Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 13. veebruaril 2025 [1]

Kohtuasi C-615/23

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
versus
P. S.A.

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Teenuste osutamine tasu eest – Maksustatav väärtus – Hüvitised kahjude katmiseks – Hinnaga otseselt seotud toetused – Kolmanda isiku poolt avalikes huvides osutatav subsideeritud teenus – Õigussuhe ning teenuse ja tasu vaheline otsene seos – Kolmandalt isikult saadud tasu

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas menetluses käsitleb Euroopa Kohus põhimõttelist küsimust, kuidas tuleb käibemaksuõiguse seisukohast käsitada seda, kui kohalik omavalitsus toetab maksukohustuslast avalikes huvides (käesoleval juhul ühistransporditeenuse pakkumist). Kui toetus on osa tasust, mida makstakse maksukohustuslase poolt toetuse andjale või oma klientidele osutatava teenuse eest, peab maksukohustuslane tasuma toetuselt käibemaksu (või toetus peab olema vastavalt suurem). Kui aga toetus ei ole (toetuse andjale või klientidele osutatava) teenuse eest makstava tasu osa, vaid üldine toetus maksukohustuslasele, ei ole tegemist maksustatava tehinguga, mistõttu käibemaksu ei tule tasuda.

2. Nende kahe olukorra vahelist piiri ei ole alati lihtne tõmmata ja Euroopa Kohus on seda juba mitmes menetluses käsitlenud. [2] Käesolevas eelotsusemenetluses peab Euroopa Kohus käsitlema ühistranspordiettevõtja kavandatavat toetamist, mis hõlmab hüvitist transpordiühenduste pakkumisega kaasnevate kahjude katmiseks. Seda makset ei arvutata kasutajate arvu, vaid pakutavate sõidukilomeetrite alusel vastavalt kindlale määrale. Sellega seoses on Euroopa Kohtul võimalus edasi arendada kriteeriume, mille alusel saab eristada teenuse *eest* makstavat toetust teenusest *sõltumatust* üldisest toetusest.

[1] Algkeel: saksa.

[2] 16. septembri 2021. aasta kohtuotsus Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743); 9. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus C ja C (käibemaks ja põllumajandustoetused) (C-573/18 ja C-574/18, EU:C:2019:847); 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (C-144/02, EU:C:2004:444); 22. novembri 2001. aasta kohtuotsus Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629); 13. juuni 2002. aasta kohtuotsus Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369); 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627); 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) ja 8. märtsi 1988. aasta kohtuotsus Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

II. Õigusraamistik

A. Liidu õigus

3. Liidu õigusraamistiku moodustab direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).[3] Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktid a ja c näevad ette:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[…]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

4. Käibemaksudirektiivi artikkel 73, mis puudutab maksustatavat väärtust, on sõnastatud järgmiselt:

„Artiklites 74–77 nimetamata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

B. Poola õigus

5. Poola võttis käibemaksudirektiivi üle 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseadusega (Ustawa o podatku od towarów i usług, *Dz. U.* 2011, nr 177, jrk nr 1054, muudetud; edaspidi „käibemaksuseadus“).

6. Selle artikli 29a lõikes 1 on sisuliselt sätestatud, et maksustatav väärtus on kõik, mis kujutab endast tasu, mille kaupade tarnija või teenuste osutaja sai või peab saama seoses müügiga ostjalt, teenusesaajalt või kolmandalt isikult, sealhulgas saadud toetused, subsiidiumid ja muud sarnased maksed, millel on otsene mõju maksukohustuslase pakutavate kaupade või teenuste hinnale.

7. Lisaks on olemas 16. detsembri 2018. aasta ühistranspordiseadus (Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym, *Dz. U.* 2018, jrk nr 2016, muudetud). Selle artikli 50 lõike 1 punkti 2 alapunktis c on sätestatud, et ühistranspordi vedude rahastamine võib seisneda eelkõige vedajale hüvitise maksmises selliste kulude hüvitamiseks, mida vedaja on kandnud seoses ühistransporditeenuse osutamisega.

[3] Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv (ELT 2006, L 347, lk 1) praegu kehtivas versioonis; viimati muudetud nõukogu 3. juuni 2022. aasta direktiiviga (EL) 2022/890 (ELT 2022, L 155, lk 1).

III. Asjaolud ja eelotsusemenetlus

8. P. S.A. (edaspidi „äriühing") pöördus maksuhalduri poole siduva eelotsuse saamiseks käibemaksu valdkonnas.

9. Äriühing on ettevõtja, kes tegeleb majandustegevusega. Ta ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ettevõtja, kes oleks kapitali alusel või isiklikult seotud kohaliku omavalitsuse üksustega, ehk ta ei ole sõltuv teenusepakkuja määruse (EÜ) nr 1370/2007 [4] tähenduses. Sellega on ilmselt mõeldud, et tegemist on sõltumatu eraettevõtjaga.

