Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2025 m. vasario 13 d.[1]

Byla C-615/23

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
prieš
P. S.A.

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokesčio bendra sistema – Direktyva 2006/112/EB – Paslaugų teikimas už atlygį – Apmokestinamoji vertė – Kompensacinės išmokos nuostoliams padengti – Tiesiogiai su sandorių kaina susijusios subsidijos – Subsidijuojama paslauga, kurią trečioji šalis teikia dėl viešojo intereso – Teisinis ryšys ir tiesioginis ryšys tarp paslaugos ir atlygio – Atlygis iš trečiųjų šalių“

I. Įvadas

1. Šiame procese Teisingumo Teismas sprendžia esminį klausimą, kaip pagal PVM įstatymą turi būti vertinamos apmokestinamajam asmeniui vietos valdžios institucijos teikiamos subsidijos dėl viešojo intereso (šiuo atveju – viešojo keleivinio transporto paslaugų teikimas). Jei subsidija yra dalinis atlygis už apmokestinamojo asmens atliekamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą subsidijos davėjui arba jo klientams, apmokestinamasis asmuo turi sumokėti PVM nuo subsidijos (arba subsidija turi būti atitinkamai didesnė). Kita vertus, jeigu subsidija nėra dalinis atlygis už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą (subsidijos davėjui ar jo klientams), o yra bendra subsidija apmokestinamojo asmens naudai, apmokestinamojo sandorio nėra, todėl nėra prievolės mokėti PVM.

2. Ne visuomet lengva nustatyti ribą tarp šių dviejų situacijų ir Teisingumo Teismas jau yra priėmęs ne vieną sprendimą keliose bylose[2]. Šioje prejudicinio sprendimo priėmimo procedūroje Teisingumo Teismas turi priimti sprendimą dėl planuojamo subsidijos suteikimo viešojo keleivinio transporto įmonei, skiriant jai kompensaciją su transporto paslaugų teikimu susijusiems nuostoliams padengti. Ši kompensacija apskaičiuojama ne pagal naudotojų skaičių, o

[1] Originalo kalba: vokiečių.

[2] 2021 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Balgarska natsionalna televizia* (C-21/20, EU:C:2021:743), 2019 m. spalio 9 d. *Sprendimas C ir C (PVM ir žemės ūkio subsidijos)* (C-573/18 ir C-574/18, EU:C:2019:847), 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-144/02, EU:C:2004:444), 2001 m. lapkričio 22 d. Sprendimas *Office des produits wallons* (C-184/00, EU:C:2001:629), 2002 m. birželio 13 d. Sprendimas *Keeping Newcastle Warm* (C-353/00, EU:C:2002:369), 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimas *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627), 1996 m. vasario 29 d. Sprendimas *Mohr* (C-215/94, EU:C:1996:72) ir 1988 m. kovo 8 d. Sprendimas *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120).

pagal fiksuotą tarifą, atsižvelgiant į transporto priemonių nuvažiuotus kilometrus. Šiuo atveju Teisingumo Teismas turi galimybę toliau tikslinti kriterijus, pagal kuriuos subsidija *už* prekių tiekimą ar paslaugų teikimą atskiriama nuo bendrosios subsidijos, *nepriklausančios nuo* prekių tiekimo ar paslaugų teikimo.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

3. Teisinis pagrindas nustatytas Direktyvoje 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)[3]. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose nurodyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<…>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4. PVM direktyvos 73 straipsnyje reglamentuojama apmokestinamoji vertė, jis išdėstytas taip:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

B. Lenkijos teisė

5. Lenkija įgyvendino PVM direktyvą *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (2004 m. kovo 11 d. Įstatymas dėl prekių ir paslaugų mokesčio, *Dz. U.* 2011, Nr. 177, 1054 pozicija, su pakeitimais, toliau – PVM įstatymas).

6. PVM įstatymo 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.

[3] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva (OL L 347, 2006, p. 1) su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2022 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva (ES) 2022/890 (OL L 155, 2022, p. 1).

7. Be to, priimtas *Ustawa z dnia 16 grudnia 2018 r. o publicznym transporcie zbiorowym* (2018 m. gruodžio 16 d. Įstatymas dėl viešojo keleivinio transporto, *Dz. U.* 2018, 2016 pozicija, su pakeitimais). Jo 50 straipsnio 1 dalies 2 punkto c papunktyje nustatyta, kad viešojo transporto paslaugų finansavimą gali sudaryti visų pirma kompensacijos operatoriui už sąnaudas, patirtas jam teikiant viešojo keleivinio transporto paslaugas, mokėjimas.

III. Bylos aplinkybės ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą

8. *P.S.A.* (toliau – bendrovė) kreipėsi į mokesčių administratorių su prašymu priimti išankstinį sprendimą pridėtinės vertės mokesčio (PVM) srityje.

9. Bendrovė yra įmonė, vykdanti ekonominę veiklą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, ji nėra ūkio subjektas, per kapitalą ar asmenis susijęs su vietos valdžios institucijomis, t. y. nėra vidaus operatorius, kaip tai suprantama pagal Reglamentą (EB) Nr. 1370/2007[4]. Tai reiškia, kad bendrovė yra nepriklausoma privati įmonė.

