



# Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE  
JULIANE KOKOTT,  
predstavljeni 13. februarja 2025<sup>1</sup>

**Zadeva C-615/23**

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**  
**proti**  
**P. S.A.**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska))

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Storitve, opravljene za plačilo – Davčna osnova – Nadomestila za kritje izgub – Subvencije, ki so neposredno povezane s ceno – Subvencionirana storitev, ki jo tretja oseba opravlja v javnem interesu – Pravno razmerje in neposredna povezava med storitvijo in plačilom – Plačilo od tretje osebe“

## I. Uvod

1. Sodišče mora v obravnavanem postopku preučiti načelno vprašanje, kako je treba na podlagi zakonodaje o DDV obravnavati položaj, v katerem regionalni organ v javnem interesu (v tem primeru: zagotavljanje javnega potniškega prevoza) subvencionira davčnega zavezanca. Če subvencija pomeni del plačila za storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za izplačevalca subvencije ali njegove stranke, mora davčni zavezanec od subvencije plačati DDV (oziroma mora biti subvencija ustrezno višja). Če pa subvencija ni del plačila za storitev (v korist izplačevalca subvencije ali strank), temveč splošna subvencija v korist davčnega zavezanca, ne gre za obdavčljivo transakcijo, tako da tudi DDV ni treba plačati.

2. Meje med tema položajema ni vedno lahko določiti in jo je Sodišče obravnavalo že v več postopkih.<sup>2</sup> Zdaj mora Sodišče v tem postopku za sprejetje predhodne odločbe obravnavati načrtovano subvencioniranje podjetja za javni potniški prevoz, ki prejema nadomestilo za kritje izgub, povezanih z zagotavljanjem prometnih povezav. To plačilo se ne izračuna na podlagi števila uporabnikov, temveč pavšalno na podlagi ponujenega števila prevoženih kilometrov. Zato ima Sodišče priložnost dopolniti merila za razmejitev subvencije *za* storitev in splošne subvencije, ki *ni odvisna od* storitve.

<sup>1</sup> Jezik izvirnika: nemščina.

<sup>2</sup> Sodbe z dne 16. septembra 2021, Balgarska natsionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743); z dne 9. oktobra 2019, C in C (DDV in kmetijske subvencije) (C-573/18 in C-574/18, EU:C:2019:847); z dne 15. julija 2004, Komisija/Nemčija (C-144/02, EU:C:2004:444); z dne 22. novembra 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629); z dne 13. junija 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369); z dne 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627); z dne 29. februarja 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), in z dne 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

## II. Pravni okvir

### A. *Pravo Unije*

3. Okvir prava Unije določa Direktiva 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).<sup>3</sup> Člen 2(1)(a) in (c) Direktive o DDV določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;“

4. Člen 73 Direktive o DDV se nanaša na davčno osnovo in določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

### B. *Poljsko pravo*

5. Poljska je Direktivo o DDV prenesla z zakonom z dne 11. marca 2004 o davku na blago in storitve (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, št. 177, pozicija 1054, kakor je bil spremenjen, v nadaljevanju: zakon o DDV).

6. Njegov člen 29a(1) v bistvu določa, da je davčna osnova vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe zaradi prodaje, vključno s prejetimi dotacijami, subvencijami in drugimi dodatnimi plačili podobne narave, ki neposredno vplivajo na ceno blaga, ki ga dobavi, ali storitev, ki jih opravi davčni zavezanec.

7. Poleg tega obstaja zakon z dne 16. decembra 2018 o javnem potniškem prevozu (Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym, Dz. U. 2018, pozicija 2016, s spremembami). Njegov člen 50(1), točka 2(c), določa, da se lahko financiranje prevoznih storitev splošnega pomena zagotavlja zlasti tako, da se izvajalcu plača nadomestilo za stroške, ki mu nastanejo v zvezi z opravljanjem storitev javnega potniškega prevoza.

## III. Dejansko stanje in postopek za sprejetje predhodne odločbe

8. Družba P. S.A. (v nadaljevanju: družba) je pri davčni upravi vložila zahtevek za izdajo vnaprejšnjega davčnega stališča o davku na blago in storitve (DDV).

<sup>3</sup> Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 (UL 2006, L 347, str. 1) v trenutno veljavni različici, nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2022/890 z dne 3. junija 2022 (UL 2022, L 155, str. 1).

9. Družba je podjetje, ki opravlja gospodarsko dejavnost. Kot je navedlo predložitveno sodišče, ni pravni subjekt, ki bi bil kapitalsko ali osebno povezan s samoupravnimi lokalnimi skupnostmi, kar pomeni, da ni notranji izvajalec v smislu Uredbe (ES) št. 1370/2007<sup>4</sup>. S tem je verjetno mišljeno, da je družba neodvisno zasebno podjetje.

10. Družba vodi popolno knjigovodstvo, je zavezanka za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb in zavezanka za DDV. Njena glavna dejavnost je prevoz potnikov. Glede na začetek veljavnosti Uredbe (ES) št. 1370/2007 in zakona o javnem potniškem prevozu družba preučuje možnost, da bi s samoupravnimi lokalnimi skupnostmi sklenila pogodbe o opravljanju storitev javnega cestnega prevoza, v katerih bi bilo določeno, da se ji plačuje nadomestilo iz člena 50(1), točka 2(c), zakona o javnem potniškem prevozu. Družba bi nastopala kot izvajalec, druga pogodbeni stranka pa kot organizator javnega potniškega prevoza.