10. Äriühing peab täielikku raamatupidamist, on ettevõtte tulumaksu kohustuslane ja aktiivne käibemaksukohustuslane. Äriühing tegeleb peamiselt reisijateveoga. Seoses määruse (EÜ) nr 1370/2007 ja ühistranspordiseaduse jõustumisega kaalub äriühing võimalust sõlmida kohaliku omavalitsuse üksustega ühistransporditeenuse osutamise lepinguid, milles on äriühingule ette nähtud ühistranspordiseaduse artikli 50 lõike 1 punkti 2 alapunktis c nimetatud hüvitised. Äriühing tegutseks vedajana, teine lepingupool aga oleks ühistranspordi korraldaja.

11. Ühistranspordiga seotud tegevuse raames saaks äriühing tulu piletimüügist, millest kaetaks reisijateveo kulud. Piletihinnad kehtestaks ühistranspordi korraldaja kas 1) asjaomaste asutuste otsustega või 2) ühistransporditeenuste osutamise lepingunäidise vormis.

12. Äriühing saaks tulu järgmistest allikatest:

1) tulu piletite müügist ja muud tariifitasud, mis on maksustatavad käibemaksuga (peamiselt 8% maksumääraga);

2) hüvitis kaotatud sissetuleku eest seoses soodussõitudega, mis on oma olemuselt objektiivne ja maksustatav käibemaksuga (8%);

3) hüvitis kaotatud sissetuleku eest seoses korraldaja jurisdiktsioonis kehtestatud soodushindade kasutamisega;

4) muu tulu (nt reklaampinna pakkumine); seejuures võivad tuluallikad 2–4 esineda ühel ajal, osaliselt või mitte esineda kõnealuse lepingu või õigusnormide suhtes.

13. Ühistransporditeenuste rahastamine eeltoodud tuludest ei kataks tehtavate vedude kulusid, mistõttu saaks äriühing ühistranspordi korraldajalt hüvitist nendeteenuste osutamisel tehtud kulutuste eest. Hüvitise suurus ei tohi ületada summat, mis vastab ühistransporditeenuste osutamise netofinantstulemusele, arvestatuna määruse nr 1370/2007 kohaselt.

14. Vedajaga sõlmitavas lepingus oleks kindlaks määratud netofinantstulemuse suuruse arvestamise põhimõtted, hüvitiste maksmise kord ja hüvitise maksimaalne suurus kõnealuse perioodi eest. Hüvitamise aluseks on negatiivne finantstulemus. Hüvitis ei mõjutaks piletihinda ehk teenuse osutamise hinda. See on üldise iseloomuga lisarahastus lepingu kohaselt osutatava veoteenuse üldkulude katmiseks.

[4] Euroopa Parlamendi ja nõukogu 23. oktoobri 2007. aasta määrus, mis käsitleb avaliku reisijateveoteenuse osutamist raudteel ja maanteel ning millega tunnistatakse kehtetuks nõukogu määrused (EMÜ) nr 1191/69 ja (EMÜ) nr 1107/70 (ELT 2007, L 315, lk 1).

15. Äriühing esitas maksuhaldurile muu hulgas küsimuse, kas selline hüvitis (edaspidi „toetus") on käive, mis kuulub käibemaksuga maksustamisele käibemaksuseaduse artikli 29a lõike 1 tähenduses. Äriühingu hinnangul ei suurendaks toetus maksustatavat väärtust käibemaksuseaduse artikli 29a lõike 1 tähenduses, sest see ei mõjuta otseselt osutatavate ühistransporditeenuste hinda.

16. Maksuhaldur tunnistas 14. mai 2019. aasta siduvas eelotsuses selle seisukoha vääraks ja kinnitas, et tehes taotluses kirjeldatud toiminguid, mis vastavad majandustegevuse määratlusele käibemaksuseaduse artikli 15 lõike 2 kohaselt, tegutseb taotleja käibemaksukohustuslasena. Maksuhaldur väitis, et selline toetus on käibemaksuseaduse artikli 29a lõike 1 tähenduses lisatasu, mis mõjutab otseselt osutatavate teenuste hinda.

17. Esimese astme kohus tühistas oma 26. novembri 2019. aasta otsusega vaidlustatud siduva eelotsuse. See kohus kinnitas, et taotlusest nähtub, et toetus ei mõjutaks pileti (teenuse) hinda, kuna pileti hinna määrab ühistranspordi korraldaja. Ta eitas ühetähenduslikku ja selgelt järgitavat seost osutatavate veoteenuste hinna ja toetuse vahel. Selle kohtuotsuse peale esitas maksuhaldur kassatsioonkaebuse.

18. Kohtuasja menetlev Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) esitas Euroopa Kohtule järgmise küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi artiklit 73 tuleb tõlgendada nii, et niisugune hüvitis, nagu on kirjeldatud siduva eelotsuse taotluses, mida kohaliku omavalitsuse üksus maksab eraldiseisvale õigussubjektile (vedajale) ühistransporditeenuse osutamise eesmärgil, kuulub selles õigusnormis nimetatud maksustatava väärtuse hulka?"

