgnr. 2016, zoals gewijzigd; hierna: „u.p.t.z.”):

Artikel 50, lid 1, punt 2, onder c), bepaalt dat de financiering van vervoerdiensten die het algemeen belang dienen met name kan bestaan in het betalen van een vergoeding aan een exploitant ter dekking van de kosten die door deze exploitant worden gemaakt in verband met de verrichting van diensten inzake collectief openbaar vervoer.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure en voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 1 P. S.A. (hierna: „verzoekende vennootschap”) heeft de belastingdienst verzocht om een individuele interpretatie van het recht betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

- 2 De verzoekende vennootschap is een onderneming die een economische activiteit verricht en die geen kapitaalbanden of persoonlijke banden met territoriale overheidslichamen onderhoudt. Bijgevolg is zij geen interne exploitant in de zin van verordening (EG) nr. 1370/2007 van het Europees Parlement en de Raad van 23 oktober 2007 betreffende het openbaar personenvervoer per spoor en over de weg en tot intrekking van verordening (EEG) nr. 1191/69 van de Raad en verordening (EEG) nr. 1107/70 van de Raad. De vennootschap voert een volledige boekhouding, is onderworpen aan de vennootschapsbelasting en is een actieve btw-plichtige. Ze houdt zich voornamelijk bezig met het vervoer van personen. Naar aanleiding van de inwerkingtreding van verordening nr. 1370/2007 en de u.p.t.z. overweegt de verzoekende vennootschap om overeenkomsten inzake de verrichting van diensten op het gebied van openbaar vervoer over de weg te sluiten in het kader waarvan zij aanspraak kan maken op een vergoeding als bedoeld in artikel 50, lid 1, punt 2, onder c), u.p.t.z. Daarbij zou de verzoekende vennootschap optreden als exploitant, terwijl de organisator van het collectieve openbaar vervoer, namelijk het territoriale overheidslichaam (hierna: „TO”), de wederpartij bij de overeenkomst zou zijn.
- 3 In het kader van haar activiteiten op het gebied van collectief openbaar vervoer zou de verzoekende vennootschap inkomsten ontvangen uit de verkoop van vervoerbewijzen, waarmee zij de kosten van haar vervoeractiviteit zou dekken. De prijzen van de vervoerbewijzen zouden worden vastgesteld door 1) de organisator van het collectieve openbaar vervoer, namelijk bij besluit van de bevoegde autoriteiten, of 2) diezelfde organisator, maar dan in het kader van een modelovereenkomst voor de levering van diensten op het gebied van openbaar vervoer over de weg.
- 4 De verzoekende vennootschap zou de hiernavolgende inkomsten ontvangen: 1) inkomsten uit de verkoop van vervoerbewijzen en andere aan de btw onderworpen tariefvergoedingen, waarop in beginsel een btw-tarief van 8 % van toepassing is, 2) een op het voorwerp van belasting betrekking hebbende vergoeding voor gedeerde inkomsten uit hoofde van de toepassing van wettelijke rechten op het hanteren van verlaagde tarieven, waarop [eveneens] een btw-tarief van 8 % van toepassing is, 3) een vergoeding voor gedeerde inkomsten uit hoofde van de toepassing van rechten op het hanteren van de verlaagde tarieven die zijn vastgesteld binnen het bevoegdheidsgebied van de organisator en 4) overige inkomsten, zoals inkomsten uit het beschikbaar stellen van advertentieruimte. De in de punten 2) tot en met 4) genoemde bronnen van inkomsten kunnen overeenkomstig de bewoordingen van de betreffende overeenkomst of de wettelijke voorschriften gelijktijdig, gedeeltelijk of niet voorkomen.
- 5 Het financieren van de verrichte openbaarvervoerdiensten uit voornoemde inkomsten zou de kosten van de verrichte vervoeractiviteit niet dekken, zodat de verzoekende vennootschap van de organisator een vergoeding zou ontvangen om de verliezen uit hoofde van de verrichting van deze diensten te dekken. Het bedrag van deze vergoeding mag niet hoger zijn dan dat van het financiële nettoresultaat

van de verrichting van stadsvervoerdiensten zoals berekend overeenkomstig verordening nr. 1370/2007.