10. 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 Įstatymui dėl viešojo keleivinio transporto bendrovė svarsto galimybę sudaryti kelių transporto viešųjų paslaugų teikimo sutartis, kuriose jai būtų numatyta kompensacija, nustatyta Įstatymo dėl viešojo keleivinio transporto 50 straipsnio 1 dalies 2 punkto c papunktyje. Bendrovė veiktų kaip operatorius, o kita sutarties šalis būtų viešojo keleivinio transporto organizatorius.

11. Bendrovė, 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.

12. Bendrovė gautų pajamų iš šių šaltinių:

1) bilietų pardavimo ir kitų mokėjimų, apmokestinamų PVM (paprastai 8 % tarifu);

2) objektyvaus pobūdžio kompensacijos, apmokestinamos PVM (8 %), už pajamas, negautas dėl teisės aktuose nustatytų teisių į lengvatinius tarifus taikymo;

3) kompensacijos už pajamas, negautas dėl lengvatinių tarifų, nustatytų organizatoriaus veiklos teritorijoje, taikymo;

4) kitų pajamų (pvz., reklaminio ploto suteikimo); pažymėtina, kad pajamų šaltiniai, nurodyti 2–4 punktuose, pagal atitinkamos sutarties turinį ar įstatymų nuostatas gali egzistuoti vienu metu visi, kai kurie iš jų arba neegzistuoti.

[4] 2007 m. spalio 23 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas dėl keleivinio geležinkelių ir kelių transporto viešųjų paslaugų ir panaikinantis Tarybos reglamentus (EEB) Nr. 1191/69 ir (EEB) Nr. 1107/70 (OL L 315, 2007, p. 1).

13. Teikiamų viešojo transporto paslaugų finansavimas minėtomis pajamomis nepadengtų vykdomos transporto veiklos sąnaudų, todėl bendrovė iš organizatoriaus gautų kompensaciją nuostoliams dėl šių paslaugų teikimo padengti. Kompensacijos suma negali viršyti sumos, atitinkančios grynąjį viešojo miesto transporto paslaugų teikimo finansinį rezultatą, apskaičiuotą pagal Reglamentą Nr. 1370/2007.

14. 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.

15. Bendrovė mokesčių administratoriaus, be kita ko, klausė, ar tokia kompensacija (toliau – subsidija) yra PVM apmokestinama apyvarta pagal PVM įstatymo 29a straipsnio 1 dalį. Bendrovės nuomone, subsidija nepadidintų apmokestinamosios vertės, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 29a straipsnio 1 dalį, nes ji neturi tiesioginės įtakos teikiamų viešojo keleivinio transporto paslaugų kainai.

16. 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 sąvoką „ekonominė veikla“, veikia kaip PVM apmokestinamas asmuo. Mokesčių administratorius nusprendė, kad tokia subsidija būtų papildoma išmoka, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 29a straipsnio 1 dalį, turinti tiesioginį poveikį teikiamų paslaugų kainai.

17. 2019 m. lapkričio 26 d. sprendimu pirmosios instancijos teismas panaikino ginčijamą išankstinį sprendimą. Rezoliucinėje dalyje šis teismas nusprendė, jog subsidija neturėtų įtakos bilieto (paslaugos) kainai dėl to, kad bilietų kainas nustatė organizatorius. Teismas paneigė, kad yra nedviprasmiškas ir aiškus ryšys tarp teikiamų transporto paslaugų kainos ir subsidijos. Mokesčių administratorius dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą.

18. Šiuo metu ginčą nagrinėjantis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateikė Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

Ar PVM direktyvos 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?

19. Šiuo klausimu Teisingumo Teisme nagrinėjamoje byloje rašytines pastabas pateikė Lenkijos mokesčių administratorius, Lenkijos Respublika, Vengrija ir Europos Komisija. Remdamasis Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalimi, Teisingumo Teismas nusprendė nerengti posėdžio.

IV. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicinio klausimo ir tyrimo eigos

20. Pateiktu prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, kokiais kriterijais remiantis subsidijos (šiuo atveju – kompensacijos nuostoliams padengti) išmokėjimas turi būti įtrauktas į subsidijos gavėjo įvykdyto apmokestinamojo sandorio apmokestinamąją vertę pagal PVM direktyvos 73 straipsnį.

21. Tai, kad vietos valdžios institucija (toliau – subsidijos davėjas) moka kompensacijas nuostoliams padengti siekdama patenkinti viešuosius interesus (šiuo atveju – išlaikyti viešojo keleivinio transporto paslaugą), nėra neįprasta, nes ji turi tam tikrą (viešąjį) interesą tai daryti.

22. Bendras visų valstybės subsidijų įtraukimas į PVM apmokestinamąją vertę lemtų tai, kad kiekviena subsidija būtų sumažinta mokėtino PVM suma, nes subsidijos gavėjas nebegalėtų šios dalies panaudoti subsidijos tikslais, arba subsidijos suma turėtų būti padidinta PVM suma, o tai ne visada bus įmanoma esant ribotam valstybės biudžetui. Turbūt būtent dėl šios priežasties sutariama, kad ne kiekviena viešojo intereso tikslais valstybės institucijų mokama išmoka įmonei turėtų būti laikoma atlygiu už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą [5], kuris apmokestinamas PVM.

23. Be to, remiantis PVM direktyvos 73 straipsnio formuluote, akivaizdu, kad ne kiekviena subsidija įtraukiama į PVM apmokestinamąją vertę. Priešingai, įtraukiamos tik tiesiogiai su sandorių kaina susijusios subsidijos. Atsižvelgiant į tai, reikia atskirti subsidijas, kurios pagal PVM įstatymą yra nereikšmingos, ir subsidijas, tiesiogiai susijusias su sandorių kaina. Pastarąsias taip pat galima apibūdinti kaip atlygį (šiuo atveju – iš trečiosios šalies, t. y. subsidijos davėjo).

24. Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo argumentais akivaizdu, kad jis taip pat daro prielaidą, jog bendrovė tiesiogiai teikia paslaugas subsidijos davėjui (viešojo keleivinio transporto paslaugas). Šiuo atveju subsidija taip pat turėtų būti laikoma atlygiu už apmokestinamą sandorį. Todėl iš tikrųjų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar šiuo atveju subsidija patenka į PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkto (paslaugų teikimas už atlygį) taikymo sritį, ar į 73 straipsnio (atlygis, gautas iš trečiosios šalies, įskaitant subsidijas) taikymo sritį.

25. Teisingumo Teismas jau kelis kartus bandė nustatyti tokio aiškinimo kriterijus. Pavyzdžiui, asociacijos narių mokėjimai, skirti pardavimui skatinti [6], taip pat subsidijos ūkininkams, skiriamos siekiant nutraukti pieno gamybą [7] arba atsisakyti derliaus nuėmimo [8], Teisingumo Teismo nebuvo laikomi atlygiu už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Tas pats taikytina ir subsidijoms, skiriamoms viešajai televizijos įstaigai, siekiant išlaikyti jos programą [9]. Kita vertus, Teisingumo Teismas nusprendė, kad atlygis galimas, jei yra konkretus ryšys tarp subsidijos ir trečiajai šaliai teikiamos paslaugos kainos [10]. Teisingumo Teismas tai patvirtino subsidijos, siekiančios 10 svarų

[5] Žr. tik tuos sprendimus, kuriuose Teisingumo Teismas tai atmetė: 2021 m. rugsėjo 16 d. Sprendimą *Balgarska natsionalna televizia* (C-21/20, EU:C:2021:743), 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-144/02, EU:C:2004:444), 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627), 1996 m. vasario 29 d. Sprendimą *Mohr* (C-215/94, EU:C:1996:72) ir 1988 m. kovo 8 d. Sprendimą *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120).

[6] 1988 m. kovo 8 d. Sprendimas *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120).

[7] 1996 m. vasario 29 d. Sprendimas *Mohr* (C-215/94, EU:C:1996:72).

[8] 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimas *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627).

[9] 2021 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Balgarska natsionalna televizia* (C-21/20, EU:C:2021:743).

[10] 2001 m. lapkričio 22 d. Sprendimas *Office des produits wallons* (C-184/00, EU:C:2001:629).

sterlingų (GBP) už konsultavimo paslaugą energijos vartojimo klausimais [11], atveju ir išmokų iš veiklos fondo už konkrečius gamintojų organizacijos tiekimus jos nariams [12] atveju, tačiau nepatvirtino subsidijos sausųjų pašarų gamintojams, kad jie galėtų gaminti produkciją pasaulinės rinkos kainomis, atveju [13].

26. Siekiant atsakyti į klausimą, ar subsidijuojama bendrovės veikla gali būti laikoma paslaugų teikimu už atlygį, reikia – kaip ir dažnai kitais atvejais – atsižvelgti į PVM, kaip bendrojo vartojimo mokesčio, pobūdį (žr. B dalies 1 skirsnį). Toliau išdėstysiu kriterijus, kurie pagal PVM direktyvą yra būtini norint atsakyti į šį klausimą (žr. B dalies 2 skirsnį), kad nagrinėjamu atveju būtų galima pateikti naudingą atsakymą (B dalies 3 skirsnis).

B. Dėl subsidijos, kuri yra nereikšminga pagal PVM teisės aktus, ir atlygio, kuris yra reikšmingas pagal PVM teisės aktus, atskyrimo

1. Pridėtinės vertės mokesčio pobūdis

27. Pagal pobūdį PVM yra bendrasis vartojimo mokestis, kuriuo siekiama apmokestinti prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens dėl jų tiekimo ar teikimo patiriamas sąnaudas (paprastai piniginius mokėjimus) [14] prekių tiekėjui ar paslaugų teikėjui. PVM direktyvos 73 straipsnyje prie šios sąnaudų sumos priskiriamos ir trečiosios šalies patirtos sąnaudos. Taigi, įtraukiamas ir atlygis, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gauna iš trečiosios šalies „už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą“. Vis dėlto abiem atvejais tai turi būti atlygis už sandorį, kurį atliko šalis, gaunanti piniginį mokėjimą, šiuo atveju – bendrovė.

28. Apmokestinamasis sandoris apibrėžiamas PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose. Pagal juos PVM objektas yra šie sandoriai: prekių tiekimas ir paslaugų teikimas valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia ir paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks. Visų pirma iš PVM direktyvos 14 straipsnyje pateiktos prekių tiekimo sąvokos apibrėžties („teisės <…> perdavimas“) galima aiškiai suprasti, kad prekių tiekėjas turi suteikti prekes įsigyjančiam asmeniui konkrečią vartojimo naudą (tiekimo atveju – prekę). Todėl tai yra vartojimo prekių perdavimo tarp dviejų asmenų už atlygį apmokestinimo klausimas.