11. Družba bi v okviru svoje dejavnosti javnega potniškega prevoza ustvarjala prihodke od prodaje vozovnic, s katerimi bi pokrila stroške prevozov. Cene vozovnic bi določil: 1) organizator javnega potniškega prevoza na podlagi sklepov pristojnih organov ali 2) organizator v obliki vzorčne pogodbe o opravljanju storitev javnega cestnega prevoza.

12. Družba bi prejela prihodke iz naslednjih virov:

1. prihodki od prodaje vozovnic in druga plačila, ki so predmet DDV (načeloma po stopnji 8 %);
2. nadomestilo za izgubljene prihodke zaradi uveljavljanja zakonsko določene pravice do nakupa vozovnic po nižji ceni, ki je objektivne narave in predmet DDV (8 %);
3. nadomestilo za izgubljene prihodke zaradi uveljavljanja pravice do nakupa vozovnic po znižani ceni, ki jo določi organizator v okviru svoje pristojnosti;
4. drugi prihodki (npr. zagotavljanje oglaševalskega prostora), pri čemer lahko viri prihodkov iz točk od 2 do 4 obstajajo hkrati ali deloma ali pa sploh ne, odvisno od vsebine posamezne pogodbe ali zakonskih določb.

13. Z navedenimi prihodki ne bi bilo mogoče pokriti stroškov opravljenih storitev javnega prevoza, zato bi družba od organizatorja prejela nadomestilo za kritje izgub iz naslova opravljanja teh storitev. Nadomestilo ne bi smelo preseči zneska, ki ustreza finančnemu neto učinku opravljanja storitev javnega mestnega prevoza, izračunanemu v skladu z Uredbo št. 1370/2007.

14. V pogodbi, sklenjeni z organizatorjem, bi bila določena podrobna pravila za izračun finančnega neto učinka opravljanja storitev, način plačila nadomestila in najvišji znesek nadomestila za določeno obdobje. Negativni neto učinek bi bil podlaga za nadomestilo. Nadomestilo ne bi vplivalo na ceno vozovnice, tj. na ceno opravljene storitve. Nadomestilo bi bilo splošne narave in bi pomenilo finančno pomoč za kritje splošnih stroškov prevozne dejavnosti, ki se opravlja v skladu s pogodbo.

15. Družba je davčni organ med drugim vprašala, ali tako nadomestilo (v nadaljevanju: subvencija) pomeni transakcijo, ki je predmet DDV v smislu člena 29a(1) zakona o DDV. Po mnenju družbe subvencija ne bi povečala davčne osnove v smislu člena 29a(1) zakona o DDV, ker ne vpliva neposredno na ceno opravljenih storitev javnega potniškega prevoza.

<sup>4</sup> Uredba (ES) št. 1370/2007 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 23. oktobra 2007 o javnih storitvah železniškega in cestnega potniškega prevoza ter o razveljavitvi uredb Sveta (EGS) št. 1191/69 in št. 1107/70 (UL 2007, L 315, str. 1).

16. Davčni organ je v vnaprejšnjem davčnem stališču z dne 14. maja 2019 štel, da to stališče ni pravilno, in je ugotovil, da družba pri opravljanju v zahtevku za izdajo vnaprejšnjega davčnega stališča opisane dejavnosti, ki ustreza opredelitvi ekonomske dejavnosti iz člena 15(2) zakona o DDV, deluje kot zavezanica za DDV. Davčni organ je ugotovil, da bi taka subvencija pomenila dodatno plačilo v smislu člena 29a(1) zakona o DDV, ki bi neposredno vplivalo na ceno opravljenih storitev.

17. Prvostopenjsko sodišče je s sodbo z dne 26. novembra 2019 razveljavilo izpodbijano vnaprejšnje davčno stališče. Sodišče je v obrazložitvi ugotovilo, da iz zahtevka izhaja, da subvencija ne bi vplivala na ceno vozovnice (ceno storitve), ker cene vozovnic določi organizator. Presodilo je, da ni nedvoumne in jasno razvidne povezave med ceno opravljenih prevoznih storitev in subvencijo. Finančna uprava je zoper to sodbo vložila pritožbo.

18. Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), ki zdaj obravnava zadevo, je Sodišču predložilo naslednje vprašanje:

Ali je treba člen 73 Direktive o DDV razlagati tako, da nadomestilo, kakršno je opisano v zahtevku za vnaprejšnje davčno stališče, ki ga samoupravna lokalna skupnost plača ločenemu subjektu (prevozniku) za opravljanje storitev javnega prevoza, spada v davčno osnovo iz te določbe?

19. V postopku pred Sodiščem so glede tega vprašanja pisna stališča predložili poljska finančna uprava, Republika Poljska, Madžarska in Evropska komisija. Sodišče je v skladu s členom 76(2) Poslovnika odločilo, da se ustna obravnava ne opravi.

