

**Lieta C-615/23**

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas  
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

**Iesniegšanas datums:**

2023. gada 6. oktobris

**Iesniedzējtiesa:**

*Naczelny Sąd Administracyjny (Polija)*

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2023. gada 16. jūnijs

**Prasītājs:**

*Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*

**Atbildētāja:**

*P. S.A.*

---

**Pamatlietas priekšmets**

Individuāls nodokļu nolēmums, ar ko PVN bāzē tiek iekļauta kompensācija, ko pašvaldība maksā pārvadātājam par sabiedriskā transporta pakalpojumu sniegšanu.

**Prejudiciālā jautājuma priekšmets un juridiskais pamats**

Direktīvas 2006/112 73. panta interpretācija attiecībā uz kompensācijas, ko pašvaldība maksā pārvadātājam par sabiedriskā transporta pakalpojumu sniegšanu, iekļaušanu PVN bāzē; LESD 267. pants.

**Prejudiciālais jautājums**

Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 2006., Nr. 347/1; ar grozījumiem) 73. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka kompensācija, kāda ir aprakstīta nodokļu nolēmuma pieprasījumā, ko pašvaldība maksā atsevišķam uzņēmumam

(pārvadātājam) par sabiedriskā transporta pakalpojumu sniegšanu, ietilpst šajā tiesību normā minētajā nodokļa bāzē?

### **Atbilstošās Savienības tiesību normas**

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 73. pants

### **Atbilstošās valsts tiesību normas**

*Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* [2004. gada 11. marta Likums par preču un pakalpojumu nodokli] (konsolidētais teksts – 2018. gada *Dz.U.*, 2174. poz.; ar grozījumiem) (turpmāk tekstā – “PVN likums”):

29.a panta 1. punktā principā ir noteikts, ka nodokļa bāze ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par pārdošanu vai piegādi ir saņēmis vai tam ir jāsaņem no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp saņemtas dotācijas, subsīdijas, līdzfinansējums vai citas tāda paša rakstura piemaksas, kas tieši ietekmē nodokļa maksātāja piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu cenu.

*Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym* [2010. gada 16. decembra Sabiedriskā transporta likums] (2018. gada *Dz.U.*, 2016. poz.; ar grozījumiem) (turpmāk tekstā – “Sabiedriskā transporta likums”):

50. panta 1. punkta 2. apakšpunkta c) punktā ir noteikts, ka sabiedriskais transports var būt finansēts it īpaši ar kompensācijas izmaksu pārvadātājam, lai segtu izmaksas, kas radušās saistībā ar pārvadātāja sniegtiem sabiedriskā transporta pakalpojumiem.

### **Īss pamatlīetas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts, kā arī pamatlīetas pušu galvenie argumenti**

- 1 *P. S.A.* (turpmāk tekstā – “pieteikuma iesniedzēja” vai “sabiedrība”) iesniedza nodokļu iestādē pieteikumu izdot individuālu nodokļu nolēmumu pievienotās vērtības nodokļa (PVN) jomā.
- 2 Iesniedzēja ir uzņēmums, kas veic uzņēmējdarbību. Tā nav ar kapitālu vai personāla saiknēm saistīta ar pašvaldības iestādēm, t.i., tā nav iekšējais pakalpojumu sniedzējs Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 1370/2007 (2007. gada 23. oktobris) par sabiedriskā pasažieru transporta pakalpojumiem, izmantojot dzelzceļu un autoceļus, un ar ko atceļ Padomes Regulu (EEK) Nr. 1191/69 un Padomes Regulu (EEK) Nr. 1107/70, izpratnē. Sabiedrība kārtu pilnu grāmatvedību, ir apliekama ar uzņēmumu ienākuma nodokli un ir aktīva PVN maksātāja. Tā galvenokārt nodarbojas ar pasažieru pārvadājumiem. Saistībā ar Regulas Nr. 1370/2007 un Sabiedriskā transporta

likuma stāšanos spēkā iesniedzēja apsver iespēju noslēgt sabiedriskā autotransporta pakalpojumu līgumus, kuros būtu paredzēta Sabiedriskā transporta likuma 50. panta 1. punkta 2. apakšpunkta c) punktā minētās kompensācijas samaksa iesniedzējai. Iesniedzēja rīkotos kā pārvadātāja, bet otra līguma puse būtu sabiedriskā transporta organizētājs, t.i., vietējā pašvaldība.