29. PVM yra vartojimo mokestis, kuriuo siekiama apmokestinti vartotojo finansinį pajėgumą, kurio išraiška yra jo turto panaudojimas vartojamai naudai įgyti. Taigi PVM teisėje numatytas sandoris gali būti tik tada, kai apmokestinamasis asmuo suteikia *konkrečią* naudą *konkrečiam* vartotojui. Kita vertus, jei subsidijos gavėjas teikia tik *bendrą* naudą *visuomenei*, tai nėra apmokestinamasis sandoris.

30. Subsidijoms būdinga tai, kad subsidijos davėjas visada skiria subsidiją siekdamas savo interesų arba, valstybės institucijų teikiamų subsidijų atveju, neviršydamas jam suteiktos kompetencijos. Visgi vien dėl to, kad subsidijos gavėjas (šiuo atveju – bendrovė) siekia tikslo, kuris iš dalies

[11] 2002 m. birželio 13 d. Sprendimas *Keeping Newcastle Warm* (C-353/00, EU:C:2002:369).

[12] 2019 m. spalio 9 d. Sprendimas *C ir C (PVM mokestis ir žemės ūkio subsidijos)* (C-573/18 ir C-574/18, EU:C:2019:847).

[13] 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-144/02, EU:C:2004:444).

[14] Žr., pavyzdžiui, 2012 m. gegužės 3 d. Sprendimą *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 23 punktas), 2007 m. spalio 11 d. Sprendimą *KÖGÁZ ir kt.* (C-283/06 ir C-312/06, EU:C:2007:598, 37 punktas – „jo dydis nustatomas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėtai sumai“) ir 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 20 ir 23 punktai – „Vienintelis lemiamas veiksnys yra prisiimto įsipareigojimo pobūdis: siekiant, kad tokiam įsipareigojimui būtų taikoma PVM bendroji sistema, jis turi būti susijęs su vartojimu“).

sutampa ar visiškai sutampa su subsidijos davėjo tikslais (šiuo atveju – interesas turėti veikiančią keleivinio transporto sistemą savo teritorijoje), negalima daryti prielaidos, kad subsidija yra vartojimo nauda, kaip apibrėžta PVM teisėje. Priešingu atveju PVM direktyvos 73 straipsnio formuluotė, pagal kurią subsidija turi būti *tiesiogiai* susijusi su šių sandorių kaina, taptų neaktuali ir bet kokia subsidija būtų laikoma atlygiu už vartojamos naudos įgijimą.

2. Atskyrimo kriterijai

31. Taigi Teisingumo Teismas iš pat pradžių darė skirtumą atsižvelgiant į tai, ar yra tiekimas, kaip tai suprantama pagal PVM teisę, kuriam buvo panaudota subsidija [15]. Teisingumo Teismas konstatavo, kad jo nėra [16], kai prekiautojas tik sutiko gaminti mažiau pieno ir už tai gauti išmoką (subsidiją). Teisingumo Teismas nustatė, kad ūkininko sprendimas nutraukti pieno gamybą atitiko subsidijos davėjo interesus, tačiau nesuteikė subsidijos davėjui vartojimo naudos, o veikiau atitiko bendrus interesus, susijusius su tinkamu Europos Sąjungos pieno rinkos veikimu [17]. Visų pirma Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, kad ūkininkas neteikė paslaugų konkrečiam vartotojui ir nesuteikė naudos, kuri galėtų būti kitos ekonominės veiklos šalies veiklos sąnaudų dalis [18].

32. Tas pats taikytina ir asociacijai, kuri reklamavo tam tikrus regioninius gaminius ir už tai regionas jai suteikė subsidiją. Šiuo atveju Teisingumo Teismas nurodė, kad subsidija turėjo būti skiriama už konkrečios prekės tiekimą arba konkrečios paslaugos teikimą [19], t. y. turėjo būti patikrinta, „ar už kiekvieną atskirą veiklą turi būti mokama konkreti, individualiai nustatyta išmoka“ [20]. Teisingumo Teismas nurodė, jog nepakanka remtis vien tuo, kad regionas buvo suinteresuotas užtikrinti geresnę regiono gaminių rinkodarą. Panašiai buvo vertinamos ir valstybės subsidijos televizijos įstaigai, už kurios paslaugas žiūrovai nemokėjo jokio atlygio [21]. Transliavimo veiklai finansuoti skirtos subsidijos nebuvo laikomos atlygiu už konkrečią paslaugą konkrečiam žiūrovui. Be to, transliavimo veiklos buvimas taip pat nebuvo subsidijos davėjo gaunama nauda, už kurią pastarasis suteikė subsidiją kaip atlygį.

33. Vis dėlto byloje, susijusioje su 10 GBP subsidija už kiekvieną suteiktą konsultavimo paslaugą energijos vartojimo klausimais [22], Teisingumo Teismas nusprendė, kad suma, kurią valstybės institucija sumokėjo ūkio subjektui už tam tikroms kategorijoms priskiriamiems gyventojams suteiktą konsultavimo paslaugą energijos vartojimo klausimais, yra atlygis už paslaugų teikimą. Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad iš veiklos fondų išmokėtos išmokos gamintojų organizacijoms už ilgalaikio turto tiekimą, iš kurio atitinkami gamintojai gavo naudos, yra trečiosios šalies atlygis už tiekimą [23].

[15] Žr. Teisingumo Teismo jurisprudenciją: 2001 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *Office des produits wallons* (C-184/00, EU:C:2001:629, 12 ir paskesni punktai), 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 21 ir paskesni punktai) ir 1996 m. vasario 29 d. Sprendimą *Mohr* (C-215/94, EU:C:1996:72, 19 ir paskesni punktai).

