

Byla C-615/23**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2023 m. spalio 6 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lenkija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2023 m. birželio 16 d.

Kasatorius:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Kita kasacinio proceso šalis:

P. S.A.

Pagrindinės bylos dalykas

Išankstinis sprendimas dėl mokesčių, kuriuo į PVM apmokestinamąją vertę įtraukta vietos valdžios institucijos operatoriui mokama kompensacija už viešojo keleivinio transporto paslaugų teikimą

Prejudicinio klausimo dalykas ir teisinis pagrindas

Direktyvos 2006/112 73 straipsnio išaiškinimas dėl kompensacijos, kurią vietos valdžios institucija moka operatoriui už viešojo keleivinio transporto paslaugų teikimą, įtraukimo į PVM apmokestinamąją vertę; SESV 267 straipsnis

Prejudicinis klausimas

Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, su pakeitimais) 73 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kompensacija, kaip antai aprašyta prašyme priimti išankstinį sprendimą, kurią vietos valdžios institucija moka atskiram subjektui

(operatoriui) už viešojo keleivinio transporto paslaugų teikimą, patenka į šioje nuostatoje nustatytą apmokestinamąją vertę?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos: 73 straipsnis

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (2004 m. kovo 11 d. Įstatymas dėl prekių ir paslaugų mokesčio) (suvestinė redakcija *Dz. U.* 2018, 2174 pozicija su pakeitimais) (toliau – PVM įstatymas):

29a straipsnio 1 dalyje iš esmės nustatyta, kad apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti pardavęs prekes ar paslaugas įsigyjančiam asmeniui arba trečiajam asmeniui, įskaitant gautas dotacijas, subsidijas ir kitas panašaus pobūdžio išmokas, turinčias tiesioginę įtaką apmokestinamojo asmens tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainai.

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (2010 m. gruodžio 16 d. Įstatymas dėl viešojo keleivinio transporto) (*Dz. U.* 2018, 2016 pozicija su pakeitimais) (toliau – UPTZ):

50 straipsnio 1 dalies 2 punkto c papunktyje nustatyta, kad viešojo transporto paslaugų finansavimą gali sudaryti visų pirma kompensacijos operatoriui už sąnaudas, patirtas operatoriui teikiant viešojo keleivinio transporto paslaugas, mokėjimas.

Glaustas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas bei šalių argumentai

- 1 *P. S.A.* (toliau – pareiškėja arba bendrovė) kreipėsi į mokesčių administratorių su prašymu priimti išankstinį sprendimą pridėtinės vertės mokesčio (PVM) srityje.
- 2 Pareiškėja yra bendrovė, vykdanči ekonominę veiklą. Ji nėra ūkio subjektas, turintis kapitalo ar asmeninių ryšių su vietos valdžios institucijomis, t. y. nėra vidaus operatorius, kaip tai suprantama pagal 2007 m. spalio 23 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1370/2007 dėl keleivinio geležinkelių ir kelių transporto viešųjų paslaugų ir panaikinantį Tarybos reglamentus (EEB) Nr. 1191/69 ir (EEB) Nr. 1107/70. Bendrovė tvarko visą buhalterinę apskaitą, yra pelno mokesčio mokėtoja ir veikiantis PVM apmokestinamas asmuo. Ji daugiausia verčiasi keleivių vežimu. Įsigaliojus Reglamentui Nr. 1370/2007 ir UPTZ pareiškėja svarsto galimybę sudaryti kelių transporto viešųjų paslaugų teikimo sutartis, kuriose jai būtų numatyta kompensacija, nustatyta

UPTZ 50 straipsnio 1 dalies 2 punkto c papunktyje. Pareiškėja veiktų kaip operatorius, o kita sutarties šalis, t. y. vietos valdžios institucija (toliau – VVI), būtų viešojo keleivinio transporto organizatorius.