- 3 Sniedzot sabiedriskā transporta pakalpojumus, iesniedzēja saņemtu ieņēmumus no biļešu pārdošanas, ar tiem sedzot transporta darbības izmaksas. Biļešu cenas alternatīvi noteiktu: 1) sabiedriskā transporta organizētājs, pamatojoties uz kompetento institūciju lēmumiem; 2) organizētājs, noslēdzot sabiedriskā transporta pakalpojumu sniegšanas standartlīgumu.
- 4 Iesniedzēja saņemtu ieņēmumus no šādiem avotiem: 1) ieņēmumi no biļešu pārdošanas un citām tarifu maksām, kas apliekamas ar PVN (principā 8 % likme); 2) kompensācija par zaudētiem ieņēmumiem saistībā ar likumā noteikto tiesību uz braukšanas maksas atlaižu izmantošanu, kurai ir subjektīvs raksturs un ir apliekama ar PVN (8 %); 3) kompensācija par zaudētiem ieņēmumiem saistībā ar organizatora darbības teritorijā noteikto tiesību uz braukšanas maksu atlaižu izmantošanu; 4) citi ieņēmumi (piemēram, reklāmas vietas nodrošināšana); ievērojot, ka 2.–4. punktā minētie ieņēmumi var tikt saņemti vienlaikus, daļēji, vai netikt saņemti vispār atkarībā no tā, kas noteikts attiecīgajā līgumā vai tiesību aktos.
- 5 Sniegto sabiedriskā transporta pakalpojumu finansēšana ar minētajiem ieņēmumiem nesegtu pārvadājumu darbības izmaksas, tāpēc iesniedzēja no organizatora saņemtu kompensāciju, lai segtu zaudējumus saistībā ar šo pakalpojumu sniegšanu. Kompensācijas summa nedrīkst pārsniegt summu, kas atbilst sabiedriskā transporta pakalpojumu sniegšanas neto finansiālajam rezultātam, kas aprēķināts saskaņā ar Regulu Nr. 1370/2007.
- 6 Līgumā ar organizatoru tiktu precizēti sīki izstrādāti noteikumi par pakalpojuma sniegšanas neto finansiālā rezultāta aprēķināšanu, kompensācijas maksāšanas kārtību un maksimālo kompensācijas summu par konkrēto periodu. Negatīvs finansiālais rezultāts ir priekšnoteikums kompensācijai. Kompensācija neietekmētu biļetes cenu, t.i., sniegtā pakalpojuma cenu. Kompensācijai ir vispārējs raksturs, tā ir līdzfinansējums, lai segtu kopējās izmaksas, kas saistītas ar transporta darbību, kura tiek veikta saskaņā ar līgumu.
- 7 Iesniedzēja cita starpā jautāja nodokļu iestādei, vai šāda kompensācija ir ar PVN apliekams apgrozījums PVN likuma 29.a panta 1. punkta izpratnē.
- 8 Iesniedzēja uzskata, ka kompensācija nepalielina summu, kurai uzliek nodokli, PVN likuma 29. panta 1. punkta izpratnē, jo tai nav tiešas ietekmes uz sniegto sabiedriskā transporta pakalpojumu cenu.
- 9 2019. gada 14. maija individuālā nodokļu nolēmumā iestāde šo nostāju uzskatīja par nepareizu un norādīja, ka iesniedzēja, veicot pieprasījumā aprakstītās darbības,

kuras atbilst PVN likuma 15. panta 2. punktā noteiktajai uzņēmējdarbības definīcijai, rīkojas kā PVN maksātāja.

- 10 Iestāde secināja, ka šāda kompensācija ir subsīdija PVN likuma 29.a panta 1. punkta izpratnē, kas tieši ietekmē sniegto pakalpojumu cenu.
- 11 Ar 2019. gada 26. novembra spriedumu pirmās instances tiesa atcēla apstrīdēto individuālo nodokļu nolēmumu.
- 12 Sprieduma pamatojumā minētā tiesa, atsaucoties uz iestādes norādīto Tiesas judikatūru (spriedumi: 2001. gada 22. novembris, C-184/00, *Office des produits wallons*, EU:C:2001:629, un 2002. gada 13. jūnijs, C-353/00, *Keeping Newcastle Warm*, EU:C:2002:369), norādīja – no pieprasījuma izriet, ka kompensācija neietekmētu biļetes (pakalpojuma) cenu, jo biļešu cenu nosaka organizators. Tiesa uzskatīja par kļūdainu iestādes nostāju, ka no ekonomiskā viedokļa sabiedrība nebūtu varējusi sniegt sabiedriskā transporta pakalpojumus par tai noteiktajām cenām, ja nebūtu saņēmusi kompensāciju, kas nozīmē, ka šī kompensācija ietekmē cenu. Šādu argumentu nevar uzskatīt par pamatotu, ņemot vērā nepieciešamās prasības, ko uzsvēra Tiesa, jo īpaši to, ka saiknei starp sniegto transporta pakalpojumu cenu un kompensāciju jābūt nepārprotamai un skaidri nosakāmai.
- 13 Iestāde iesniedza iesniedzējtiesā kasācijas sūdzību par iepriekš minēto spriedumu.