[16] 1996 m. vasario 29 d. Sprendimas *Mohr* (C-215/94, EU:C:1996:72).

[17] Žr. 1996 m. vasario 29 d. Sprendimą *Mohr* (C-215/94, EU:C:1996:72, 21 ir 22 punktai).

[18] Žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 23 punktas).

[19] 2001 m. lapkričio 22 d. Sprendimas *Office des produits wallons* (C-184/00, EU:C:2001:629, 12 punktas), taip pat 1988 m. kovo 8 d. Sprendimas *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120, 14 ir paskesni punktai).

[20] 2001 m. lapkričio 22 d. Sprendimas *Office des produits wallons* (C-184/00, EU:C:2001:629, 15 punktas) ir 1988 m. kovo 8 d. Sprendimas *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120, 14 ir paskesni punktai).

[21] 2021 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Balgarska natsionalna televizia* (C-21/20, EU:C:2021:743).

[22] 2002 m. birželio 13 d. Sprendimas *Keeping Newcastle Warm* (C-353/00, EU:C:2002:369).

[23] 2019 m. spalio 9 d. Sprendimas *C ir C (PVM ir žemės ūkio subsidijos)* (C-573/18 ir C-574/18, EU:C:2019:847).

34. Atsižvelgiant į PVM pobūdį ir Teisingumo Teismo jurisprudenciją, nėra jokio prekių tiekimo ar paslaugų teikimo už atlygį, jei subsidijos gavėjui subsidija mokama visų pirma siekiant užtikrinti viešąjį interesą [24]. Taip yra todėl, kad tokiu atveju nėra konkretaus paslaugos gavėjo. Subsidijos davėjas netampa konkrečiu paslaugos gavėju vien dėl to, kad jis netiesiogiai suinteresuotas subsidijuojama veikla.

35. Taigi reikia išsiaiškinti, ar subsidijos gali būti išmokamos už konkrečios naudos konkrečiam paslaugos gavėjui suteikimą. Reikia atskirti šias dvi galimas situacijas. Subsidija gali būti mokama už paslaugą subsidijos davėjui (šiuo atveju, pavyzdžiui, už viešojo keleivinio transporto paslaugų teikimą vietos valdžios institucijai – žr. a poskirsnį) arba už paslaugą vežamiems asmenims (transporto paslauga keleiviams – žr. b poskirsnį).

a) Paslaugų teikimas už atlygį (PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas)

36. Tik tuo atveju, jei subsidijos gavėjas suteikia subsidijos davėjui konkrečią naudą, už kurią yra mokama subsidija, gali būti laikoma, kad paslaugos teikiamos už atlygį, kaip tai suprantama PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte, todėl tai yra apmokestinamas paslaugų teikimas.

37. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją paslaugos teikiamos „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiškai pasikeičiama teikimais, ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui individualiai suteiktą paslaugą. Taip yra tik jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra *tiesioginis ryšys* [25].

38. Abejotina, ar taip yra subsidijos, kuri skiriama atgaline data nuostoliams kompensuoti, atveju. Dažniausiai sudaromas susitarimas tarp subsidijos davėjo ir subsidijos gavėjo. Vis dėlto, kaip savo rašytiniame pareiškime taip pat pabrėžia Vengrija, nėra numatyta konkreti veikla, kuri turi būti vykdoma siekiant gauti subsidiją, skiriamą atgaline data nuostoliams kompensuoti. Šiuo atžvilgiu subsidijos davėjui nesuteikiama jokios konkrečios naudos.

39. Kitaip būtų, jei vietos valdžios institucija pagal įstatymą būtų įpareigota teikti viešojo keleivinio transporto paslaugas ir *šiam įpareigojimui vykdyti* naudotųsi privačios bendrovės paslaugomis ir atitinkamai jai teiktų subsidijas. Šiuo atveju atsirastų tiesioginis ryšys tarp subsidijos išmokų ir konkrečios naudos vietos valdžios institucijai (atleidimas nuo įstatyme nustatytos prievolės). Vis dėlto, nesant tokio įpareigojimo, viešojo transporto buvimas visų pirma atitinka visuomenės interesus, o ne subsidijos davėjo (konkrečius) interesus.

40. Nors Teisingumo Teismas byloje *Fluvius* išaiškino, kad apmokestinamojo sandorio buvimui pagrįsti būtinas teisinis ryšys turi būti aiškinamas plačiai [26], kad būtų galima daryti prielaidą apie prekių tiekimą ar paslaugų teikimą už atlygį, tam vis tiek reikia konkrečios individualizuotos naudos, kuri suteikiama subsidijos davėjui. Neteisėtas elektros energijos suvartojimas, kurį vykdo

[24] Teisingumo Teismas bendrovės atveju taip pat diferencijuoja atsižvelgdamas į tai, ar ji gina savo narių bendruosius interesus (nėra konkrečios naudos), ar ne – žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimą *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, 31 punktas) ir 1988 m. kovo 8 d. Sprendimą *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120, 14 punktas, susijęs su bendraisiais interesais).

[25] 2021 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Balgarska natsionalna televizia* (C-21/20, EU:C:2021:743, 31 punktas), šiuo klausimu taip pat žr. 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942, 39 punktas), 2016 m. birželio 22 d. Sprendimą *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, 22 punktas) ir 1988 m. kovo 8 d. Sprendimą *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120, 11, 12 ir 16 punktai).