- 3 Pareiškėja, vykdydama viešojo keleivinio transporto veiklą, iš bilietų pardavimo gautų pajamų, iš kurių būtų dengiamos transporto veiklos sąnaudos. Bilietų kainas nustatytų 1) viešojo keleivinio transporto organizatorius kompetentingų institucijų nutarimais arba 2) organizatorius pagal pavyzdinę viešojo keleivinio transporto paslaugų teikimo sutartį.
- 4 Pareiškėja gautų pajamų iš šių šaltinių: 1) iš bilietų pardavimo ir kitų tarifinių mokesčių, apmokestinamų PVM (paprastai 8 proc. tarifu); 2) dalykinio pobūdžio kompensacijos, apmokestinamos PVM (8 proc.), už pajamas, prarastas dėl teisės aktuose nustatytų teisių į lengvatinius tarifus taikymo; 3) kompensacijos už pajamas, prarastas dėl lengvatinių tarifų, nustatytų organizatoriaus veiklos teritorijoje, taikymo; 4) kitų pajamų (pvz., reklaminio ploto suteikimo), pajamų šaltiniai, nurodyti 2–4 punktuose, gali atsirasti vienu metu arba iš dalies, arba neatsirasti pagal atitinkamos sutarties turinį ar įstatymų nuostatas.
- 5 Teikiamų viešojo transporto paslaugų finansavimas minėtomis pajamomis nepadengtų vykdomos transporto veiklos sąnaudų, todėl pareiškėja iš organizatoriaus gautų kompensaciją nuostoliams dėl šių paslaugų teikimo padengti. Kompensacijos suma negali viršyti sumos, atitinkančios grynąjį viešojo transporto paslaugų teikimo finansinį rezultatą, apskaičiuotą pagal Reglamentą Nr. 1370/2007.
- 6 Sutartyje su organizatoriumi būtų nustatytos išsamios grynojo finansinio paslaugos teikimo rezultato apskaičiavimo taisyklės, kompensacijos mokėjimo tvarka ir didžiausia kompensacijos suma per tam tikrą laikotarpį. Kompensacijos pagrindas yra neigiamas finansinis rezultatas. Kompensacija neturėtų įtakos bilieto kainai, t. y. teikiamos paslaugos kainai. Kompensacija yra bendro pobūdžio ir skirta bendroms transporto veiklos, teikiamos pagal sutartį, sąnaudoms padengti.
- 7 Pareiškėja mokesčių administratoriaus, be kita ko, klausė, ar tokia kompensacija yra PVM apmokestinama apyvarta pagal PVM įstatymo 29a straipsnio 1 dalį.
- 8 Pareiškėjos nuomone, kompensacija nepadidintų apmokestinamosios vertės, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 29a straipsnio 1 dalį, nes ji neturi tiesioginės įtakos teikiamų viešojo keleivinio transporto paslaugų kainai.
- 9 2019 m. gegužės 14 d. išankstiniame sprendime mokesčių administratorius šią poziciją laikė neteisinga ir nusprendė, kad pareiškėja, vykdydama paraiškoje aprašytą veiklą, atitinkančią PVM įstatymo 15 straipsnio 2 dalyje apibrėžtą ekonominės veiklos sąvoką, veikia kaip PVM apmokestinamas asmuo.

- 10 Mokesčių administratorius nusprendė, kad tokia kompensacija būtų išmoka, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 29a straipsnio 1 dalį, turinti tiesioginį poveikį teikiamų paslaugų kainai.
- 11 2019 m. lapkričio 26 d. sprendimu pirmosios instancijos teismas panaikino ginčijamą išankstinį sprendimą.
- 12 Rezoliucinėje dalyje šis teismas, remdamasis, kaip ir mokesčių administratorius, Teisingumo Teismo jurisprudencija (2001 m. lapkričio 22 d. Sprendimas *Office des produits wallons*, C-184/00, EU:C:2001:629, ir 2002 m. birželio 13 d. Sprendimas *Keeping Newcastle Warm*, C-353/00, EU:C:2002:369), nusprendė, kad iš prašymo matyti, jog kompensacija neturėtų įtakos bilieto (paslaugos) kainai dėl to, kad bilietų kainas nustatė organizatorius. Teismas laikė neteisinga mokesčių administratoriaus poziciją, kad ekonominiu požiūriu bendrovė nebūtų galėjusi teikti viešojo transporto paslaugų tokiomis kainomis, kokios jai buvo nustatytos, jei ne jos gauta kompensacija, o tai reiškia, kad ši kompensacija turi įtakos kainai. Tokie argumentai negali būti laikomi pagrįstais atsižvelgiant į būtinus reikalavimus, į kuriuos atkreipė dėmesį Teisingumo Teismas, visų pirma į tai, kad ryšys tarp teikiamų transporto paslaugų kainos ir kompensacijos turi būti nedviprasmiškas ir aiškus.
- 13 Mokesčių administratorius pateikė kasacinį skundą dėl pirmiau nurodyto sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