#### **IV. Pravna presoja**

##### ***A. Vprašanje za predhodno odločanje in potek preučevanja***

20. Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, na podlagi katerih meril je treba v skladu s členom 73 Direktive o DDV plačilo subvencije (v tem primeru v obliki nadomestila za kritje izgub) vključiti v davčno osnovo obdavčljive transakcije, ki je predmet davka in ki jo izvede prejemnik subvencije.

21. Da samoupravna lokalna skupnost (v nadaljevanju: izplačevalec subvencije) v javnem interesu (v tem primeru v interesu ohranitve javnega potniškega prevoza) plačuje nadomestila za kritje stroškov, ni nič neobičajnega, ker ima za to določen (javni) interes.

22. Posledica splošne vključitve vseh državnih subvencij v davčno osnovo za DDV bi bila, da bi se vsaka subvencija zmanjšala za obveznost DDV, ker prejemnik tega dela subvencije ne bi več mogel uporabiti za namen financiranja, ali pa bi bilo treba znesek financiranja zvišati za znesek DDV, kar v časih omejenih javnih proračunov ne bi bilo vedno mogoče. Verjetno je bilo tudi zato sprejeto soglasno stališče, da ni treba vsakega plačila podjetjem, ki ga v javnem interesu opravijo javni organi, šteti za z vidika DDV upoštevno plačilo za opravljeno dobavo ali storitev<sup>5</sup>, ki je predmet DDV.

<sup>5</sup> Glej na primer sodbe, v katerih je Sodišče to zavrnilo: sodbe z dne 16. septembra 2021, Balgarska natsionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743); z dne 15. julija 2004, Komisija/Nemčija (C-144/02, EU:C:2004:444); z dne 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627); z dne 29. februarja 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), in z dne 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

23. Tudi iz besedila člena 73 Direktive o DDV je razvidno, da vsaka subvencija ne spada v davčno osnovo za DDV. Davčna osnova namreč zajema samo subvencije, ki so neposredno povezane s ceno dobav. Zato je treba razlikovati med subvencijami, ki z vidika zakonodaje o DDV niso upoštevne, in subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno dobav. Slednje je mogoče opredeliti tudi kot plačilo (v tem primeru tretje osebe, ki nastopa kot izplačevalec subvencije).

24. Iz obrazložitve predložitvenega sodišča v predlogu za sprejetje predhodne odločbe pa je razvidno, da predložitveno sodišče morda tudi šteje, da gre za neposredno storitev, ki jo družba opravi za izplačevalca subvencije (zagotavljanje javnega potniškega prevoza). Tudi v tem primeru bi bilo treba subvencijo obravnavati kot plačilo za obdavčljivo storitev, ki je predmet davka. Zato sodišče dejansko sprašuje, ali obravnavana subvencija spada pod člen 2(1)(c) (storitev za plačilo) ali pod člen 73 Direktive o DDV (plačilo od tretje osebe, vključno s subvencijami).

25. Sodišče je že večkrat poskusilo oblikovati merila za to razlago. Tako je presodilo, da plačila članov združenju za pospeševanje prodaje<sup>6</sup> in subvencije kmetom za opustitev proizvodnje mleka<sup>7</sup> ali za odpoved žetvi<sup>8</sup> niso plačilo za dobavo ali storitev. Enako velja za subvencijo javni televizijski ustanovi za ohranitev njenega programa.<sup>9</sup> Nasprotno pa je Sodišče presodilo, da gre morda za plačilo, če obstaja določena povezava med subvencijo in ceno storitve, ki se opravi za tretjo osebo.<sup>10</sup> Obstoju plačila je pritrdilo v primeru subvencije v višini 10 britanskih funtov (GBP) na opravljeno energetske svetovanje<sup>11</sup> in v primeru dodatnih plačil iz operativnega sklada za konkretne dobave organizacije proizvajalcev svojim članom<sup>12</sup>, ne pa tudi v primeru subvencije za proizvajalce posušene krme, s katero naj bi se jim omogočilo, da bi lahko proizvajali po cenah na svetovnem trgu.<sup>13</sup>

26. Pri odgovoru na vprašanje, ali je mogoče subvencionirano dejavnost družbe v tem primeru šteti za storitev za plačilo, je treba – kot že tolikokrat – izhajati iz narave DDV kot splošnega davka na potrošnjo (v zvezi s tem pod B.1). Nato bom predstavila merila za odgovor na to vprašanje, ki so potrebna na podlagi Direktive o DDV (pod B.2), da bi lahko v konkretnem primeru podala koristen odgovor (pod B.3).

<sup>6</sup> Sodba z dne 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

<sup>7</sup> Sodba z dne 29. februarja 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

<sup>8</sup> Sodba z dne 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627).

<sup>9</sup> Sodba z dne 16. septembra 2021, Balgarska natsionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743).

<sup>10</sup> Sodba z dne 22. novembra 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629).

<sup>11</sup> Sodba z dne 13. junija 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

<sup>12</sup> Sodba z dne 9. oktobra 2019, C in C (DDV in kmetijske subvencije) (C-573/18 in C-574/18, EU:C:2019:847).

