Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
13. helmikuuta 2025 [1]

Asia C-615/23

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
vastaan
P. S.A.

(Ennakkoratkaisupyyntö – Naczelny Sąd Administracyjny [ylin hallintotuomioistuin, Puola])

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Vastikkeelliset palvelujen suoritukset – Veron peruste – Tappioiden kattamiseen tarkoitetut korvaukset – Hintaan suoraan liittyvät tuet – Yleisen edun mukainen kolmannen osapuolen tuettu palvelu – Oikeussuhde ja suora yhteys palvelun ja vastikkeen välillä – Kolmannelta saatu vastike

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käsiteltävänä on periaatteellinen kysymys siitä, miten alueellisen julkisoikeudellisen yhteisön verovelvolliselle myöntämää yleisen edun mukaista tukea (tässä tapauksessa julkisten henkilöliikennepalvelujen tarjoamista varten) on kohdeltava arvonlisäverotuksessa. Jos tuki on osa verovelvollisen tuen myöntäjälle tai asiakkaille suorittamasta palvelusta maksettavaa vastiketta, verovelvollisen on maksettava tuesta arvonlisäveroa (tai tuen on oltava vastaavasti suurempi). Jos sitä vastoin tuki ei ole osa (tuen myöntäjälle tai asiakkaille suoritettavasta) palvelusta maksettavaa vastiketta vaan verovelvolliselle maksettavaa yleistä tukea, kyse ei ole verollisesta liiketoimesta eikä arvonlisäveroa tule maksettavaksi.

2. Rajanveto näiden kahden tilanteen välillä ei ole aina helppoa, ja unionin tuomioistuin on jo tarkastellut aihetta useissa menettelyissä. [2] Tässä ennakkoratkaisumenettelyssä unionin tuomioistuimen on nyt tarkasteltava suunniteltua tukea julkisen henkilöliikenteen yritykselle, joka saa korvausta liikennepalvelujen tarjoamiseen liittyvien tappioiden kattamiseksi. Tätä maksua ei lasketa käyttäjämäärän perusteella vaan kiinteämääräisesti tarjottujen ajokilometrien perusteella. Unionin tuomioistuimella on nyt tilaisuus selventää edelleen kriteerejä, joiden avulla voidaan erottaa palvelua *varten* myönnettävä tuki palvelusta *riippumattomasta* yleisestä tuesta.

[1] Alkuperäinen kieli: saksa.

[2] Tuomio 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743); tuomio 9.10.2019, C ja C (ALV ja maataloustuet) (C-573/18 ja C-574/18, EU:C:2019:847); tuomio 15.7.2004, komissio v. Saksa (C-144/02, EU:C:2004:444); tuomio 22.11.2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629); tuomio 13.6.2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369); tuomio 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627); tuomio 29.2.1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) ja tuomio 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

3. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettuun direktiiviin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).[3] Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

– –

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;”

4. Arvonlisäverodirektiivin 73 artikla koskee veron perustetta ja siinä säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

B Puolan oikeus

5. Puola on pannut arvonlisäverodirektiivin täytäntöön tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetulla lailla (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 177, järjestysnumero 1054; sellaisena kuin se on muutettuna; jäljempänä arvonlisäverolaki).

6. Sen 29a §:n 1 momentissa säädetään, että pääsääntöisesti veron perusteeseen luetaan kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan hankkijalta tai kolmannelta myynnin perusteella saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien saadut tuet, subventiot ja muut vastaavat lisämaksut, joilla on välitön vaikutus verovelvollisen luovuttamien tavaroiden tai suorittamien palvelujen hintaan.

7. Sen lisäksi sovelletaan julkisesta henkilöliikenteestä 16.12.2018 annettua lakia (Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym, Dz.U. 2018, järjestysnumero 2016, sellaisena kuin se on muutettuna). Sen 50 §:n 1 momentin 2 kohdan c alakohdassa säädetään, että yleisen edun mukaisten kuljetuspalvelujen rahoittaminen voi erityisesti perustua liikenteenharjoittajalle maksettavaan korvaukseen kustannuksista, jotka aiheutuvat liikenteenharjoittajan suorittamista julkisen henkilöliikenteen palveluista.

[3] 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi, (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on voimassa, muutettu viimeksi 3.6.2022 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2022/890 (EUVL 2022, L 155, s. 1).

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisumenettely

8. P. S.A. (jäljempänä yhtiö P) pyysi veroviranomaista antamaan yksittäistapausta koskevan verotuksellisen tulkintaratkaisun arvonlisäveron alalla.