[26] 2023 m. balandžio 27 d. Sprendimas *Fluvius Antwerpen* (C-677/21, EU:C:2023:348, 31 punktas). Todėl gali pakakti ir įstatymuose nustatytų teisinių santykių.

elektros energijos vagys, neabejotinai yra konkreti individuali nauda. Jeigu už tai reikia mokėti atlygį, priklausantį nuo konkretaus suvartojimo (pavogtos elektros energijos kiekio), tai galima vadinti žalos atlyginimu, tačiau toks atlygis nė kiek nesiskiria nuo atlygio už teisėtą elektros energijos suvartojimą [27], t. y. atlygio už konkrečią individualią naudą.

41. Tai taikytina ir subsidijos atveju. Pagal PVM teisę taip pat negali būti jokio skirtumo, ar ši pinigų suma nurodoma kaip subsidija, ar kaip atlygis. Todėl galima daryti išvadą, kad vietos valdžios institucija gauna individualią naudą, jei, pavyzdžiui, apmokestinamasis asmuo imasi tam tikros veiklos (parkų priežiūros) už tam tikrą sumą, vadinamą „kompensacija“ [28]. Savivaldybės apmokama parkų priežiūra yra paslaugos už atlygį prototipas. Taip juo labiau yra todėl, kad nagrinėtoje byloje [29] savivaldybė buvo teisiškai įpareigota prižiūrėti parkus ir, siekdama įvykdyti šį įpareigojimą, naudojosi trečiosios šalies paslaugomis ir kompensavo jos išlaidas. Trečiajai šaliai išmokėta kompensacija, kaip ir bet koks įprastas atlygis, nebuvo nei ribota, nei nustatyta atgaline data.

42. Vis dėlto bendrojo intereso objekto (pvz., muziejaus) išlaikymas, kurio išlaidoms padengti savivaldybė moka subsidiją, kuri nėra susijusi su konkrečiais lankytojais, nėra konkrečios paslaugos už atlygį prototipas. Iš esmės šis sandoris nėra apmokestinamas (nes nėra konkrečios naudos, kuri gaunama iš suteiktos subsidijos). Kitaip būtų, jei valdžios institucija būtų teisiškai įpareigota išlaikyti muziejų ir siekdama vykdyti šį įpareigojimą naudotųsi trečiosios šalies paslaugomis ir už jas mokėtų.

b) Paslaugų teikimas ir atlygis iš trečiosios šalies (PVM direktyvos 73 straipsnis)

43. Subsidija taip pat gali būti laikoma atlygiu (iš trečiosios šalies), jei subsidijos gavėjas (šiuo atveju – bendrovė) suteikia kitai šaliai (šiuo atveju – keleiviams) tam tikrą naudą (šiuo atveju – keleivių vežimas), o subsidijos davėjas būtent už tai sumoka (vadinamasis kainą atitinkantis atlygis). Tai matyti iš PVM direktyvos 73 straipsnio.

44. Remiantis šios nuostatos formuluote, ji taikoma tuo atveju, kai subsidija yra tiesiogiai susijusi su atitinkamo sandorio kaina. Taip yra tik tuomet, kai subsidija turi būti mokama subsidijuojamam ūkio subjektui būtent už konkrečių paslaugų teikimą. Tik tokiu atveju subsidija gali būti laikoma atlygiu už teikiamas paslaugas [30].

45. Be to, ir paslaugų gavėjas (šiuo atveju – keleiviai) turi gauti naudos iš subsidijų, mokamų jų gavėjui. Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, paslaugų gavėjo mokama kaina turi būti nustatoma taip, kad sumažėtų proporcingai paslaugos teikėjo gaunamai subsidijai [31]. Taigi sąvoka „tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusios subsidijos“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 73 straipsnį, apima tik subsidijas, sudarančias visą ar dalį atlygio už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, kurį tretieji asmenys sumoka pardavėjui ar paslaugų teikėjui [32].

[27] 2023 m. balandžio 27 d. Sprendimas *Fluvius Antwerpen* (C-677/21, EU:C:2023:348, 33 punktas).

[28] 2018 m. vasario 22 d. Sprendimas *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.* (C-182/17, EU:C:2018:91, 35 ir paskesni punktai).

[29] 2018 m. vasario 22 d. Sprendimas *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.* (C-182/17, EU:C:2018:91; 38 ir 39 punktai).

[30] 2019 m. spalio 9 d. Sprendimas *C ir C (PVM ir žemės ūkio subsidijos)* (C-573/18 ir C-574/18, EU:C:2019:847, 31 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-144/02, EU:C:2004:444, 27 ir 28 punktai).

[31] Šiuo klausimu žr. 2019 m. spalio 9 d. Sprendimą *C ir C (PVM ir žemės ūkio subsidijos)* (C-573/18 ir C-574/18, EU:C:2019:847, 32 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-144/02, EU:C:2004:444, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[32] Dėl ankstesnės Šeštosios direktyvos nuostatos žr.: 2019 m. spalio 9 d. Sprendimą *C ir C (PVM ir žemės ūkio subsidijos)* (C-573/18 ir C-574/18, EU:C:2019:847, 34 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-144/02, EU:C:2004:444, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

c) Tarpinė išvada

46. Rimtai atsižvelgiant tiek į vartojimo mokesčio pobūdį, tiek į PVM direktyvos 73 straipsnio formuluotę, reikia atskirti išmokas, kurios nekompensuojamos konkrečia individualizuota nauda arba kurios tik netiesiogiai susijusios su sandorių kaina, ir išmokas, kurios tiesiogiai susijusios su individualizuota nauda arba tiesiogiai su subsidijos gavėjo sandorių kaina.