<sup>13</sup> Sodba z dne 15. julija 2004, Komisija/Nemčija (C-144/02, EU:C:2004:444).

**B. Razmejitev subvencije, ki z vidika zakonodaje o DDV ni upoštevana, in plačila, ki je z vidika zakonodaje o DDV pomembno**

**1. Narava DDV**

27. Po svoji naravi je DDV splošni davek na potrošnjo, katerega namen je obdavčiti izdatke (praviloma plačilo) prejemnika za prejeto storitev ali dobavo,<sup>14</sup> ki ga izvajalec prejme od prejemnika. Ta znesek je v členu 73 Direktive o DDV razširjen tako, da vključuje tudi izdatke, ki jih nosi tretja oseba. Zato je zajeto tudi plačilo, ki ga izvajalec prejme „za te dobave“ od tretje osebe. V obeh primerih pa mora iti za plačilo blaga ali storitve, ki ga dobavi oziroma jo opravi tisti, ki prejme plačilo, v tem primeru družba.

28. Pojem obdavčljive transakcije je opredeljen v členu 2(1)(a) in (c) Direktive o DDV. V skladu s to določbo so predmet DDV naslednje transakcije: dobave blaga in storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice. Zlasti iz opredelitve dobave v členu 14 Direktive o DDV („prenos pravice“) je razvidno, da mora izvajalec prejemniku zagotoviti konkretno potrošno korist (v primeru dobave: blago). Zato gre za obdavčitev prenosa potrošniškega blaga med dvema osebama za plačilo.

29. DDV je davek na potrošnjo, katerega namen je obdavčiti zmožnost potrošnika, da del premoženja nameni pridobitvi potrošne koristi. Zato gre lahko za transakcijo v smislu zakonodaje o DDV le, če davčni zavezanec *določenemu* potrošniku zagotovi *konkretno* korist. Če pa prejemnik subvencije zgolj *splošni javnosti* zagotovi *splošno* korist, to ne privede do obdavčljive transakcije.

30. Za subvencije je značilno, da jih izplačevalec vedno izplača tudi v svojem lastnem interesu oziroma, v primeru subvencij javnih organov, v okviru svojih pristojnosti. Vendar zgolj zaradi tega, ker prejemnik subvencije (v tem primeru družba) uresničuje cilj, ki se prekriva ali celo sovпада s cilji izplačevalca subvencije (v tem primeru interes za delujoč potniški prevoz na svojem ozemlju), ni mogoče šteti, da gre za potrošno korist v smislu zakonodaje o DDV. V nasprotnem primeru bi bilo besedilo člena 73 Direktive o DDV, v skladu s katerim mora biti subvencija *neposredno* povezana s ceno takšnih dobav, odveč in bi vsaka subvencija pomenila plačilo za potrošno korist.

**2. Merila za razmejitev**

31. Sodišče je zato od vsega začetka razlikovalo glede na to, ali gre za dobavo ali storitev v smislu zakonodaje o DDV, za katero je bila uporabljena subvencija.<sup>15</sup> Sodišče je obstoj take dobave ali storitve<sup>16</sup> zanikalo, če je gospodarski subjekt zgolj privolil v to, da bo proizvedel manj mleka in za to prejel plačilo (subvencijo). Sodišče je odločilo, da je bilo to, da je kmet opustil proizvodnjo mleka, v interesu izplačevalca subvencije, vendar mu to ni zagotovilo potrošne koristi, temveč je

<sup>14</sup> Glej na primer: sodbe z dne 3. maja 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, točka 23); z dne 11. oktobra 2007, KÖGÁZ in drugi (C-283/06 in C-312/06, EU:C:2007:598, točka 37 – „znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna v zameno za dobavljeno blago in opravljene storitve“), in z dne 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, točki 20 in 23 – „Upoštevati je treba le naravo sprejete zaveze, kar pomeni, da mora taka zaveza, da spada v skupni sistem DDV, vključevati potrošnjo“).

<sup>15</sup> V zvezi s tem glej sodno prakso Sodišča: sodbe z dne 22. novembra 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, točka 12 in naslednje); z dne 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, točka 21 in naslednje), in z dne 29. februarja 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, točka 19 in naslednje).

<sup>16</sup> Sodba z dne 29. februarja 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

bilo to, nasprotno, v splošnem interesu pravilnega delovanja trga mleka v Evropski uniji.<sup>17</sup> Sodišče je izrecno presodilo, da kmet zlasti ne opravlja storitev za določljivega potrošnika in ne zagotavlja koristi, ki bi lahko pomenila stroškovni dejavnik za dejavnost drugega gospodarskega subjekta.<sup>18</sup>

32. Enako je veljalo za združenje, ki je oglaševalo nekatere regionalne proizvode in od regije prejelo subvencijo. Sodišče je v tej zadevi pojasnilo, da mora biti subvencija izplačana ravno za dobavo določenega blaga ali opravljanje določene storitve,<sup>19</sup> zato je treba preizkusiti, „ali vsaka posamezna dejavnost povzroči posebno, določljivo plačilo“.<sup>20</sup> Sodišču ni zadostovalo zgolj to, da je imela regija interes za boljše trženje proizvodov iz regije. Podobno je presodilo državne subvencije televizijski hiši, ki ni pobirala prispevka od svojih gledalcev.<sup>21</sup> Sodišče subvencij za financiranje oddajanja ni štelo za plačilo za konkretno storitev za konkretnega gledalca. Tudi obstoj oddajanja naj za izplačevalca subvencije ne bi pomenil koristi, za katero je ta zagotovil subvencijo kot plačilo.