### **Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma izklāsts**

- 14 Iesniedzējtiesa lūdz Tiesai sniegt atbildi, vai PVN direktīvas 73. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pašvaldības iestādes samaksātā kompensācija uzņēmumam par sabiedriskā transporta pakalpojumu sniegšanu, pārvadājot pasažierus, kura ir aprēķināta, pamatojoties uz autokilometriem, ir atlīdzība par transporta pakalpojumu sniegšanu un tāpēc tai ir piemērojams PVN.
- 15 Iestāde uzskata, ka pārvadātāja (transporta uzņēmuma) saņemtā kompensācija var būt ar PVN apliekama atlīdzība par sniegtajiem transporta pakalpojumiem. Tā apgalvo, ka pastāv tieša saikne starp saņemto kompensāciju un pārvadātāja sniegtajiem pakalpojumiem, jo transporta uzņēmums nebūtu varējis sniegt attiecīgos pakalpojumus, ja tas nebūtu saņēmis subsīdiju.
- 16 Pašreizējā valsts judikatūrā pastāv pieņēmums, ka kompensācija netiek iekļauta summā, kurai uzliek nodokli, šādu apsvērumu dēļ:

(1) izšķiroša nozīme, lai nodokļa maksātāja saņemtās subsīdijas summa tiktu uzskatīta par nodokļa bāzes sastāvdaļu, ir iespēja skaidri attiecināt subsīdijas summu uz konkrētu darījumu. No darījuma faktiskajiem apstākļiem ir jāizriet, ka subsīdiju ir piešķīrusi trešā persona kā daļu no nodokļa maksātāja atlīdzības par konkrētu darījumu. Ja šāda tieša saikne nepastāv, jāuzskata, ka subsīdija nav

jāiekļauj summā, kurai uzliek nodokli, pat ja, piemērojot nodokli, nodokļa maksātājs faktiski var samazināt piedāvāto preču vai pakalpojumu cenu;

(2) šāda kompensācija tieši neietekmē sniegto pakalpojumu cenu. To mērķis galvenokārt ir segt ar šādu uzņēmējdarbību saistītos zaudējumus (pakārtoti, gūt saprātīgu peļņu) un nodrošināt to veikšanu. Turklāt kompensācijas piešķiršanas kārtība norāda, ka tā ir subjektīva rakstura subsīdija, kas saistīta ar sabiedrības darbības izmaksām, ciktāl tā sniedz sabiedriskā transporta pakalpojumus, nevis ar pārvaldījuma pakalpojumu cenām, kuras kompensācija neietekmē.