- 6 In de met de organisator gesloten overeenkomst zouden de gedetailleerde regels voor de berekening van het financiële nettoresultaat van de dienstverrichting, de wijze van betaling van de vergoeding en het maximale bedrag daarvan voor de betreffende periode worden vastgesteld. In het geval van een negatief financieel resultaat zou een vergoeding worden betaald. Deze vergoeding zou niet van invloed zijn op de prijs van de vervoerbewijzen, dat wil zeggen op de prijs van de verrichte dienst. Als subsidie voor de totale kosten van de op contractbasis verrichte vervoeractiviteit heeft de genoemde vergoeding een algemeen karakter.
- 7 De verzoekende vennootschap heeft aan de belastingdienst onder meer gevraagd of een dergelijke vergoeding moet worden opgevat als een aan de btw onderworpen omzet in de zin van artikel 29a, lid 1, van de btw-wet.
- 8 Volgens de verzoekende vennootschap zou de vergoeding de maatstaf van heffing in de zin van artikel 29a, lid 1, van de btw-wet niet verhogen omdat zij niet rechtstreeks van invloed is op de prijs van de verrichte diensten inzake collectief openbaar vervoer.
- 9 In de individuele interpretatie van 14 mei 2019 heeft de belastingdienst dit standpunt onjuist bevonden en vastgesteld dat de verzoekende vennootschap bij het verrichten van de in haar verzoek beschreven activiteiten, die voldoen aan de definitie van een economische activiteit in de zin van artikel 15, lid 2, van de btw-wet, optreedt als btw-plichtige.
- 10 De belastingdienst heeft geconcludeerd dat een dergelijke vergoeding een bijbetaling is in de zin van artikel 29a, lid 1, van de btw-wet en bijgevolg rechtstreeks van invloed is op de prijs van de verrichte diensten.
- 11 Bij vonnis van 26 november 2019 heeft de rechter in eerste aanleg de bestreden individuele interpretatie nietig verklaard.
- 12 In zijn motivering heeft deze rechter, onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof (arresten van 22 november 2001, *Office des produits wallons*, C-184/00, EU:C:2001:629, en 13 juni 2002, *Keeping Newcastle Warm*, C-353/00, EU:C:2002:369), vastgesteld dat uit het ingediende verzoek volgt dat de vergoeding niet van invloed is op de prijs van een vervoerbewijs (dienst) aangezien de prijzen van de vervoerbewijzen worden vastgesteld door de organisator. De rechter heeft zich uitgesproken tegen het standpunt van de belastingdienst als zou de vennootschap de diensten inzake collectief vervoer vanuit economisch oogpunt niet tegen de haar opgelegde prijzen kunnen verrichten zonder daarvoor een vergoeding te ontvangen, wat betekent dat deze vergoeding van invloed is op de prijs. Een dergelijke argumentatie kan in het licht van de noodzakelijke vereisten die onder de aandacht zijn gebracht door het Hof, met name dat het verband tussen de prijs van de verrichte vervoerdiensten en de

uitgekeerde vergoeding ondubbelzinnig en duidelijk waarneembaar moet zijn, niet als steekhoudend worden beschouwd.