19. Selle küsimuse kohta esitasid Euroopa Kohtu menetluses kirjalikud seisukohad Poola maksuhaldur, Poola Vabariik, Ungari ja Euroopa Komisjon. Vastavalt kodukorra artikli 76 lõikele 2 loobus Euroopa Kohus kohtuistungi korraldamisest.

IV. Õiguslik hinnang

A. Eelotsuse küsimus ja läbivaatamise käik

20. Oma eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus lõppkokkuvõttes teada, milliste kriteeriumide alusel tuleb toetuse (käesoleval juhul hüvitis kahjude katmiseks) maksmine arvata – toetuse saaja tehtud – maksustatava tehingu, millelt maks kuulub tasumisele, maksustatava väärtuse hulka vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 73.

21. See, et kohaliku omavalitsuse üksus (edaspidi „toetuse andja") maksab avalikes huvides (käesoleval juhul ühistranspordi säilitamise huvides) kulude katmiseks hüvitisi, ei ole ebatavaline, sest tal on selleks teatav (avalik) huvi.

22. Kõigi riiklike toetuste üldine lisamine käibemaksuga maksustatava väärtuse hulka viiks selleni, et iga toetus väheneks tasumisele kuuluva käibemaksu võrra, sest toetuse saaja ei saaks seda osa enam toetuse eesmärgil kasutada, või tuleks toetuse summat käibemaksusumma võrra suurendada, mis ei ole pingeliste riigieelarvete ajal alati võimalik. Ilmselt ka sel põhjusel valitseb üksmeel, et mitte iga avaliku sektori poolt ettevõtjale avalikes huvides tehtud makset ei tule pidada käibemaksuõiguse seisukohast asjakohaseks kauba tarnimise või teenuse osutamise eest

makstavaks tasuks,[5] millelt tuleb tasuda käibemaks.

23. Ka käibemaksudirektiivi artikli 73 sõnastusest ilmneb, et mitte iga toetus ei kuulu käibemaksuga maksustatava väärtuse hulka. Pigem on hõlmatud ainult toetused, mis on otseselt seotud tehingute hinnaga. Selles mõttes tuleb eristada toetusi, mis on käibemaksuõiguse seisukohast ebaolulised, ja toetusi, mis on otseselt seotud tehingute hinnaga. Viimaseid võib nimetada ka tasuks (käesoleval juhul kolmandast isikust toetuse andjalt).

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt eelotsusetaotluses esitatud põhjendustest ilmneb siiski, et see võib eeldada ka otsest teenuse osutamist äriühingu poolt toetuse andjale (ühistransporditeenuse pakkumine). Ka sel juhul tuleks toetust käsitada tasuna maksustatava teenuse, millelt maks kuulub tasumisele, eest. Seega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus tegelikult teada, kas toetus kuulub käesoleval juhul käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c (teenuste osutamine tasu eest) või artikli 73 (kolmandalt isikult saadud tasu, sealhulgas toetused) kohaldamisalasse.

25. Euroopa Kohus on juba korduvalt püüdnud välja töötada selle tõlgendamise kriteeriume. Nii ei ole Euroopa Kohus käsitanud kaupade tarnimise või teenuste osutamise eest makstava tasuna makseid, mida ühingu liikmed teevad müügiedenduseks,[6] ega ka toetusi põllumajandustootjatele piimatootmisest loobumise[7] või saagi koristamata jätmise[8] eest. Sama kehtib avalik-õiguslikule televisiooniorganisatsioonile programmi säilitamiseks antud toetuse kohta.[9] Seevastu pidas Euroopa Kohus tasu olemasolu võimalikuks, kui on olemas konkreetne seos toetuse ja kolmandale isikule osutatava teenuse hinna vahel.[10] Selle olemasolu kinnitati, kui tegemist oli 10 naelsterlingi (GBP) suuruse toetusega iga läbiviidud energianõustamise kohta[11] ja rakendusfondi lisamaksetega tootjaorganisatsiooni poolt oma liikmetele tehtud konkreetsete tarnete eest,[12] ent mitte sellise toetuse puhul, mida anti kuivsöödatootjatele, et nad saaksid toota maailmaturuhindadega[13].

26. Vastamisel küsimusele, kas äriühingu subsideeritud tegevust võib käesoleval juhul pidada teenuse osutamiseks tasu eest, tuleb – nagu sageli – lähtuda käibemaksu kui üldise tarbimismaksu olemusest (vt selle kohta B osa 1. jagu). Seejärel esitan sellele küsimusele vastamiseks käibemaksudirektiivi kohaselt vajalikud kriteeriumid (B osa 2. jagu), et konkreetsel juhul oleks võimalik anda tarvilik vastus (B osa 3. jagu).

5 Vt nt kohtuotsused, kus Euroopa Kohus on nii leidnud: 16. septembri 2021. aasta kohtuotsus Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743); 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (C-144/02, EU:C:2004:444); 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627); 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) ja 8. märtsi 1988. aasta kohtuotsus Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

6 8. märtsi 1988. aasta kohtuotsus Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

7 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

8 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627).