33. Nasprotno pa je Sodišče v primeru subvencije v višini 10 GBP na opravljeno energetske svetovanje odločilo,<sup>22</sup> da je bil znesek, ki ga je javni organ plačal gospodarskemu subjektu v zvezi s storitvijo energetskega svetovanja, opravljeno za nekatere kategorije lastnikov stanovanj, plačilo za storitev. Prav tako je za plačilo tretje osebe za dobavo štelo plačila iz operativnega sklada, nakazana organizaciji proizvajalcev za dobavo investicijskega blaga, ki so ga prejeli zadevni proizvajalci.<sup>23</sup>

34. To pomeni, da ob upoštevanju narave DDV in sodne prakse Sodišča za dobavo ali storitev za plačilo ne gre, če se subvencija prejemniku plača predvsem v interesu splošne javnosti.<sup>24</sup> V tem primeru namreč ni konkretnega prejemnika. Izplačevalca subvencije tudi ni mogoče šteti za konkretnega prejemnika zgolj zato, ker ima posredni interes za subvencionirano dejavnost.

35. Zato je treba pojasniti, ali se s subvencijo zagotavlja konkretna korist konkretnemu prejemniku. Za to je treba razlikovati med dvema možnima položajema. Tako je mogoče subvencijo izplačati za storitev, ki se opravi za izplačevalca subvencije (v tem primeru na primer zagotavljanje javnega potniškega prevoza v korist regionalnega organa – v zvezi s tem pod (a)), ali za storitev, ki se opravi za potnike (prevozna storitev v korist potnikov – v zvezi s tem pod (b)).

#### *a) Storitve za plačilo (člen 2(1)(c) Direktive o DDV)*

36. O storitvi za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV, to je o obdavčljivi storitvi, je mogoče govoriti šele, če prejemnik subvencije izplačevalcu subvencije v zameno za subvencijo zagotovi konkretno korist.

<sup>17</sup> Tako izrecno sodba z dne 29. februarja 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, točki 21 in 22).

<sup>18</sup> Tako izrecno sodba z dne 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, točka 23).

<sup>19</sup> Sodba z dne 22. novembra 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, točka 12), tako tudi že sodba z dne 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, točka 14 in naslednje).

<sup>20</sup> Sodbi z dne 22. novembra 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, točka 15), in z dne 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, točka 14 in naslednje).

<sup>21</sup> Sodba z dne 16. septembra 2021, Balgarska natsionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743).

<sup>22</sup> Sodba z dne 13. junija 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

<sup>23</sup> Sodba z dne 9. oktobra 2019, C in C (DDV in kmetijske subvencije) (C-573/18 in C-574/18, EU:C:2019:847).

<sup>24</sup> Tudi Sodišče pri družbi razlikuje glede na to, ali ta skrbi za splošne interese članov (ni konkretne storitve) – glej sodbi z dne 12. februarja 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, točka 31), in z dne 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, točka 14, v kateri je govora o skupnih interesih).

37. Vendar je na podlagi sodne prakse Sodišča storitev opravljena „za plačilo“ v smislu te določbe le, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec storitve, pomeni dejansko protivrednost individualizirane storitve, opravljene za prejemnika. Za tak primer gre, če obstaja *neposredna povezava* med opravljeno storitvijo in prejeto protivrednostjo.<sup>25</sup>

38. To je v primeru subvencije, ki je namenjena naknadnemu pokritju izgub, vprašljivo. Praviloma sicer obstaja sporazum med izplačevalcem in prejemnikom subvencije. Vendar za subvencijo, ki je namenjena naknadnemu pokritju izgub iz dosedanje dejavnosti, ni treba opraviti nobene konkretne dejavnosti, kot to v pisnem stališču poudarja tudi Madžarska. Zato izplačevalec subvencije ne prejme nobene konkretne koristi.

39. Drugačna presoja bi bila verjetno potrebna, če bi bil regionalni organ po zakonu zavezan zagotavljati javni potniški prevoz in bi *za izpolnitev te obveznosti* angažiral osebo zasebnega prava, ki bi jo ustrezno subvencioniral. V tem primeru je neposredna povezava med subvencijo in konkretno koristjo regionalnega organa (oprostitev zakonske obveznosti) jasna. Če take obveznosti ni, pa je obstoj javnega potniškega prevoza predvsem v interesu splošne javnosti, ne pa v (konkretnem) interesu izplačevalca subvencije.