- 13 De belastingdienst heeft bij de verwijzende rechter cassatieberoep tegen dit vonnis ingesteld.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 14 De verwijzende rechter wenst van het Hof te vernemen of artikel 73 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een vergoeding die door een TO wordt uitgekeerd op grond dat de betrokken entiteit openbaarvervoerdiensten ten behoeve van passagiers verricht en die wordt berekend op basis van de afgelegde voertuigkilometers een tegenprestatie voor de verrichting van vervoerdiensten vormt en bijgevolg binnen de werkingssfeer van de btw valt.
- 15 De belastingdienst is van mening dat de door de exploitant (vervoeronderneming) ontvangen vergoeding mogelijk een belastbare tegenprestatie voor verrichte vervoerdiensten vormt zodat daarover mogelijk btw verschuldigd is. De belastingdienst concludeert dat sprake is van een rechtstreeks verband tussen de ontvangen vergoeding en de door de exploitant verrichte diensten, aangezien de vervoeronderneming de betreffende diensten niet zou kunnen verrichten zonder subsidie.
- 16 In de bestaande nationale rechtspraak wordt ervan uitgegaan dat een vergoeding om de hiernavolgende redenen niet in de maatstaf van heffing wordt opgenomen:
- (1) van cruciaal belang om het bedrag van de door een belastingplichtige ontvangen subsidie te kunnen aanmerken als bestanddeel van de maatstaf van heffing is dat het bedrag van de toegekende subsidie ondubbelzinnig aan een specifieke transactie kan worden toegerekend. Uit de feiten van de transactie moet volgen dat de subsidie door een derde is verstrekt als onderdeel van de vergoeding die de belastingplichtige ontvangt uit hoofde van de verrichting van een specifieke transactie. Wanneer geen sprake is van een dergelijk rechtstreeks verband, moet worden aangenomen dat de subsidie niet in de maatstaf van heffing van de btw moet worden opgenomen, zelfs wanneer de belastingplichtige als gevolg van het heffen van belasting in feite in staat is om de prijs van de aangeboden goederen of diensten te verlagen;
- (2) dergelijke vergoedingen zijn niet rechtstreeks van invloed op de prijs van de verrichte diensten. Ze zijn in de eerste plaats bedoeld om de met een dergelijke activiteit gepaard gaande verliezen te dekken (of om een redelijke winst te maken) en om de verrichting van een dergelijke activiteit mogelijk te maken. Bovendien volgt uit de wijze waarop de vergoedingen worden toegekend dat het een bijbetaling *ratione personae* betreft die verband houdt met de bedrijfskosten van een vennootschap voor zover deze openbare vervoerdiensten verricht en niet met de prijzen van de betreffende vervoerdiensten, die niet door de vergoeding worden beïnvloed.

- 17 Om vast te stellen of de besproken vergoeding moet worden opgevat als [onderdeel van de] maatstaf van heffing zij gewezen op het karakter ervan als bedoeld in de u.p.t.z., waaruit volgt dat de verrichte dienst als gevolg van de vergoeding een meetbaar lagere prijs heeft, aangezien de exploitant de dienst zonder de subsidie niet zou kunnen verrichten tegen een prijs waarin de door hem gemaakte kosten en de winstmarge waarop hij redelijkerwijs aanspraak kan maken niet worden weerspiegeld. Hoewel van compensatie alleen sprake is in het geval van een negatief financieel nettoresultaat, kan de organisator hierdoor een maximumprijs voor de betreffende vervoerbewijzen vaststellen.
- 18 In de bestaande rechtspraak van de nationale rechterlijke instanties wordt verwezen naar de rechtspraak van het Hof en wordt deze aldus opgevat dat het enkele feit dat een subsidie invloed kan hebben op de prijs van door een belastingplichtige geleverde goederen of verrichte diensten niet volstaat om deze subsidie belastbaar te maken. De subsidie moet namelijk specifiek aan het gesubsidieerde orgaan worden betaald om een welbepaald goed te leveren of een welbepaalde dienst te verrichten (arrest van 22 november 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, waarnaar het Hof tevens verwijst in andere arresten, zoals het arrest van 15 juli 2004, Commissie/Zweden, C-463/02, EU:C:2004:455). In dat verband is het noodzakelijk dat de door de koper of de ontvanger te betalen prijs aldus is vastgesteld dat hij daalt naar gelang van de aan de verkoper van het goed of de dienstverrichter toegekende subsidie, die aldus medebepalend is voor de door deze laatste gevraagde prijs. Derhalve moet worden onderzocht of het feit dat de verkoper of de dienstverrichter subsidie ontvangt hem objectief gezien in staat stelt het goed te leveren of de dienst te verrichten tegen een lagere prijs dan hij zonder de subsidie zou dienen te vragen (voornoemd arrest van 22 november 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, punten 12-14).
- 19 Bij de verwijzende rechter is evenwel twijfel gerezen over de vraag of het standpunt van het Hof juist wordt gelezen en of het voor de beantwoording van de gestelde vraag relevant is of sprake is van een rechtstreeks verband tussen de prijzen van de vervoerbewijzen en de ontvangen vergoeding, opgevat als een rechtstreekse bijbetaling die de prijs van de vervoerbewijzen evenredig verlaagt, dan wel of het voor de vaststelling van een dergelijk rechtstreeks verband volstaat vast te stellen dat de vervoerbewijzen zonder de vergoeding duurder zouden moeten zijn.
- 20 De verwijzende rechter wenst tevens verduidelijking te verkrijgen over de vraag of het bestaan van een dergelijk rechtstreeks verband tussen de betaalde vergoeding en de verrichte dienst kan worden afgeleid uit het feit dat de diensten van de partij die de vergoeding ontvangt (de exploitant) op permanente basis worden verricht en worden gekenmerkt door het feit dat de dienstverrichter permanent ter beschikking staat om deze diensten te verrichten. De belastingdienst is van mening dat sprake is van over en weer geleverde prestaties, aangezien de exploitant een dienst ten behoeve van de organisator van het openbaar vervoer verricht.