9 16. septembri 2021. aasta kohtuotsus Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

10 22. novembri 2001. aasta kohtuotsus Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629).

11 13. juuni 2002. aasta kohtuotsus Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

12 9. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus C ja C (käibemaks ja põllumajandustoetused) (C-573/18 ja C-574/18, EU:C:2019:847).

13 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (C-144/02, EU:C:2004:444).

B. Käibemaksuõiguse seisukohast ebaolulise toetuse eristamine käibemaksuõiguse seisukohast olulisest tasust

1. Käibemaksu olemus

27. Käibemaks on oma olemuselt üldine tarbimismaks, mille eesmärk on maksustada tulu (tavaliselt rahaline makse), mille tarnija või teenuse osutaja tarne või teenuse saajalt kauba tarnimise või teenuse osutamise eest saab.[14] Seda summat on käibemaksudirektiivi artiklis 73 suurendatud kolmanda isiku kantud kulude võrra. Seega on hõlmatud ka tasu, mille tarnija või teenuse osutaja kolmandalt isikult „nimetatud tehingute eest" saab. Mõlemal juhul peab aga tegemist olema tasuga tehingu eest, mida teeb rahalise makse saaja, käesoleval juhul äriühing.

28. Mis on maksustatav tehing, on määratletud käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktides a ja c. Nende kohaselt maksustatakse käibemaksuga järgmisi tehinguid: kaubatarned või teenuste osutamine liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb. Eelkõige nähtub käibemaksudirektiivi artiklis 14 esitatud tarne määratlusest („käsutusõiguse üleminek"), et tarnija peab andma tarne saajale konkreetse tarbitava kasu (tarne puhul kauba). Seega on tegemist kahe isiku vahelise tarbekaupade tasu eest üleandmise maksustamisega.

29. Käibemaks on tarbimismaks, millega maksustatakse tarbija suutlikkust, mis ilmneb tema varalistes kulutustes, et saada tarbitavat kasu. Järelikult saab käibemaksuga maksustatava tehinguga tegemist olla ainult juhul, kui maksukohustuslane annab *teatavale* tarbijale *konkreetse* kasu. Kui aga toetuse saaja toob üksnes *üldist* kasu *üldsusele*, maksustatavat tehingut aset ei leia.

30. Toetustele on omane, et toetuse andja annab toetust alati ka oma huvides või – kui tegemist on avaliku sektori toetustega – oma pädevuse piires. Kuid ainuüksi selle põhjal, et toetuse saaja (käesoleval juhul äriühing) taotleb eesmärki, mis kattub või koguni langeb täiesti kokku toetuse andja eesmärkidega (käesoleval juhul huvi toimiva reisijateveo vastu tema territooriumil), ei saa eeldada, et tegemist on tarbitava kasuga käibemaksuõiguse tähenduses. Vastasel juhul oleks käibemaksudirektiivi artikli 73 sõnastus, mille kohaselt peab toetus olema tehingute hinnaga *otseselt* seotud, ülearune ja iga toetus kujutaks endast tasu tarbitava kasu eest.

2. Eristamise kriteeriumid

31. Seetõttu on Euroopa Kohus algusest saadik lähtunud eristamisel sellest, kas on tegemist sooritusega käibemaksuõiguse tähenduses, mille jaoks toetust kasutati.[15] Seda on Euroopa Kohus eitanud,[16] kui ettevõtja oli lihtsalt nõus, et toodab vähem piima ja saab selle eest tasu (toetust). Euroopa Kohus leidis, et põllumajandustootja loobumine piimatootmisest oli küll toetuse andja huvides, kuid ei andnud talle tarbitavat kasu, vaid oli pigem Euroopa Liidu piimaturu

[14] Vt nt 3. mai 2012. aasta kohtuotsus Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 23); 11. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus KÖGÁZ jt (C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, punkt 37: „maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai") ning 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punktid 20 ja 23: „Määrav on üksnes võetud kohustuse olemus: selleks et selline kohustus kuuluks ühise käibemaksusüsteemi alla, peab see tähendama tarbimist").

[15] Vt selle kohta Euroopa Kohtu praktika: 22. novembri 2001. aasta kohtuotsus Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punkt 12 jj); 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punkt 21 jj) ning 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punkt 19 jj).