- 17 Lai izlemtu, vai attiecīgā kompensācija veido nodokļa bāzi ir jānorāda uz tās būtību saskaņā ar Sabiedriskā transporta likumu, no kura izriet, ka, pateicoties kompensācijai, sniegtajam pakalpojumam ir ievārojami mazāka cena, jo – ja nebūtu subsīdijas –, pārvaldītājs nevarētu sniegt pakalpojumu par cenu, kas neatspoguļo uzņēmējam radušās izmaksas un atbilstošu uzcenojumu. Lai gan kompensācija tiek piešķirta tikai negatīva neto finanšu rezultāta gadījumā, tā ļauj organizatoram noteikt biļešu cenu maksimālajā apmērā.
- 18 Pastāvošā valsts tiesu judikatūra ir pamatojusies uz Tiesas judikatūru, saprotot to tādējādi, ka ir pieņemts – tas, ka subsīdija var ietekmēt nodokļa maksātāja piegādāto vai sniegto preču vai pakalpojumu cenu, nav pietiekami, lai šī subsīdija tiktu iekļauta summā, kurai uzliek nodokli. Lai tā tas būtu, tā vispirms ir jāmaksā tieši subsīdējamam operatoram, lai viņš piegādātu noteiktu preci vai sniegtu noteiktu pakalpojumu (spriedums C-184/00, uz kuru Tiesa atsaucas arī citos spriedumos, piemēram, spriedums, 2004. gada 15. jūlijs, C-463/02, *Komisija/Zviedrija*, EU:C:2004:455). Turklāt cenai, ko maksā pircējs vai pakalpojuma saņēmējs, ir jābūt noteiktai tā, ka tā samazinās proporcionāli preces pārdevējam vai pakalpojuma sniedzējam piešķirtajai subsīdijai, kura tādējādi veido viņu noteiktās cenas sastāvdaļu. Tātad ir objektīvi jāpārbauda, vai tas apstākļi, ka pārdevējam vai pakalpojuma sniedzējam ir piešķirta subsīdija, ļauj tam pārdot preci vai sniegt pakalpojumu par mazāku cenu nekā tā, ko viņš pieprasītu, ja subsīdijas nebūtu (iepriekš minētais spriedums C-184/00, 12.–14. punkts).
- 19 Tomēr iesniedzējtiesai ir šaubas, vai Tiesas nostāja ir interpretēta pareizi, un jautā, vai – lai atbildētu uz uzdoto jautājumu –, ir būtiski, vai pastāv tieša saikne starp biļešu cenām un saņemto kompensāciju, ko saprot kā tiešu subsīdiju biļetēm, kas proporcionāli samazina to cenu, vai arī, lai konstatētu šādu tiešu saikni, ir pietiekami konstatēt, ka bez kompensācijas biļešu cenai būtu jābūt lielākai.
- 20 Tāpat iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai šādas tiešas saiknes pastāvēšana starp samaksāto kompensāciju un sniegto pakalpojumu ir saskatāma tajā, ka kompensācijas saņēmēja (organizatora) pakalpojumus raksturo nepārtrauktība un pakalpojumu sniedzēja pastāvīga gatavība tos sniegt. Iestāde saskata šādu savstarpējību, jo uzskata, ka pārvaldītājs sniedz pakalpojumus sabiedriskā transporta organizatoram.

- 21 Iesniedzējtiesas šaubas netieši izriet no Tiesas judikatūras. Tiesa it īpaši jau ir nospriedusi, ka “vienotas likmes veselības aprūpei paredzēts maksājums” ir atlīdzība par veco ļaužu aprūpes iestādes pret atlīdzību sniegtajiem veselības aprūpes pakalpojumiem tās aprūpē esošajām personām un tādējādi tam ir piemērojams PVN (spriedums, 2014. gada 27. marts, C-151/13, *Le Rayon d’Or SARL*, EU:C:2014:185). Minētajā spriedumā Tiesa atgādināja, ka ar pakalpojumu, kas apliekami ar nodokli, cenu tieši saistītas subsīdijas ir tikai viena no Padomes Sestā direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā minētajām situācijām un ka neatkarīgi no konkrētās situācijas nodokļa par pakalpojumu sniegšanu bāzi katrā ziņā veido summa, kas saņemta kā atlīdzība par sniegto pakalpojumu (30. punkts un tajā minētā judikatūra). Tiesa norādīja, ka, lai pakalpojumu sniegšanu uzskatītu par veiktu “par atlīdzību” minētās direktīvas izpratnē, atlīdzībai par šo piegādi vai pakalpojumu sniegšanu nav obligāti jābūt saņemtai tieši no to saņēmēja (34. punkts un tajā minētā judikatūra). Turklāt tiesa norādīja, ka fakts, ka pamatlietā pakalpojumu tiešais saņēmējs nav vis valsts slimokase, kura pārskaita maksājumu, bet apdrošinātās personas, nepārtrauc saikni starp pakalpojumu sniegšanu un saņemto atlīdzību.
- 22 Šajā lietā kompensācija neapšaubāmi nav saistīta ar individualizēta transporta pakalpojuma sniegšanu pakalpojuma saņēmējam. Kompensāciju nevar attiecināt uz konkrētu biļetes pircēju, pasažieri vai biļeti, jo tā ir paredzēta tam, lai segtu ar sabiedrisko pakalpojumu sniegšanu saistītas uzņēmējdarbības negatīvo neto finansiālo rezultātu. Turpretī pateicoties kompensācijai pasažieru maksājumi ir mazāki.
- 23 Turklāt attiecīgā kompensācija nav subsīdija pārvaldātāja uzņēmējdarbībai kopumā, bet gan ir saistīta tikai ar tā sabiedriskā transporta nodrošināšanas darbību, jo, ja pārvaldātājs papildus sabiedriskā transporta pakalpojumu sniegšanai veic arī citu saimniecisko darbību, tam ir pienākums vest atsevišķu grāmatvedību sabiedriskā transporta pakalpojumiem.
- 24 Ņemot vērā spriedumu C-151/13, lai konstatētu tiešu saikni starp pakalpojumu un atlīdzību, nav nozīmes arī tam, ka sabiedriskā transporta pakalpojumu tiešie saņēmēji ir transporta lietotāji, nevis pašvaldības iestāde, kura izmaksā šo kompensāciju. Atlīdzībai nav jābūt saņemtai tieši no saņēmēja, bet to var saņemt arī no trešās personas. Tiesa (piemēram, spriedumā C-151/13) arī ir apstiprinājusi, ka atlīdzībai nav jābūt pilnībā saņemtai no pakalpojuma/preces pircēja, jo to var arī daļēji vai pat pilnībā saņemt no trešās personas.
- 25 Šķiet, ka – konstatējot tiešu saikni starp biļešu cenām un kompensāciju –, nozīme ir arī tam, ka operatora pakalpojumu sniegšanai ir raksturīga darbības nepārtrauktība un pakalpojumu sniedzēja pastāvīga gatavība sniegt šos pakalpojumus. Tādējādi, lai varētu atzīt, ka pastāv tieša saikne starp šo pakalpojumu un par to saņemto atlīdzību (kompensāciju), nav nepieciešams, lai maksājums būtu saistīts ar individualizētu un stingri noteiktu sabiedriskā