- 21 De twijfels van de verwijzende rechter vloeien onrechtstreeks voort uit de rechtspraak van het Hof. Het Hof heeft met name reeds geoordeeld dat een „zorgforfait” de tegenprestatie is voor de zorg die een instelling voor de huisvesting van afhankelijke ouderen onder bezwarende titel aan zijn bewoners verstrekt, die uit dien hoofde dus binnen de werkingssfeer van de belasting over de toegevoegde waarde valt (arrest van 27 maart 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185). In dit arrest heeft het Hof eraan herinnerd dat de subsidies die direct verband houden met de prijs van een belastbare handeling slechts een van de situaties [als] bedoeld in artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn [...] vormen en dat, los van de specifieke situatie, de maatstaf van heffing voor een dienstverrichting steeds wordt gevormd door al hetgeen als tegenprestatie voor die dienst wordt ontvangen (punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het Hof heeft opgemerkt dat, om een dienstverrichting te kunnen aanmerken als zijnde verricht „onder bezwarende titel” in de zin van die richtlijn, niet vereist is dat de tegenprestatie van die dienstverrichting rechtstreeks wordt verkregen van degene voor wie zij bestemd is (punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Bovendien heeft het Hof vastgesteld dat het feit dat de directe begunstigde van de aan de orde zijnde dienstverrichtingen in het hoofdgeding niet de nationale zorgverzekering is die het forfait betaalt maar de verzekerde niet van dien aard is dat dit het directe verband tussen de dienstverrichting en de ontvangen tegenprestatie verbreekt.
- 22 In de onderhavige zaak staat vast dat de vergoeding geen betrekking heeft op een geïndividualiseerde vervoerdienst ten behoeve van de ontvanger van de dienst. De vergoeding kan namelijk niet aan een specifieke koper van een vervoerbewijs, aan een passagier of aan een vervoerbewijs worden toegerekend want zij dient om het negatieve nettoresultaat van de openbardienstactiviteit te dekken. De vergoeding heeft tot gevolg dat de passagiers een lager bedrag als tegenprestatie moeten betalen.
- 23 De onderzochte vergoeding is evenmin een prestatie uit hoofde van alle activiteiten van de exploitant maar houdt uitsluitend verband met zijn activiteit op het gebied van het collectieve openbaar vervoer. Indien de exploitant naast het verrichten van diensten op dat gebied ook nog andere economische activiteiten verricht, is hij namelijk gehouden om een afzonderlijke boekhouding voor de diensten inzake collectief openbaar vervoer te voeren.
- 24 Gelet op het arrest van 27 maart 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, lijkt het voor de opvatting dat sprake is van een rechtstreeks verband tussen de dienst en de tegenprestatie evenmin relevant dat de rechtstreekse ontvangers van de openbaarvervoerdiensten de gebruikers van deze vervoerdiensten zijn en niet het TO dat de vergoeding uitkeert. De tegenprestatie hoeft namelijk niet rechtstreeks van de ontvanger ervan te worden ontvangen, maar mag ook worden verkregen van een derde. Het Hof bevestigt tevens (onder meer in het hierboven genoemde arrest) dat de tegenprestatie niet in haar geheel van de koper van de dienst of het goed moet worden verkregen. Zij kan namelijk ook gedeeltelijk of zelf in haar geheel worden verkregen van een derde.