Glaustas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo atsakyti, ar PVM direktyvos 73 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad vietos valdžios institucijos mokama pagal ridą apskaičiuota kompensacija už vežėjo teikiamas viešojo transporto paslaugas keleiviams vežti yra atlygis už transporto paslaugų teikimą ir todėl patenka į PVM taikymo sritį.
- 15 Mokesčių administratoriaus nuomone, operatoriaus (transporto įmonės) gaunama kompensacija gali būti PVM apmokestinamas atlygis už teikiamas transporto paslaugas. Jis teigia, kad tarp gautos kompensacijos ir operatoriaus teikiamų paslaugų yra tiesioginis ryšys, nes transporto įmonė nebūtų galėjusi teikti paslaugų, jei nebūtų gavusi dotacijos.
- 16 Ankstesnėje nacionalinėje jurisprudencijoje pripažįstama, kad kompensacija neįtraukiama į apmokestinamąją vertę dėl šių priežasčių:
 - 1) lemiamą reikšmę tam, kad apmokestinamojo asmens gautos subsidijos suma būtų laikoma apmokestinamosios vertės sudedamąja dalimi, turi galimybė aiškiai priskirti subsidijos sumą konkrečiam sandoriui. Iš sandorio faktinių aplinkybių turi būti akivaizdu, kad trečioji šalis suteikė subsidiją kaip dalį atlygio apmokestinamajam asmeniui pagal konkretų sandorį. Jei tokio tiesioginio ryšio nėra, laikytina, kad subsidija neturi būti įtraukta į PVM apmokestinamąją vertę, net

jei dėl apmokestinimo apmokestinamasis asmuo veiksmingai gali sumažinti siūlomų prekių ar paslaugų kainą;

2) tokia kompensacija neturi tiesioginės įtakos teikiamų paslaugų kainai. Jos tikslas turi būti visų pirma padengti su tokia veikla susijusius nuostolius (arba gauti pagrįstą pelną) ir sudaryti sąlygas ją vykdyti. Be to, kompensacijos skyrimo būdas rodo, kad tai yra subjektyvaus pobūdžio išmoka, susijusi su bendrovės veiklos sąnaudomis tiek, kiek ji teikia viešojo transporto paslaugas, o ne su transporto paslaugų kainomis, kurioms kompensacija įtakos neturi.