47. Toks tiesioginis ryšys gali atsirasti tik atsižvelgiant į konkrečias subsidijos suteikimo sąlygas ir konkretaus atvejo aplinkybes. Jų vertinimas visų pirma yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduotis. Vis dėlto Teisingumo Teismas šiuo atžvilgiu gali pateikti naudingų pastabų, nes, vertinant šią nuostatą konkrečioje situacijoje, sunku atskirti jos aiškinimą ir taikymą.

3. Taikymas konkrečiu atveju

a) Atlygis už subsidijos davėjui suteiktą paslaugą

48. Nagrinėjamu atveju vietos valdžios institucija neabejotinai yra suinteresuota, kad jos teritorijoje būtų teikiamos viešojo keleivinio transporto paslaugos. Subsidija taip pat skirta siekiant užtikrinti tolesnį subsidijos gavėjo paslaugų teikimą. Visgi kyla klausimas, ar to užtenka, kad būtų galima pagrįstai manyti, jog subsidijos davėjas gauna konkrečią naudą už suteiktą subsidiją arba ar subsidijos suteikimas veikiau neatitinka viešojo intereso.

49. Šiuo atveju subsidija nesusijusi su konkrečiais įsipareigojimais subsidijos davėjo naudai, nes ji suteikiama tik atgaline data kaip kompensacija už patirtus nuostolius. Kokie ir kiek maršrutų siūlomi, sprendžia ne subsidijos davėjas, o subsidijos gavėjas. Be to, subsidijos, skirtos dėl šių paslaugų teikimo patirtiems nuostoliams padengti, dydis yra ribotas ir apskaičiuojamas pagal fiksuotą normą, atsižvelgiant į subsidijos gavėjo pateikiamų transporto priemonių nuvažiuotus kilometrus; konkrečių transporto paslaugų naudotojų skaičius nėra svarbus.

50. Taigi atskira subsidijos gavėjo vykdoma veikla nelemia konkretaus, individualiai nustatyto subsidijos davėjo mokėjimo, o subsidija tik kompensuoja nuostolius iki tam tikros sumos (kuri nustatoma remiantis ES reglamentu), kad subsidijos gavėjas galėtų toliau teikti transporto paslaugas konkretiems keleiviams. Iš pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra aišku, ar subsidijos davėjas yra konkrečiai įsipareigojęs užtikrinti atitinkamą viešojo keleivinio transporto paslaugų teikimą, kurį už jį atliktų subsidijos gavėjas.

51. Vadinasi, viešojo keleivinio transporto paslaugų teikimas taip pat atitinka subsidijos davėjo interesus, tačiau nesuteikia konkrečios vartojimo naudos subsidijos davėjui, o tik keleivinio transporto naudotojams, kai jie juo naudojasi. Todėl, mano nuomone, nėra „tiesioginio ryšio tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio“, apmokestinamai paslaugai būtino pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją [33], ir tai, kaip matyti, savo rašytinėse pastabose pripažįsta ir pats Lenkijos mokesčių administratorius.

52. Remiantis Teisingumo Teismo sprendimo *Balgarska natsionalna televizia* [34] 37 punktu, galima suformuluoti ir taip: šiuo atveju vis dėlto nėra valstybės, kuri mokėtų iš biudžeto subsidiją, skirtą viešojo keleivinio transporto paslaugoms finansuoti, ir šias paslaugas gaunančių keleivių

[33] 1988 m. kovo 8 d. Sprendimas *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120, 12 punktas).

[34] 2021 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Balgarska natsionalna televizia* (C-21/20, EU:C:2021:743, 37 punktas).

ryšio, analogiško sveikatos draudimo kasų ir apdraustųjų ryšiui [35]. Iš tiesų šios paslaugos teikiamos ne asmenims, kurie gali būti aiškiai identifikuoti, o visiems potencialiems keleiviams. Be to, atitinkamos subsidijos suma nustatoma būtent atsižvelgiant į teisės aktuose nustatytą fiksuotą sumą pagal transporto priemonių nuvažiuotus kilometrus ir visiškai neatsižvelgiant į teikiamos paslaugos naudotojų tapatybę ir skaičių.

b) Trečiosios šalies atlygis už keleiviams suteiktas paslaugas

53. Darant prielaidą, kad toks faktinių aplinkybių vertinimas yra teisingas, konkrečiais subsidijuojamų transporto paslaugų gavėjais gali būti laikomi tik tie vartotojai, kuriems subsidijos gavėjas teikia keleivinio transporto paslaugas. Tik tuo atveju, jei vietos valdžios institucijos subsidija yra „tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusi subsidija“, transporto paslaugų apmokestinamoji vertė padidėtų subsidijos suma.

54. Skirtingai nuo prašyme priimti prejudicinį sprendimą minimų subsidijų, skiriamų bendrovei už bilietų kainų sumažinimą (kurios yra susijusios su konkrečia paslauga konkrečiam naudotojui), subsidijos nuostoliams padengti neturi konkretaus ryšio su konkrečiais sandoriais. Egzistuoja tik bendras ryšys su (nuostolinga) veikla. Taigi yra tik netiesioginis ryšys su atskiromis transporto paslaugomis. Riboto dydžio subsidija negali turėti jokios įtakos atskirų transporto paslaugų kainai, nes, pirma, ji skiriama atgaline data ir, antra, nepriklauso nuo faktinio naudojimosi transporto paslaugomis. Priešingai, ji priklauso nuo transporto priemonių nuvažiuotų kilometrų skaičiaus, taigi ir nuo potencialios galimybės visuomenei naudotis transporto paslaugomis.