40. Čeprav je Sodišče v zadevi Fluvius pojasnilo, da je treba pravno razmerje, ki je potrebno za obstoj obdavčljive transakcije, razlagati široko,<sup>26</sup> da bi se lahko štelo, da gre za dobavo blaga ali storitev za plačilo, je pogoj za to kljub temu, da se izplačevalcu subvencije zagotovi konkretna individualizirana korist. Obstoj konkretne individualizirane koristi ni sporen, če tat električne energije nezakonito porablja električno energijo. Če se za to nakaže plačilo, ki je odvisno od konkretne porabe (ukradene električne energije), se to sicer lahko imenuje odškodnina, vendar se niti najmanj ne razlikuje od plačila za zakonito porabo električne energije,<sup>27</sup> torej od plačila za konkretno individualizirano korist.

41. Enako velja v zvezi s subvencijo. Ali se ta znesek imenuje subvencija ali plačilo, na podlagi zakonodaje o DDV prav tako ni pomembno. Zato je mogoče brez nadaljnje obravnave šteti, da je regionalnemu organu zagotovljena individualizirana korist, če na primer davčni zavezanec v zameno za plačilo zneska, ki se imenuje „nadomestilo“, prevzame nekatere dejavnosti (vzdrževanje parkov).<sup>28</sup> Vzdrževanje parkov, ki se za plačilo opravlja za občino, je prototip storitve za plačilo. To velja še toliko bolj, ker je bila v zadevni zadevi<sup>29</sup> občina zakonsko zavezana vzdrževati parke in je za izpolnitev te obveznosti najela tretjo osebo, ki ji je plačala nadomestilo za stroške. Nadomestilo, plačano tretji osebi, kot vsako običajno plačilo ni bilo niti omejeno niti šele naknadno določeno.

42. Nasprotno vzdrževanje ustanove v splošnem interesu (na primer muzeja), za obratovalne stroške katerega občina plača subvencijo, ki ni povezana s konkretnimi obiskovalci, ni prototip konkretne storitve za plačilo. Ta transakcija načeloma (ker v zameno za subvencijo ni

<sup>25</sup> Sodba z dne 16. septembra 2021, Balgarska natsionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743, točka 31), glej v tem smislu sodbe z dne 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, točka 39); z dne 22. junija 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, točka 22), in z dne 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, točke 11, 12 in 16).

<sup>26</sup> Sodba z dne 27. aprila 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, točka 31). Zato lahko zadostuje tudi zakonsko pravno razmerje.

<sup>27</sup> Sodba z dne 27. aprila 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, točka 33).

<sup>28</sup> Sodba z dne 22. februarja 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, točka 35 in naslednje).

<sup>29</sup> Sodba z dne 22. februarja 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, točki 38 in 39).



zagotovljena konkretna korist) ni obdavčljiva. Drugačna presoja pa bi bila potrebna, če bi bila občina zakonsko zavezana vzdrževati muzej in bi za izpolnitev te obveznosti najela tretjo osebo ter ji za to plačala.

*b) Storitev in plačilo, ki ga opravi tretja oseba (člen 73 Direktive o DDV)*

43. Vendar je mogoče subvencijo šteti tudi kot plačilo (od tretje osebe), če prejemnik subvencije (v tem primeru družba) drugemu (v tem primeru potnikom) zagotovi konkretno korist (v tem primeru prevoz) in izplačevalec subvencije ravno za to plača subvencijo (tako imenovana dopolnitev cene). Slednje je pojasnjeno v členu 73 Direktive o DDV.

44. Ta določba se v skladu z njenim besedilom uporablja, če je subvencija neposredno povezana s ceno zadevne dobave. Da bi bilo tako, mora biti subvencija izplačana natančno določenemu subvencioniranemu izvajalcu, da bi ta opravil določeno storitev. Le v takem primeru je mogoče šteti, da je subvencija plačilo za opravljeno storitev.<sup>30</sup>

45. Poleg tega mora imeti od subvencije, ki je bila dodeljena prejemniku subvencije, korist tudi prejemnik storitve (v tem primeru potniki). V skladu s sodno prakso Sodišča mora biti namreč cena, ki jo mora plačati prejemnik storitve, določena tako, da se niža sorazmerno s ponudniku storitve dodeljeno subvencijo.<sup>31</sup> Izraz „subvencije, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“ v smislu člena 73 Direktive o DDV tako zajema izključno subvencije, ki pomenijo celotno ali delno plačilo za dobavo blaga ali opravo storitev in ga tretja oseba nakaže prodajalcu blaga ali izvajalcu storitve.<sup>32</sup>

*c) Vmesni predlog*

46. Ob striktnem upoštevanju tako narave davka na potrošnjo kot tudi besedila člena 73 Direktive o DDV je treba razlikovati med subvencijami, v zameno za katere se ne zagotovi nobene konkretne individualizirane koristi oziroma ki se zgolj posredno nanašajo na ceno dobav, in subvencijami, ki imajo neposredno povezavo z individualizirano koristjo oziroma s ceno dobav, ki jo zaračunava prejemnik subvencije.

47. Tako neposredno povezavo je mogoče ugotoviti samo na podlagi konkretnih pogojev subvencioniranja in okoliščin posameznega primera. Njihova presoja je predvsem naloga predložitvenega sodišča. Vendar pa lahko Sodišče poda koristne napotke za to, ker je razlago določbe in njeno uporabo dejansko težko ločiti.