9. Yhtiö P on taloudellista toimintaa harjoittava yritys. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan sillä ei ole omistukseen liittyviä tai henkilöllisiä siteitä aluehallinnon yksiköihin, eli se ei ole asetuksessa (EY) N:o 1370/2007[4] tarkoitettu sisäinen liikenteenharjoittaja. Tällä tarkoitetaan todennäköisesti sitä, että yhtiö P on itsenäinen yksityinen yritys.

10. Yhtiö P on täysin kirjanpitovelvollinen ja yhteisöverovelvollinen, ja se on rekisteröity aktiiviseksi arvonlisäverovelvolliseksi. Se harjoittaa pääasiassa henkilökuljetuksia. Asetuksen (EY) N:o 1370/2007 ja julkisesta henkilöliikenteestä annetun lain tultua voimaan yhtiö P harkitsee mahdollisuutta tehdä sopimuksia aluehallinnon yksiköiden kanssa julkisen tieliikenteen palvelujen tarjoamisesta siten, että sille maksettaisiin julkisesta henkilöliikenteestä annetun lain 50 §:n 1 momentin 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettu korvaus. Yhtiö P toimisi liikenteenharjoittajana, kun taas toinen sopimuspuoli olisi julkisen henkilöliikenteen järjestäjä.

11. Yhtiö P saisi julkisen henkilöliikenteen alalla harjoitettavasta toiminnasta lipputuloja, joista katettaisiin toiminnan kustannuksia. Lippujen hinnat asettaisi vaihtoehtoisesti 1) julkisen henkilöliikenteen järjestäjä toimivaltaisten viranomaisten päätöksillä; 2) järjestäjä julkisen tieliikennepalvelun tarjoamista koskevan mallisopimuksen muodossa.

12. Yhtiö P saisi tuloja seuraavista lähteistä:

1) lipunmyynnistä saatavat tulot ja muut arvonlisäveron alaiset tariffimaksut (verokanta pääasiallisesti 8 prosenttia)

2) lakisääteisten alennettujen hintojen soveltamisesta johtuvista menetetyistä tuloista maksettava korvaus, joka on luonteeltaan objektiivinen ja arvonlisäveron alainen (8 prosenttia)

3) julkisen henkilöliikenteen järjestäjän toimivaltaan perustuvien alennettujen hintojen soveltamisesta johtuvista menetetyistä tuloista maksettava korvaus

4) muut tulot (esim. mainostilan tarjoaminen), jolloin kohtien 2–4 tulonlähteitä voi olla samanaikaisesti, osittain tai ei ollenkaan, riippuen kyseisen sopimuksen tai lainsäädännön sisällöstä.

13. Kyseisten julkisten liikennepalvelujen rahoitus edellä mainituilla tuloilla ei kattaisi harjoitetun kuljetustoiminnan kustannuksia, joten yhtiö saisi järjestäjältä korvauksen palvelujen tarjoamisesta aiheutuvien tappioiden kattamiseksi. Korvauksen määrä ei saa ylittää määrää, joka vastaa asetuksen N:o 1370/2007 mukaisesti laskettua julkisten kaupunkiliikennepalvelujen tarjoamisen nettotulosta.

[4] Rautateiden ja maanteiden julkisista henkilöliikennepalveluista sekä neuvoston asetusten (ETY) N:o 1191/69 ja (ETY) N:o 1107/70 kumoamisesta 23.10.2007 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EUVL 2007, L 315, s. 1).

14. Järjestäjän kanssa tehdyssä sopimuksessa määritettäisiin yksityiskohtaiset säännöt palvelujen tarjoamisen nettotuloksen määrän laskemiseksi, korvauksen maksutapa ja korvauksen enimmäismäärä tietyltä ajanjaksolta. Negatiivinen nettotulos muodostaa korvauksen perusteen. Korvaus ei vaikuttaisi lipun eli tarjotun palvelun hintaan. Korvaus on luonteeltaan yleinen, ja se on tukea sopimuksen mukaisesti tarjotun kuljetustoiminnan yleisiin kustannuksiin.

15. Yhtiö P esitti veroviranomaiselle kysymyksen muun muassa siitä, muodostaako tällainen korvaus (jäljempänä tuki) arvonlisäverolain 29a §:n 1 momentissa tarkoitetun arvonlisäveron alaisen liiketoimen. Yhtiön mukaan tuki ei lisäisi arvonlisäverolain 29a §:n 1 momentissa tarkoitettua veron perustetta, koska sillä ei ole välitöntä vaikutusta tarjottujen julkisten henkilöliikennepalvelujen hintaan.