[16] 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

nõuetekohase toimimise üldistes huvides.[17] Eelkõige – nagu Euroopa Kohus sõnaselgelt märkis – ei osutanud põllumajandustootja teenuseid identifitseeritavale tarbijale ega andnud kasu, mis võiks olla kulutegur teise majandustegevuses osaleja tegevuses.[18]

32. Sama kehtis sellise ühenduse kohta, kes reklaamis teatavaid piirkondlikke tooteid ja sai piirkonnalt toetust. Selles kohtuasjas selgitas Euroopa Kohus, et toetust tuleb maksta just teatava kauba tarnimise või teatava teenuse osutamise eest[19] ja seega tuleb kontrollida, „kas iga tegevusega kaasneb konkreetne tuvastatav makse"[20]. Ainuüksi sellest, et piirkond oli huvitatud sellest piirkonnast pärit toodete paremast turustamisest, Euroopa Kohtu jaoks ei piisanud. Sarnane oli hinnang toetustele, mida riik andis televisioonieettevõtjale, kes ei võtnud oma vaatajatelt tasu.[21] Saadete edastamise rahastamiseks antavaid toetusi ei peetud tasuks konkreetsele vaatajale osutatava konkreetse teenuse eest. Ka saadete edastamine ei andnud toetuse andjale kasu, mille eest ta tasuks toetust maksis.

33. Seevastu otsustas Euroopa Kohus 10 naelsterlingi suuruse toetuse puhul iga läbiviidud energianõustamise kohta,[22] et summa, mida avaliku sektori asutus maksis ettevõtjale seoses teatavat liiki eluasemeomanikele osutatava energianõustamisteenusega, on tasu teenuse osutamise eest. Samuti leidis Euroopa Kohus, et rakendusfondist tootjaorganisatsioonile asjaomaste tootjate kasuks tehtud maksed kapitalikaupade tarnimise eest on kolmandalt isikult saadud tasu tarne eest.[23]

34. Võttes arvesse käibemaksu olemust ja Euroopa Kohtu praktikat, ei ole seega tegemist kaupade tarnimise või teenuste osutamisega tasu eest, kui toetuse saajale makstakse toetust eeskätt üldsuse huvides.[24] Seda seetõttu, et sel juhul puudub konkreetne tarne või teenuse saaja. Samuti ei muutu toetuse andja konkreetseks tarne või teenuse saajaks üksnes seetõttu, et tal endal on kaudne huvi toetatava tegevuse vastu.

35. Seetõttu tuleb välja selgitada, kas toetuse maksmisele vastab konkreetne kasu konkreetsele tarne või teenuse saajale. Selleks tuleb eristada kahte võimalikku olukorda. Toetust võidakse maksta kas toetuse andjale osutatava teenuse (käesoleval juhul näiteks ühistransporditeenuse pakkumine kohaliku omavalitsuse kasuks – vt selle kohta allpool a jaotis) või reisijatele osutatava teenuse (transporditeenus reisijatele – vt selle kohta allpool b jaotis) eest.

a) Teenuste osutamine tasu eest (käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkt c)

36. Ainult juhul, kui toetuse saaja annab toetuse andjale konkreetset kasu, mis vastab toetusele, võib rääkida teenuse osutamisest tasu eest käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, st maksustatavast teenusest.

17 Nii sõnaselgelt 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsuses Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punktid 21 ja 22).

18 Nii sõnaselgelt 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsuses Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punkt 23).

19 22. novembri 2001. aasta kohtuotsus Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punkt 12), nii juba ka 8. märtsi 1988. aasta kohtuotsuses Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punkt 14 jj).

20 22. novembri 2001. aasta kohtuotsus Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punkt 15) ja 8. märtsi 1988. aasta kohtuotsus Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punkt 14 jj).

21 16. septembri 2021. aasta kohtuotsus Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

22 13. juuni 2002. aasta kohtuotsus Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

23 9. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus C ja C (käibemaks ja põllumajandustoetused) (C-573/18 ja C-574/18, EU:C:2019:847).

24 Ka Euroopa Kohus teeb äriühingute puhul vahet selle põhjal, kas äriühing järgib oma liikmete üldisi huve (konkreetne tarne või teenus puudub) või mitte – vt 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsus Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 31) ja 8. märtsi 1988. aasta kohtuotsus Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punkt 14, kus käsitletakse ühiseid huvisid).

37. Euroopa Kohtu praktika kohaselt osutatakse teenust „tasu eest" kõnealuse sätte tähenduses siiski vaid siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, kusjuures teenuse osutaja saadav tasu on vastavuses teenuse saajale osutatava individuaalse teenuse tegeliku väärtusega. Sellega on tegemist juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on *otsene seos*.[25]

38. See on küsitav, kui tegemist on toetusega kahjude tagantjärele hüvitamiseks. Üldjuhul on toetuse andja ja toetuse saaja vahel olemas kokkulepe. Kuid eelnenud tegevusest tuleneva kahju tagantjärele hüvitamiseks makstav toetus ei vasta konkreetsele tasu saamiseks ellu viidud tegevusele, nagu rõhutab ka Ungari oma kirjalikes seisukohtades. Seega ei anta toetuse andjale konkreetset kasu.

39. Teisiti oleks ilmselt siis, kui kohalikul omavalitsusel on seadusest tulenev kohustus tagada ühistransporditeenus ning ta kasutab *selle kohustuse täitmiseks* eraettevõtjat ja toetab teda vastavalt. Sellisel juhul on näha toetuse maksmise ja kohaliku omavalitsuse konkreetse kasu (vabastus seadusjärgsest kohustusest) otsest seost. Sellise kohustuseta on ühistranspordi olemasolu aga eeskätt üldsuse, mitte toetuse andja (konkreetsetes) huvides.