<sup>30</sup> Sodbi z dne 9. oktobra 2019, C in C (DDV in kmetijske subvencije) (C-573/18 in C-574/18, EU:C:2019:847, točka 31), in z dne 15. julija 2004, Komisija/Nemčija (C-144/02, EU:C:2004:444, točki 27 in 28).

<sup>31</sup> Glej v tem smislu sodbi z dne 9. oktobra 2019, C in C (DDV in kmetijske subvencije) (C-573/18 in C-574/18, EU:C:2019:847, točka 32), in z dne 15. julija 2004, Komisija/Nemčija (C-144/02, EU:C:2004:444, točka 29 in navedena sodna praksa).

<sup>32</sup> V zvezi z določbo predhodnico iz Šeste direktive glej: sodbi z dne 9. oktobra 2019, C in C (DDV in kmetijske subvencije) (C-573/18 in C-574/18, EU:C:2019:847, točka 34), in z dne 15. julija 2004, Komisija/Nemčija (C-144/02, EU:C:2004:444, točka 31 in navedena sodna praksa).

### 3. Uporaba v konkretnem primeru

#### a) Plačilo za storitev, ki se opravi za izplačevalca subvencije

48. V obravnavanem primeru ima samoupravna lokalna skupnost zagotovo interes za zagotavljanje javnega potniškega prevoza na svojem ozemlju. Subvencija je namenjena tudi temu, da njenemu prejemniku omogoči, da lahko še naprej ponuja tak prevoz. Vprašanje je le, ali to zadostuje za to, da se lahko šteje, da izplačevalec subvencije v zameno za subvencijo prejme konkretno korist, oziroma ali se subvencioniranje, nasprotno, ne izvaja v interesu splošne javnosti.

49. V obravnavanem primeru subvencija ni povezana s konkretnimi obveznostmi v korist izplačevalca subvencije, ker se izplača šele naknadno, kot nadomestilo za morebitne izgube. Katere proge in koliko prog se bo ponudilo, ne odloči izplačevalec subvencije, temveč avtonomno njen prejemnik. Poleg tega je višina subvencije za kritje izgub, ki nastanejo pri opravljanju teh storitev, omejena in se izračuna pavšalno glede na število prevoženih kilometrov, ki jih prejemnik subvencije ponuja, ne da bi se upoštevalo število konkretnih uporabnikov prevoznih storitev.

50. To pomeni, da posamezna dejavnost prejemnika subvencije ne povzroči posebnega, določljivega plačila izplačevalca subvencije, ampak se s subvencijo zgolj do določene višine (ki je določena z uredbo EU) nadomesti izgube, da prejemnik subvencije sploh lahko še naprej opravlja prevozne storitve za konkretne potnike. Iz predložitvene odločbe ni razvidno, da bi imel izplačevalec subvencije obveznost zagotavljanja ustreznega javnega potniškega prevoza, ki bi jo namesto njega izpolnil prejemnik subvencije.

51. Javni potniški prevoz se torej sicer zagotavlja tudi v interesu izplačevalca subvencije, vendar konkretne potrošne koristi od tega nima on, ampak šele uporabniki potniškega prevoza, ko ga uporabljajo. Zato po mojem mnenju ne gre za „obstoj neposredne povezave med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom“, ki se v skladu s sodno prakso Sodišča<sup>33</sup> zahteva za obdavčljivost storitev, s čimer se v svojem pisnem stališču očitno strinja tudi poljska finančna uprava.

52. Ob upoštevanju točke 37 sodbe Sodišča v zadevi Balgarska natsionalna televizija<sup>34</sup> bi lahko rekli tudi: v obravnavanem primeru med državo, ki plača subvencijo iz svojega proračuna za financiranje javnega potniškega prevoza, in potniki, ki prejemajo te storitve, ni razmerja, ki bi bilo podobno tistemu, ki obstaja med nosilcem zdravstvenega zavarovanja in njegovimi zavarovanci<sup>35</sup>. Navedene storitve namreč niso namenjene osebam, ki jih je mogoče jasno identificirati, temveč vsem potencialnim potnikom. Poleg tega se višina zadevne subvencije izračuna ob upoštevanju z uredbo določenega pavšalnega zneska glede na prevožene kilometre in brez upoštevanja identitete in števila uporabnikov opravljene storitve.

<sup>33</sup> Sodba z dne 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, točka 12).

<sup>34</sup> Sodba z dne 16. septembra 2021, Balgarska natsionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743, točka 37).

<sup>35</sup> Sodišče se v zvezi s tem izrecno sklicuje na zadevo Le Rayon d'Or – glej sodbo z dne 27. marca 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

*b) Plačilo od tretje osebe za storitve, ki se opravijo za potnike*

53. Ob predpostavki, da je ta presoja dejanskega stanja pravilna, se lahko za konkretne prejemnike subvencioniranih prevoznih storitev štejejo le še uporabniki, za katere prejemnik subvencije opravlja svoj potniški prevoz (storitev). Davčna osnova prevoznih storitev bi se zvišala za znesek subvencije le, če subvencija regionalnega organa pomeni „subvencijo, ki je neposredno povezana s ceno takšnih dobav“.