16. Viranomainen katsoi 14.5.2019 antamassaan yksittäistapausta koskevassa verotuksellisessa tulkintaratkaisussa, että yhtiön P kanta on virheellinen, ja totesi, että yhtiö, harjoittaessaan hakemuksessa kuvattua toimintaa, joka täyttää arvonlisäverolain 15 §:n 2 momentissa määritellyn taloudellisen toiminnan määritelmän, toimii arvonlisäverovelvollisen ominaisuudessa. Viranomainen totesi, että tällainen tuki muodostaa arvonlisäverolain 29a §:n 1 momentissa tarkoitetun lisämaksun, jolla on välitön vaikutus verovelvollisen suorittamien palvelujen hintaan.

17. Ensimmäisen asteen tuomioistuin kumosi 26.11.2019 antamallaan ratkaisulla riidanalaisen verotuksellisen tulkintaratkaisun. Se totesi perusteluissaan, että hakemuksesta käy ilmi, ettei tuki vaikuttaisi lipun (palvelun) hintaan, sillä järjestäjä asettaa lippujen hinnat. Se katsoi, ettei tarjottujen kuljetuspalvelujen hinnan ja tuen välillä ollut yksiselitteistä ja selvästi osoitettavissa olevaa yhteyttä. Verohallinto valitti tästä ratkaisusta.

18. Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola), jonka käsiteltäväksi asia on sittemmin saatettu, esitti unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 73 artiklaa tulkittava siten, tulkintaratkaisua koskevassa hakemuksessa kuvatun kaltainen korvaus, jonka aluehallinnon yksikkö maksaa erilliselle toimijalle (liikenteenharjoittajalle) julkisten joukkoliikennepalvelujen tarjoamisesta, sisältyy mainitussa säännöksessä tarkoitettuun veron perusteeseen?”

19. Puolan verohallinto, Puolan tasavalta, Unkari ja Euroopan komissio ovat esittäneet kysymyksestä kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä. Unionin tuomioistuin päätti työjärjestyksensä 76 artiklan 2 kohdan mukaisesti, ettei istuntoa asianosaisten kuulemiseksi pidetä.

IV Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisukysymys ja tutkinnan kulku

20. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ennakkoratkaisukysymyksellään viime kädessä sitä, minkä kriteerien mukaan tuen maksaminen (tässä tapauksessa tappioiden kattamiseen tarkoitettuna korvauksena) on arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan nojalla sisällytettävä – tuensaajan suorittaman – arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvan ja verollisen liiketoimen veron perusteeseen.

21. Se, että aluehallinnon yksikkö (jäljempänä tuen myöntäjä) maksaa korvausta kustannusten kattamiseksi yleisen edun mukaisesti (tässä tapauksessa julkisen henkilöliikenteen palvelun ylläpitämiseksi), ei ole epätavallista, koska se saa siitä tiettyä (yleistä) etua.

22. Kaikkien valtion tukien sisällyttäminen yleisesti arvonlisäveron perusteeseen johtaisi siihen, että jokainen tuki pienenisi maksettavan arvonlisäveron verran, koska tuensaaja ei voi enää käyttää kyseistä osuutta tuen tarkoitukseen. Vaihtoehtoisesti tuen määrää olisi korotettava arvonlisäveron määrällä, mikä ei aina ole mahdollista niukkojen julkisten varojen aikana. Luultavasti myös tästä syystä vallitsee yksimielisyys siitä, että kaikkia julkisista varoista suoritettuja yleisen edun mukaisia maksuja yritykselle ei ole pidettävä arvonlisäverotuksen kannalta merkityksellisenä vastikkeena tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta,[5] joka on arvonlisäveron alainen.

23. Myös arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan sanamuodosta ilmenee selvästi, että kaikki tuet eivät kuulu arvonlisäveron perusteeseen. Huomioon otetaan ainoastaan liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet. Tältä osin on erotettava toisistaan tuet, joilla ei ole merkitystä arvonlisäverotuksen kannalta, ja tuet, jotka liittyvät suoraan liiketoimien hintaan. Myös viimeksi mainittuja voidaan pitää vastasuorituksina (tässä tapauksessa tuen myöntäjänä olevalta kolmannelta).

24. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnössä esittämistä perusteluista ilmenee kuitenkin selvästi, että sen mukaan on mahdollista, että kyse on yhtiön P suoraan tuen antajalle tuottamasta palvelusta (julkisen henkilöliikenteen palvelun tarjoaminen). Myös tässä tapauksessa tukea olisi pidettävä vastikkeena arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvasta ja verollisesta suorituksesta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee näin ollen tosiasiassa, kuuluuko tuki nyt käsiteltävässä asiassa arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan (vastikkeellinen palvelujen suoritus) tai 73 artiklan (kolmannelta saatava vastike, mukaan lukien tuet) soveltamisalaan.