- 25 Voor de vaststelling van een rechtstreeks verband tussen de prijs van de vervoerbewijzen en de vergoeding lijkt het ook van belang te zijn dat de exploitant de diensten op permanente basis verricht en dat de verrichting ervan wordt gekenmerkt door het feit dat de dienstverrichter permanent ter beschikking staat om de diensten te verrichten. Om te kunnen spreken van een rechtstreeks verband tussen deze prestatie en de daarvoor ontvangen tegenprestatie (vergoeding) is het derhalve niet noodzakelijk dat de betaling betrekking heeft op de geïndividualiseerde en strikt afgebakende verrichting van een dienst op het gebied van het collectieve openbaar vervoer ten behoeve van een specifieke passagier (evenzo de arresten van 27 maart 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, en 29 oktober 2015, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733). Het bestaan van een rechtstreeks verband tussen de uitgekeerde vergoeding en de verrichte diensten wordt tevens bevestigd door het feit dat de overeenkomsten voor de verrichting van de vervoerdiensten specifieke regelingen bevatten die betrekking hebben op de mogelijkheid om het bedrag van de vergoeding aan te passen wanneer het toegekende bedrag als gevolg van een gewijzigde situatie ontoereikend blijkt om de in de overeenkomst gespecificeerde diensten te verrichten.
- 26 Het feit dat de vergoeding forfaitair en op jaarbasis wordt vastgesteld teneinde de bedrijfskosten van de exploitant te dekken (en niet op grond van geïndividualiseerde diensten) lijkt een dergelijk rechtstreeks verband evenmin te verbreken. Het Hof heeft ingestemd met het heffen van belasting over een forfaitair toegekende bijbetaling of een vergoeding die wordt uitgekeerd om de bedrijfskosten van een entiteit te dekken (arresten van 29 oktober 2015, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, en 22 februari 2018, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.*, C-182/17, EU:C:2018:91). Zoals hierboven is aangegeven, worden vervoerdiensten ononderbroken en op permanente basis verricht, zodat dit niet afdoet aan het feit dat sprake is van een rechtstreeks verband tussen de verrichte diensten en de daarvoor toegekende vergoeding, waarvan het bedrag eerder is vastgesteld volgens bepaalde regels.
- 27 Ook het feit dat de prijzen van de vervoerbewijzen en het bedrag van de mogelijke kortingen worden vastgesteld door het TO en niet door de betrokken exploitant lijkt voor de zaak niet van doorslaggevend belang te zijn. Deze kwesties zijn namelijk eveneens geregeld in de met de exploitant gesloten overeenkomst en zijn van invloed op de berekening van het bedrag van de vergoeding. Het Hof heeft geoordeeld dat het, mits de tegenprestatie identificeerbaar is, niet nodig is dat het subsidiebedrag precies overeenstemt met de vermindering van de prijs, maar dat het volstaat dat het verband tussen de prijsvermindering en de subsidie significant is (arrest van 15 juli 2004, *Commissie/Duitsland*, C-144/02, EU:C:2004:444, punt 30).