40. Kuigi Euroopa Kohus on kohtuasjas Fluvius selgitanud, et maksustatava tehingu olemasoluks vajalikku õigussuhet tuleb mõista laialt,[26] et eeldada kaupade tarnimist või teenuste osutamist tasu eest, on selle tingimuseks siiski konkreetse individuaalse kasu andmine toetuse andjale. Ebaseaduslik elektritarbimine elektrivarga poolt on vaieldamatult konkreetne individuaalne kasu. Kui selle eest tuleb maksta tasu olenevalt (varastatud elektrienergia) konkreetsest tarbimisest, võib seda nimetada kahjuhüvitiseks, kuid see ei erine vähimalgi määral elektri seadusliku tarbimise eest makstavast tasust[27] ja seega tasust konkreetse individuaalse kasu eest.

41. Sama kehtib seoses toetusega. Sellel, kas seda rahasummat nimetatakse toetuseks või tasuks, ei ole käibemaksuõiguse seisukohast samuti vahet. Individuaalset kasu kohalikule omavalitsusele võib seega pikemata eeldada juhul, kui maksukohustuslane teeb „hüvitiseks" nimetatava tasu eest näiteks teatavaid tegevusi (parkide hooldamine).[28] Tasuline parkide hooldamine kohaliku omavalitsuse heaks on tasu eest osutatava teenuse prototüüp. See kehtib seda enam, et asjaomases kohtuasjas[29] oli kohalik omavalitsus seaduslikult kohustatud parki hooldama ja kasutas selle kohustuse täitmiseks kolmandat isikut ning hüvitas talle kulud. Kolmandale isikule makstud hüvitis – nagu mis tahes tavaline tasu – ei olnud piiratud ja seda ei määratud kindlaks alles tagantjärele.

42. Seevastu sellise üldistes huvides tegutseva asutuse (nt muuseum) ülalpidamine, mille tegevuskulude eest maksab kohalik omavalitsus toetust, mis ei ole seotud konkreetsete külastajatega, ei ole tasu eest osutatava konkreetse teenuse prototüüp. See tehing ei ole põhimõtteliselt maksustatav (kuna puudub toetusele vastav konkreetne kasu). Asi oleks taas teisiti juhul, kui kohalik omavalitsus on seadusega kohustatud muuseumi ülal pidama ning palkab selle kohustuse täitmiseks kolmanda isiku ja maksab selle eest.

[25] 16. septembri 2021. aasta kohtuotsus Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, punkt 31), vt selle kohta 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 39); 22. juuni 2016. aasta kohtuotsus Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punkt 22) ja 8. märtsi 1988. aasta kohtuotsus Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punktid 11, 12 ja 16).

[26] 27. aprilli 2023. aasta kohtuotsus Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, punkt 31). Seega võib piisata ka seadusest tulenevast õigussuhtest.

[27] 27. aprilli 2023. aasta kohtuotsus Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, punkt 33).

[28] 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 35 jj).

[29] 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, punktid 38 ja 39).

b) Teenus ja kolmandalt isikult saadav tasu (käibemaksudirektiivi artikkel 73)

43. Toetust saab aga käsitada (kolmandalt isikult saadud) tasuna ka juhul, kui toetuse saaja (käesoleval juhul äriühing) annab teisele isikule (käesoleval juhul reisijad) konkreetse kasu (käesoleval juhul reisijatevedu) ja toetuse andja maksab just selle eest (nn hinnalisa). Viimast on selgitatud käibemaksudirektiivi artiklis 73.

44. Selle sätte sõnastuse kohaselt kohaldatakse seda siis, kui toetus on otseselt seotud asjaomase tehingu hinnaga. See on nii üksnes juhul, kui toetust saavale ettevõtjale makstakse toetust just selleks, et ta osutaks teatavat teenust. Ainult sellisel juhul saab toetust pidada teenuse osutamise eest makstavaks tasuks. [30]

45. Lisaks peab toetuse saajale makstud toetusest kasu saama ka kauba või teenuse saaja (käesoleval juhul reisijad). Kauba või teenuse saaja makstav hind peab Euroopa Kohtu praktika kohaselt olema määratud nii, et see väheneb võrdeliselt kauba tarnijale või teenuse osutajale makstava toetusega. [31] Seega hõlmab mõiste „nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused" käibemaksudirektiivi artikli 73 tähenduses ainult neid toetusi, mis kujutavad endast kolmanda isiku poolt müüjale või teenuse osutajale kaupade tarnimise või teenuse osutamise eest makstavat tasu või selle osa. [32]

c) Vahekokkuvõte

46. Kui võtta tõsiselt nii tarbimismaksu olemust kui ka käibemaksudirektiivi artikli 73 sõnastust, tuleb järelikult eristada toetusi, mis ei vasta konkreetsele individuaalsele kasule või mis on tehingute hinnaga ainult kaudselt seotud, ja toetusi, mis on individuaalse kasu või toetuse saaja tehingute hinnaga otseselt seotud.