25. Unionin tuomioistuin on jo useasti pyrkinyt kehittämään kriteerejä tälle tulkinnalle. Unionin tuomioistuin ei ole pitänyt esimerkiksi jäsenten maksuja myynninedistämisjärjestölle,[6] hyvityksiä tuottajille maidontuotannosta luopumiseksi[7] tai korvauksia sadon korjaamatta jättämisestä[8] vastikkeena tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta. Sama koskee julkisoikeudelliselle televisiolaitokselle televisiokanavansa ylläpitämistä varten myönnettyä avustusta.[9] Unionin tuomioistuin on sitä vastoin katsonut, että kyse voi olla vastikkeesta, jos tuen ja kolmannelle suoritetun palvelun hinnan välillä on tietty kytkös.[10] Näin katsottiin olevan tapauksissa, jotka koskivat 10 Englannin punnan (GBP) suuruista tukea annettua energianeuvontaa kohden[11] ja toimintarahaston maksuja tuottajaorganisaation jäsenilleen suorittamista konkreettisista toimituksista,[12] mutta ei tapauksessa, joka koski tukea kuivarehun tuottajille, jotta ne voisivat tuottaa maailmanmarkkinahintaan.[13]

5 Ks. tuomiot, joissa unionin tuomioistuin on torjunut tällaisen näkemyksen: tuomio 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743); tuomio 15.7.2004, komissio v. Saksa (C-144/02, EU:C:2004:444); tuomio 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627); tuomio 29.2.1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) ja tuomio 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

6 Tuomio 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

7 Tuomio 29.2.1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

8 Tuomio 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627).

9 Tuomio 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

10 Tuomio 22.11.2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629).

11 Tuomio 13.6.2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

12 Tuomio 9.10.2019, C ja C (ALV ja maataloustuet) (C-573/18 ja C-574/18, EU:C:2019:847).

13 Tuomio 15.7.2004, komissio v. Saksa (C-144/02, EU:C:2004:444).

26. Vastattaessa kysymykseen siitä, voidaanko yhtiön tuettua toimintaa pitää tässä tapauksessa vastikkeellisena suorituksena, lähtökohtana on – kuten yleensä – arvonlisäveron luonne yleisenä kulutusverona (ks. B.1) Jäljempänä tarkastelen arvonlisäverodirektiivin mukaisia kriteerejä tähän kysymykseen vastaamiseksi (ks. B.2), jotta käsiteltävässä asiassa voidaan antaa hyödyllinen vastaus (ks. B.3).

B Arvonlisäveron kannalta merkityksettömän tuen ja arvonlisäveron kannalta merkityksellisen vastikkeen erottaminen toisistaan

1. Arvonlisäveron luonne

27. Arvonlisävero on luonteeltaan yleinen kulutukseen kohdistuva vero, jonka tarkoituksena on verottaa luovutuksesta tai suorituksesta vastaanottajalle aiheutuneita kustannuksia (yleensä rahamääräistä maksua),[14] kun palvelun suorittaja vastaanottaa tällaisen rahamäärän palvelun vastaanottajalta. Tätä määrää korotetaan arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa kolmannen maksamilla kustannuksilla. Tämä kattaa näin ollen myös vastasuorituksen, jonka suorittaja saa kolmannelta ”näistä liiketoimista”. Molemmissa tapauksissa sen on kuitenkin oltava vastasuoritus maksun vastaanottajan, tässä tapauksessa yhtiön, suorittamasta liiketoimesta.

28. Arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluva liiketoimi määritellään arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa. Säännöksen mukaan arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista: verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Erityisesti arvonlisäverodirektiivin 14 artiklassa olevasta tavaroiden luovutuksen määritelmästä (määräämisvallan siirto) käy selvästi ilmi, että vastaanottajan on täytynyt saada suorittajalta konkreettinen kulutettava etu (luovutuksen tapauksessa tavara). Kyse on näin ollen kahden henkilön välisen kulutushyödykkeen vastikkeellisen siirron verotuksesta.