transporta pakalpojuma sniegšanu konkrētam pasažierim (skat. līdzīgi Tiesas spriedumos: C-151/13 un 2015. gada 29. oktobris un C-174/14, *Saudağor*, EU:C:2015:733). To, ka pastāv tieša saikne starp samaksāto kompensāciju un sniegtajiem pakalpojumiem, apstiprina arī tas, ka līgumos, ar kuriem tiek pasūtīti transporta pakalpojumi, ir ietverts īpašs regulējums par iespēju koriģēt kompensācijas summu, ja situācijas izmaiņu rezultātā piešķirtā summa izrādītos nepietiekama līgumā paredzēto pakalpojumu sniegšanai.

- 26 Arī tas, ka kompensācija tiek noteikta kā vienota likme un ikgadēja kompensācija, lai segtu pārvadātāja darbības izmaksas (nevis pamatojoties uz individualizētiem pakalpojumiem), nešķiet šķērslis šādas tiešas saiknes atzīšanai. Tiesa ir ļāvusi aplikēt ar nodokli subsīdiju, kas piešķirta kā vienreizējs maksājums vai kompensācija, kas samaksāta, lai segtu uzņēmuma darbības izmaksas (spriedumi: C-174/14 un 2018. gada 22. februāris, C-182/17, *Ntp. Nagyszénás*, EU:C:2018:91). Kā norādīts iepriekš, transporta pakalpojumi tiek sniegti pastāvīgi un nepārtraukti, tādēļ tas nemaina faktu, ka pastāv tieša saikne starp pakalpojumu sniegšanu un par tiem piešķirto atlīdzību, kuras apmērs ir iepriekš noteikts saskaņā ar noteiktiem principiem.
- 27 Tāpat šķiet, ka apstāklim, ka biļešu cenas un jebkādu atlaižu apmēru nosaka pašvaldība, nevis attiecīgais pārvadātājs, nav izšķirošas nozīmes lietā, jo arī šie jautājumi ir noteikti ar pārvadātāju noslēgtajā līgumā un ietekmē kompensācijas aprēķinu. Tiesa nosprieda, ka, ja atlīdzība ir nosakāma, nav nepieciešams, lai subsīdijas apmērs precīzi atbilstu cenas samazinājumam, bet ir pietiekami, ja pastāv būtiska saikne starp šo samazinājumu un subsīdiju (spriedums, 2004. gada 15. jūlijs, Komisija/Vācija, C-144/02, EU:C:2004:444, 30. punkts).