47. Selline otsene seos saab tuleneda ainult konkreetsetest toetuse andmise tingimustest ja konkreetse juhtumi asjaoludest. Nende hindamine on eelkõige eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne. Euroopa Kohus võib siiski anda selleks tarvilikke juhiseid, sest täpsemal vaatlusel on sätte tõlgendamist ja kohaldamist raske üksteisest lahutada.

3. Kohaldamine konkreetse juhtumi suhtes

a) Tasu toetuse andjale osutatava teenuse eest

48. Käesoleval juhul on kohaliku omavalitsuse üksus kindlasti huvitatud ühistranspordi pakkumisest oma territooriumil. Toetuse eesmärk on ka võimaldada toetuse saajal jätkata sellise teenuse pakkumist. Küsimus on ainult selles, kas sellest piisab, et eeldada toetuse andja konkreetset kasu, mis on vastavuses toetusega, või on toetus pigem üldistes huvides.

[30] 9. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus C ja C (käibemaks ja põllumajandustoetused) (C-573/18 ja C-574/18, EU:C:2019:847, punkt 31) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (C-144/02, EU:C:2004:444, punktid 27 ja 28).

[31] Vt selle kohta 9. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus C ja C (käibemaks ja põllumajandustoetused) (C-573/18 ja C-574/18, EU:C:2019:847, punkt 32) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (C-144/02, EU:C:2004:444, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

[32] Vt varasema sätte kohta kuuendas direktiivis 9. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus C ja C (käibemaks ja põllumajandustoetused) (C-573/18 ja C-574/18, EU:C:2019:847, punkt 34) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (C-144/02, EU:C:2004:444, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

49. Käesoleval juhul ei ole toetus seotud konkreetsete kohustustega toetuse andja kasuks, sest seda antakse alles tagantjärele – kantud kahjude hüvitamiseks. Seda, milliseid ja kui palju marsruute pakutakse, ei otsusta mitte toetuse andja, vaid toetuse saaja üksi. Lisaks on nende teenuste osutamisest tulenevate kahjude katmiseks antav toetus piiratud suurusega ja arvutatakse vastavalt kindlale määrale üldsusele pakutavate sõidukilomeetrite alusel, ilma et transporditeenuste konkreetsete kasutajate arv oleks oluline.

50. Seega ei kaasne toetuse saaja iga tegevusega toetuse andja konkreetset tuvastatavat makset, vaid toetusega üksnes hüvitatakse kahjud teatud summa ulatuses (mis on kindlaks määratud ELi määrusega), et toetuse saaja saaks üleüldse jätkata transporditeenuse osutamist konkreetsetele reisijatele. Toetuse andja konkreetset kohustust osutada vastavat ühistransporditeenust, millest toetuse saaja ta vabastaks, eelotsusetaotlusest ei nähtu.

51. Ühistransporditeenuse pakkumine on seega ka toetuse andja huvides, kuid ei anna konkreetset tarbitavat kasu talle, vaid alles reisijateveo kasutajatele, kui nad seda kasutavad. Minu hinnangul puudub seega Euroopa Kohtu praktika[33] kohaselt maksustatava teenuse puhul vajalik „otsene seos osutatud teenuse ja saadud tasu vahel", millest ilmselt lähtub ka Poola maksuhaldur ise oma kirjalikes seisukohtades.

52. Lähtudes Euroopa Kohtu otsuse Balgarska natsionalna televizia[34] punktist 37, võiks selle sõnastada ka järgmiselt: käesoleval juhul puudub aga riigi, kes maksab toetust oma eelarvest ühistranspordi rahastamiseks, ja reisijate, kes neid teenuseid saavad, vahel selline seos, mis oleks analoogne haigekassa ja selle kindlustatud isikute vahelise seosega[35]. Need teenused ei too nimelt kasu isikutele, keda saab selgelt identifitseerida, vaid kõikvõimalikele reisijatele. Lisaks arvutatakse asjaomase toetuse suurus vastavalt määruses kehtestatud kindlale määrale sõidukilomeetrite alusel, arvestamata osutatud teenuse kasutajate isikut ja arvu.

b) Kolmandalt isikult saadav tasu reisijatele osutatud teenuste eest

53. Eeldades, et see hinnang faktilistele asjaoludele on õige, saab toetatava veoteenuse konkreetseteks teenusesaajateks pidada veel ainult neid kasutajaid, kellele toetuse saaja reisijateveo teenust osutab. Ainult juhul, kui kohaliku omavalitsuse toetus kujutaks endast „nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetust", suurendaks see transporditeenuse maksustatavat väärtust toetuse võrra.