- 17 Siekiant nustatyti, ar aptariama kompensacija yra apmokestinamoji vertė, būtina atkreipti dėmesį į jos pobūdį pagal UPTZ, iš kurio matyti, kad dėl kompensacijos teikiamos paslaugos kaina yra smarkiai mažesnė, nes jei ne dotacija, operatorius negalėtų teikti paslaugos už kainą, neatitinkančią jo patirtų sąnaudų ir atitinkamos maržos. Nors kompensacija mokama tik neigiamo grynojo finansinio rezultato atveju, ji leidžia organizatoriui nustatyti didžiausią bilieto kainą.
- 18 Ankstesnėje nacionalinių teismų jurisprudencijoje buvo remiamasi Teisingumo Teismo jurisprudencija, ją suprantant taip, kad vien to, jog subsidija gali turėti įtakos apmokestinamojo asmens teikiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainai, nepakanka, kad ši subsidija būtų įtraukta į apmokestinamąją vertę. Iš tiesų ji turi būti mokama būtent subsidijuojamam subjektui, kad šis galėtų tiekti konkrečią prekę ar teikti konkrečią paslaugą (sprendimas byloje C-184/00, kuriuo Teisingumo Teismas remiasi ir kituose sprendimuose, pvz., 2004 m. liepos 15 d. Sprendime *Komisija / Švedija*, C-463/02, EU:C:2004:455). Be to, pirkėjo ar paslaugos gavėjo mokėtina kaina turėtų būti nustatoma taip, kad ji sumažėtų atitinkamai dėl prekių pardavėjui ar paslaugos teikėjui suteiktos subsidijos, todėl ši subsidija būtų lemiamas jo nustatytos kainos elementas. Taigi reikia išnagrinėti, ar dėl to, kad pardavėjui ar paslaugų teikėjui mokama subsidija, jis objektyviai gali parduoti prekes ar teikti paslaugas mažesne kaina, nei būtų reikalavęs, jei nebūtų gavęs subsidijos (pirmiau nurodyto sprendimo byloje C-184/00 12–14 punktai).
- 19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vis dėlto abejoja, ar Teisingumo Teismo pozicija suprantama teisingai, ir klausia, ar, siekiant atsakyti į pateiktą klausimą, svarbu, ar egzistuoja tiesioginis ryšys tarp bilietų kainų ir gautos kompensacijos, suprantamos kaip tiesioginė išmoka, susijusi su bilietais, proporcingai mažinanti jų kainą, ar, siekiant nustatyti tokį tiesioginį ryšį, pakanka nustatyti, kad, nesant kompensacijos, bilietų kaina turėtų būti didesnė.
- 20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat siekia išsiaiškinti, ar tokį tiesioginį ryšį tarp gautos kompensacijos ir suteiktos paslaugos rodo tai, kad kompensaciją gaunančio subjekto (operatoriaus) paslaugos pasižymi tęstinumu ir nuolatiniu paslaugų teikėjo pasirengimu jas teikti. Mokesčių administratoriaus nuomone, toks abipusiškumas egzistuoja, nes operatorius teikia paslaugas viešojo transporto organizatoriui.

- 21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo abejonės netiesiogiai kyla iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos. Visų pirma Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad „fiksota priežiūrai skirta suma“ yra atlygis už prižiūrimų vyresnio amžiaus asmenų apgyvendinimo įstaigos atlygintinai suteiktas priežiūros paslaugas joje gyvenantiems asmenims ir dėl to patenka į PVM taikymo sritį (2014 m. kovo 27 d. Sprendimas *Le Rayon d'Or SARL*, C-151/13, EU:C:2014:185). Šiame sprendime Teisingumo Teismas priminė, kad tiesiogiai su apmokestinamo sandorio kaina susijusios subsidijos mokėjimas yra tik viena iš 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte nurodytų situacijų ir kad neatsižvelgiant į konkrečią nagrinėjamą situaciją bet kuriuo atveju paslaugų teikimo apmokestinamąją vertę sudaro viskas, kas gauta kaip atlygis už suteiktą paslaugą (30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Teisingumo Teismas pažymėjo, jog tam, kad paslaugą būtų galima laikyti suteikta „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, nebūtina, kad atlygis už šį paslaugos teikimą būtų gautas tiesiogiai iš jos gavėjo (34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, jog tai, kad pagrindinėje byloje tiesioginis aptariamų paslaugų gavėjas yra ne nacionalinė sveikatos draudimo kasa, mokanti fiksuotą sumą, o apdraustasis, negali paneigti tiesioginio suteiktų paslaugų ir gauto atlygio ryšio.
- 22 Nagrinėjamoje byloje nėra abejonų, kad kompensacija nesusijusi su konkrečia transporto paslauga, skirta paslaugos gavėjui. Iš tiesų kompensacijos negalima priskirti konkrečiam bilieto pirkėjui, keleiviui ar bilietui, nes ja siekiama padengti grynąjį neigiamą viešųjų paslaugų teikimo finansinį rezultatą. Dėl kompensacijos keleiviai moka mažiau.
- 23 Be to, nagrinėjama kompensacija nėra bendrosios operatoriaus veiklos paslauga, ji susijusi tik su jo vykdoma viešojo keleivinio transporto veikla, nes jeigu operatorius, be viešojo keleivinio transporto paslaugų teikimo, vykdo ir kitą ekonominę veiklą, jis privalo tvarkyti atskirą viešojo keleivinio transporto paslaugų apskaitą.
- 24 Atsižvelgiant į sprendimą byloje C-151/13 atrodo, kad tiesioginio ryšio tarp paslaugos ir atlygio pripažinimui neturi reikšmės tai, kad tiesioginiai viešojo transporto paslaugų gavėjai yra transporto naudotojai, o ne šią kompensaciją mokanti VVI. Taip yra todėl, kad nebūtina, kad atlygis būtų gautas tiesiogiai iš paslaugos gavėjo, jis taip pat gali būti gautas iš trečiojo asmens. Teisingumo Teismas (pvz., sprendime byloje C-151/13) taip pat patvirtina, kad visas atlygis nebūtinai turi būti gautas iš paslaugos (prekės) pirkėjo, nes jo dalis ar net jis visas taip pat gali būti gautas iš trečiojo asmens.
- 25 Atrodo, kad nustatant tiesioginį ryšį tarp bilietų kainų ir kompensacijos taip pat svarbus operatoriaus paslaugų teikimui būdingas veiklos tęstinumas ir nuolatinis paslaugų teikėjo pasirengimas teikti šias paslaugas. Todėl tam, kad būtų galima laikyti, jog tarp paslaugos ir už ją gaunamo atlygio (kompensacijos) egzistuoja