54. Za razliko od v predlogu za sprejetje predhodne odločbe tudi omenjenih subvencij za znižane cene vozovnic, na katere mora pristati družba, ki se nanašajo na konkretno storitev, ki se opravi za konkretnega uporabnika, subvencije za kritje izgub niso konkretno povezane z določenimi dobavami. Te subvencije so zgolj na splošno povezane z dejavnostjo (ki ustvarja izgubo). Zato so le posredno povezane s posameznimi prevoznimi storitvami. Subvencija, katere višina je omejena, ne more vplivati na ceno posamezne prevozne storitve, ker se po eni strani izplača naknadno in po drugi strani ni odvisna od konkretne uporabe prevoznih storitev. Temelji namreč na ponujenem številu prevoženih kilometrov in s tem na potencialni uporabnosti za splošno javnost.

55. V zvezi s tem je prvostopenjsko sodišče ugotovilo, da je iz zahtevka družbe za vnaprejšnje davčno stališče razvidno, da nadomestilo ne vpliva na ceno vozovnice (ceno storitve), ker cene vozovnic določa organizator. V teh okoliščinah je namen subvencije le na splošno omogočiti prejemniku, da lahko ponudi ustrezne storitve, ne da bi bila subvencija neposredno povezana s ceno teh storitev. Če cen za uporabnike potniškega prevoza ne določi prejemnik subvencije, temveč jih vnaprej določijo pristojni organi ali izplačevalec subvencije, naknadna subvencija za kritje stroškov tudi ne more neposredno vplivati na cene storitve.

56. V tem se ta primer – v nasprotju s tem, kar očitno menita Komisija in Republika Poljska, – tudi zelo razlikuje od primera, na katerem je temeljila zadeva *Le Rayon d'Or*<sup>36</sup> in ki ga izrecno omenja predložitveno sodišče. V tisti zadevi je zavod za zdravstveno zavarovanje plačeval plačilo za oskrbo za vsakega oskrbovanca. Sodišče je to „nadomestilo“ povsem pravilno štelo za plačilo (če bi morali tudi še oskrbovanci plačevati prispevek, bi šlo za doplačilo), ker so bili tako storitev in prejemnik storitve kot tudi znesek „določeni vnaprej v skladu z natančno določenimi merili“.

57. Tega tudi ne spremeni dejstvo, ki sta ga poudarila predložitveno sodišče v predlogu za sprejetje predhodne odločbe in Republika Poljska v svojem pisnem stališču, da je zaradi nadomestila skupna cena verjetno nižja kot bi bila brez subvencije. Po eni strani je to več kot vprašljivo, če cene prevozne storitve ne more določiti izvajalec. V tem položaju brez subvencije verjetno sploh ne bi bilo storitev za plačilo.

58. Po drugi strani je to dejansko posledica vsake subvencije. Vsaka subvencija omogoči njenemu prejemniku, da drugače izračuna ceno. Vendar, kot je Sodišče že navedlo, „(z)golj možnost, da subvencija vpliva na cene blaga, ki ga dobavlja, ali storitev, ki jih opravlja, subvencionirani subjekt, [...] še ne pomeni, da je ta subvencija že obdavčljiva“.<sup>37</sup>

59. Da takšna posredna povezava ne more zadostovati, kaže tudi sodba Sodišča v zadevi *Komisija/Nemčija*,<sup>38</sup> ker bi bila ob takšni argumentaciji tudi subvencija za proizvajalce posušene krme obdavčljiva in predmet davka. Tudi zaradi te subvencije so lahko proizvajalci drugače

<sup>36</sup> Sodba z dne 27. marca 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, točka 32 in naslednje).

<sup>37</sup> Sodba z dne 22. novembra 2001, *Office des produits wallons* (C-184/00, EU:C:2001:629, točka 12).

<sup>38</sup> Sodba z dne 15. julija 2004, *Komisija/Nemčija* (C-144/02, EU:C:2004:444, točka 34 in naslednje).

izračunali ceno. Ker pa je bila subvencija v splošnem interesu, ne pa v interesu posameznih kupcev posušene krme, in se zlasti ni nanašala na prodano količino v posameznem primeru, je Sodišče – upravičeno – odločilo, da ne gre za plačilo od tretje osebe. Zato zgolj zaradi splošnih vplivov na izračun cene, ki so značilni za vsako subvencijo, ni mogoče šteti, da gre za ustrezno plačilo od tretje osebe v obliki te subvencije.

## **V. Predlog**

60. Zato Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), odgovori:

Člen 2(1)(c) in člen 73 Direktive o DDV je treba razlagati tako, da naknadno nadomestilo za finančno izgubo, katerega višina je omejena z uredbo EU in ki ne temelji na številu uporabnikov, temveč na pavšalno ponujenem številu prevoženih kilometrov, ne pomeni plačila za storitev, opravljeno za samoupravno lokalno skupnost, ki je plačnica. Tako nadomestilo tudi ne pomeni plačila od tretje osebe v korist konkretnih uporabnikov javnega lokalnega prevoza, ker kvečjemu posredno, ne pa neposredno, vpliva na izračun cene, ki ga opravi subvencionirano podjetje.