54. Erinevalt eelotsusetaotluses samuti mainitud toetustest, mida antakse selleks, et äriühing piletihinda alandaks – need on seotud konkreetse teenusega konkreetsele kasutajale –, puudub kahjude katmiseks antavatel toetustel konkreetne seos teatavate tehingutega. Olemas on ainult üldine seos (kahjumliku) tegevusega. Seega on iga transporditeenusega olemas ainult kaudne seos. Piiratud suurusega toetus ei saa mõjutada konkreetse transporditeenuse hinda, sest esiteks antakse seda tagantjärele ja teiseks ei olene see transporditeenuste konkreetsest kasutamisest. See põhineb hoopis pakutavatel sõidukilomeetritel ja seega võimalikul üldsuse poolt kasutatavusel.

[33] 8. märtsi 1988. aasta kohtuotsus Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punkt 12).

[34] 16. septembri 2021. aasta kohtuotsus (C-21/20, EU:C:2021:743, punkt 37).

[35] Euroopa Kohus viitab sellega seoses sõnaselgelt kohtuasjale Le Rayon d'Or – vt 27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

55. Sellega seoses leidis esimese astme kohus, et äriühingu taotlusest siduva eelotsuse saamiseks nähtub, et hüvitis ei mõjuta piletihinda (teenuse hinda), sest piletihinnad kehtestab korraldaja. Neil asjaoludel peaks toetus toetuse saajal ainult üldiselt võimaldama pakkuda asjaomaseid teenuseid, olemata otseselt seotud nende teenuste hinnaga. Kui reisijateveo kasutajate jaoks ei kehtesta hindu toetuse saaja, vaid need on eelnevalt kehtestanud pädev asutus või toetuse andja, ei saa kahjude katmiseks tagantjärele antav toetus teenuse hindu otseselt mõjutada.

56. Selle poolest erineb käesolev juhtum – vastupidi sellele, mida näivad arvavat komisjon ja Poola Vabariik – selgelt ka kohtuasja Le Rayon d'Or [36] aluseks olnud juhtumist, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus sõnaselgelt viitab. Selle juhtumi puhul maksis haigekassa kindlasummalist ravitoetust ravi vajava patsiendi kohta. Seda „hüvitist" käsitas Euroopa Kohus täiesti õigesti tasu maksmisena (kui patsiendid pidid ka ise panuse andma, oleks tegemist olnud hinnalisaks oleva tasuga), sest nii teenus ja teenuse saaja kui ka summa olid „määra[tud] kindlaks eelnevalt ja vastavalt kokkulepitud kriteeriumidele".

57. Seda ei muuda ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt eelotsusetaotluses ja Poola Vabariigi poolt oma kirjalikes seisukohtades rõhutatud asjaolu, et tänu hüvitisele on kogutasu tõenäoliselt väiksem kui ilma toetuseta. Esiteks on see enam kui küsitav, kui transporditeenuse tasu ei saa kehtestada teenuse osutaja. Selles olukorras ei oleks toetuse puudumise korral tõenäoliselt üldse tasu eest osutatavaid teenuseid.

58. Teiseks on see tagajärg lähemal vaatlusel omane igale toetusele. Iga toetus võimaldab toetuse saajal teha teistsuguse hinnakalkulatsiooni. Kuid nagu Euroopa Kohus on juba märkinud, ei muuda „[a]inuüksi võimalus, et toetus mõjutab toetatava üksuse tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste hindu, […] seda toetust siiski maksustatavaks". [37]

59. See, et selline kaudne seos ei saa olla piisav, nähtub ka Euroopa Kohtu otsusest kohtuasjas komisjon *vs.* Saksamaa, [38] sest selle arutluskäigu põhjal oleks ka kuivsöödatootjatele antud toetus olnud maksustatav, millelt maks kuulub tasumisele. Ka see toetus võimaldas tootjatel teha teistsuguse hinnakalkulatsiooni. Kuna aga toetus oli üldistes, mitte konkreetsete kuivsööda ostjate huvides, ega olnud eelkõige seotud igal konkreetsel juhul müüdud kogusega, eitas Euroopa Kohus – õigesti – kolmandalt isikult saadava tasu olemasolu. Seega ei piisa üldisest mõjust hinnakalkulatsioonile – mis on omane igale toetusele –, et pidada vastavat toetust kolmandalt isikult saadud tasuks.

V. Ettepanek

60. Eespool esitatud kaalutlusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c ja artiklit 73 tuleb tõlgendada nii, et rahalise kahju katmiseks tagantjärele makstav hüvitis, mille suurus on piiratud ELi määrusega ja mis ei põhine kasutajate arvul, vaid kindlal määral pakutavatel sõidukilomeetritel, ei ole tasu toetust maksvale kohaliku omavalitsuse üksusele osutatud teenuse eest. Selline hüvitis ei ole ka kolmandalt isikult kohaliku ühistranspordi tegelike kasutajate kasuks saadav tasu, sest sellel ei ole toetatava ettevõtja hinnakalkulatsioonile otsest, vaid äärmisel juhul ainult kaudne mõju.

[36] 27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 32 jj).

[37] 22. novembri 2001. aasta kohtuotsus Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punkt 12).

[38] 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus (C-144/02, EU:C:2004:444, punkt 34 jj).