tiesioginis ryšys, nebūtina, kad mokėjimas būtų susijęs su konkrečiu ir griežtai apibrėžtu viešojo transporto paslaugos teikimu konkrečiam keleiviui (panašiai Teisingumo Teismas konstatavo sprendime byloje C-151/13 ir 2015 m. spalio 29 d. Sprendime *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733). Tiesioginį ryšį tarp mokamos kompensacijos ir teikiamų paslaugų patvirtina ir tai, kad sutartyse, kuriomis užsakomos transporto paslaugos, nustatytos konkrečios nuostatos dėl galimybės koreguoti kompensacijos sumą, jei pasikeitus situacijai paaiškėja, kad suteiktos sumos nepakanka sutartyje nurodytoms paslaugoms teikti.

- 26 Taip pat atrodo, kad kliūtimi pripažinti tokį tiesioginį ryšį nelaikytina tai, jog kompensacija mokama kaip nustatyta suma per metus siekiant padengti operatoriaus veiklos sąnaudas (o ne už konkrečiai suteiktas paslaugas). Teisingumo Teismas pripažino galimybę apmokestinti nustatyto dydžio išmoką arba kompensaciją, išmokėtą ūkio subjekto veiklos sąnaudoms padengti (sprendimas byloje C-174/14 ir 2018 m. vasario 22 d. Sprendimas *Ntp. Nagyszénás*, C-182/17, EU:C:2018:91). Kaip nurodyta pirmiau, transporto paslaugos teikiamos nuolat ir nepertraukiamai, todėl tai nekeičia fakto, kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp suteiktų paslaugų ir už jas mokamo atlygio, kurio dydis iš anksto nustatytas pagal tam tikras taisykles.
- 27 Taip pat atrodo, jog tai, kad bilietų kainas ir galimų nuolaidų dydį nustato VVI, o ne atitinkamas operatorius, neturi reikšmės bylai, nes šie klausimai taip pat aptarti su operatoriumi sudarytoje sutartyje ir turi įtakos kompensacijos apskaičiavimui. Teisingumo Teismas nusprendė, kad jei atlygis gali būti aiškiai apibrėžtas, subsidijos dydis nebūtinai turi tiksliai atitikti kainos sumažėjimą, pakanka, kad santykis tarp kainos sumažėjimo ir subsidijos būtų pastebimas (2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-144/02, EU:C:2004:444, 30 punktas).