55. Šiuo atžvilgiu pirmojoje instancijoje nustatyta, kad iš bendrovės prašymo pateikti išankstinį sprendimą dėl mokesčio matyti, jog kompensacija neturi įtakos bilietų kainai (paslaugos kainai), nes jas nustato viešojo keleivinio transporto organizatorius. Esant tokioms aplinkybėms, subsidija skiriama tik tam, kad subsidijos gavėjas iš esmės galėtų siūlyti minėtas paslaugas, ir nėra tiesiogiai susieta su šių paslaugų kaina. Jei keleivinio transporto paslaugos naudotojams taikomas kainas nustato ne subsidijos gavėjas, o iš anksto nustato kompetentingos institucijos arba subsidijos davėjas, subsidija, atgaline data skiriama patirtoms išlaidoms kompensuoti, negali turėti tiesioginio poveikio paslaugos kainoms.

56. Atsižvelgiant į tai, šis atvejis – priešingai, nei mano Komisija ir Lenkijos Respublika – taip pat aiškiai skiriasi nuo atvejo, nagrinėto byloje *Le Rayon d'Or* [36], kurią aiškiai nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Šiuo atveju sveikatos draudimo kasa mokėjo fiksuotą priežiūrai skirtą sumą už kiekvieną pacientą, kuriam reikalinga priežiūra. Šią „kompensacijos išmoką“ Teisingumo Teismas visiškai pagrįstai laikė atlygio mokėjimu (jei pacientai taip pat turėtų mokėti tam tikrą įmoką, tuomet tai būtų kainą atitinkantis atlygis), nes tiek priežiūros paslauga, tiek jos gavėjas, tiek suma buvo „nustatyt[i] iš anksto pagal nustatytus kriterijus“.

57. Tai, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Lenkijos Respublika savo rašytinėse pastabose nurodė, jog išmokėjus kompensaciją bendras atlygis gali būti mažesnis nei nesuteikus subsidijos, nieko nekeičia. Viena vertus, tai yra daugiau nei abejotina, jei atlygio už transporto paslaugas negali nustatyti pats paslaugų teikėjas. Esant tokiai situacijai, tikėtina, kad be subsidijos apskritai nebūtų jokių paslaugų už atlygį.

[35] Šiuo atveju Teisingumo Teismas tiesiogiai remiasi byla *Le Rayon d'Or* – žr. 2014 m. kovo 27 d. Sprendimą *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185).

[36] 2014 m. kovo 27 d. Sprendimas *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 32 ir paskesni punktai).

58. Antra vertus, tokia pasekmė yra būdinga kiekvienai subsidijai, kai ji vertinama atsižvelgiant į situaciją. Kiekviena subsidija leidžia subsidijos gavėjui apskaičiuoti skirtingą kainą. Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs, kad „vien galimybė, jog subsidija turi įtakos subsidijuojamos įmonės tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainoms <…> [nereiškia,] kad ši subsidija turi būti apmokestinama“ [37].

59. Tai, kad neužtenka tokio netiesioginio ryšio, patvirtina ir Teisingumo Teismo sprendimas byloje *Komisija / Vokietija* [38], nes, remiantis šiuo argumentu, subsidija sausųjų pašarų gamintojams taip pat būtų buvusi apmokestinama. Ši subsidija taip pat leido gamintojams taikyti kitokį kainų apskaičiavimą. Vis dėlto, kadangi subsidija buvo skirta bendriems interesams, o ne sausųjų pašarų atskirų pirkėjų interesams, ir visų pirma nebuvo susijusi su kiekvienu atveju parduodamu kiekiu, Teisingumo Teismas pagrįstai paneigė trečiosios šalies atlygio buvimą. Taigi neužtenka remtis bendruoju poveikiu kainos apskaičiavimui, būdingu kiekvienai subsidijai, norint daryti prielaidą, kad trečioji šalis už tai gavo atitinkamą atlygį šios subsidijos forma.

V. Išvada

60. Taigi siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktą prejudicinį klausimą:

PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas ir 73 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad atgaline data išmokama kompensacija finansiniams nuostoliams padengti, kurios dydis yra ribojamas pagal Europos Sąjungos reglamentą ir nustatomas ne pagal naudotojų skaičių, o pagal fiksuotą tarifą, atsižvelgiant į transporto priemonių nuvažiuotus kilometrus, nėra atlygis už vietos valdžios institucijai suteiktas paslaugas. Tokia kompensacija taip pat nėra iš trečiosios šalies gaunamas atlygis konkrečių naudotojų, kurie naudojasi vietinio viešojo transporto paslaugomis, naudai, nes ji nedaro tiesioginio poveikio, nebent netiesioginį poveikį, subsidijuojamos įmonės atliekamam kainos apskaičiavimui.

[37] 2001 m. lapkričio 22 d. Sprendimas *Office des produits wallons* (C-184/00, EU:C:2001:629, 12 punktas)

[38] 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-144/02, EU:C:2004:444, 34 ir paskesni punktai).