29. Arvonlisävero on kulutusvero, jonka on tarkoitus kohdistua kuluttajan maksukykyyn, joka ilmenee varallisuuden käyttämisenä kulutettavan edun hankkimiseksi. Näin ollen kyseessä voi olla arvonlisäveron alainen liiketoimi vain, jos verovelvollinen antaa *konkreettisen* edun *tietylle* kuluttajalle. Jos tuensaaja sitä vastoin ainoastaan tuottaa *yleisölle yleisen* edun, kyse ei ole verollisesta liiketoimesta.

30. Tuelle on ominaista se, että tuen myöntäminen on aina myös tuen myöntäjän oman edun mukaista tai että julkinen taho myöntää tuen omalla toimivalta-alueellaan. Pelkästään se seikka, että tuensaajan (tässä tapauksessa yhtiön P) tavoite on päällekkäinen tai jopa yhtenevä tuen myöntäjän tavoitteiden kanssa (tässä tapauksessa intressi toimivaan henkilöliikenteeseen omalla toimivalta-alueellaan), ei kuitenkaan voi johtaa siihen, että kyseessä katsotaan olevan arvonlisävero-oikeudessa tarkoitettu kulutettava etu. Muussa tapauksessa arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan sanamuoto, jonka mukaan tuen on liityttävä *suoraan* näiden liiketoimien hintaan, olisi tarpeeton, ja kaikki tuet olisivat vastiketta kulutettavasta edusta.

[14] Ks. esim. tuomio 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, 23 kohta); tuomio 11.10.2007, KÖGÁZ ym. (C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, 37 kohta – ”vero määräytyy verovelvollisen toimittamistaan tavaroista ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisena osuutena”) ja tuomio 18.12.1997, Landboden-Agrardienste, (C-384/95, EU:C:1997:627, 20 ja 23 kohta – ”Ainoastaan annetulla sitoumuksella on merkitystä siten, että vain kulutukseen liittyvät sitoumukset voivat kuulua yhteisen arvonlisäverojärjestelmän alaisuuteen.”).

2. Määrittämisperusteet

31. Unionin tuomioistuin on siksi alusta alkaen käyttänyt kriteerinä sitä, onko kyseessä arvonlisävero-oikeudessa tarkoitettu tavaran luovutus tai palvelun suoritus, johon tukea on käytetty.[15] Unionin tuomioistuin[16] on todennut, ettei näin ole tilanteessa, jossa maataloustuottaja on sitoutunut ainoastaan siihen, että hän tuottaa vähemmän maitoa ja saa siitä korvauksen (tukea). Kyseisen tuomion mukaan maataloustuottajan luopuminen maidontuotannosta oli todennäköisesti tuen myöntäjän edun mukaista, mutta se ei merkinnyt tuen myöntäjälle kulutettavaa etua, vaan sillä pyrittiin yleisen edun nimissä edistämään yhteisön maitomarkkinoiden toimintaa.[17] Tuomiossa todettiin nimenomaisesti, että maanviljelijä ei suorita palveluja yksilöitävissä olevalle kuluttajalle eikä anna toiselle hankinta- tai tuotantoketjuun kuuluvalle henkilölle sellaista suoritusta, jota voitaisiin pitää tämän toimintakustannuksena.[18]

32. Oikeuskäytännön mukaan sama koskee yhdistystä, joka mainostaa tiettyjä alueellisia tuotteita ja saa aluehallinnolta tukea. Kyseisen tuomion mukaan tuki on suoritettava tuensaajalle nimenomaan siitä hyvästä, että tämä luovuttaa tietyn tavaran tai suorittaa tietyn palvelun,[19] ja sen vuoksi on tutkittava, ”onko kyseessä erillinen ja yksilöitävissä oleva suoritus kunkin toiminnon osalta”.[20] Pelkästään se seikka, että alue saa etua alueen tuotteiden paremmasta markkinoinnista, ei tuomion mukaan riitä. Samansuuntaisesti arvioitiin valtion myöntämiä tukia televisiolaitokselle, joka ei kerännyt katsojiltaan korvausta.[21] Lähetystoiminnan rahoittamiseen tarkoitettuja tukia ei pidetty vastikkeena konkreettiselle katsojalle suoritetusta konkreettisesta palvelusta. Lähetystoiminta ei myöskään merkinnyt tuen myöntäjälle etua, josta tuen myöntäjä olisi antanut tukea vastikkeena.

33. Tuomiossa, jossa oli kyse 10 GBP:n suuruisesta tuesta energianeuvontapalvelua kohden,[22] todettiin sitä vastoin, että maksu, jonka julkinen toimielin suorittaa talouden toimijalle tietynlaiselle kotitaloudelle tarjotun energianeuvontapalvelun yhteydessä, on vastike palvelusta. Unionin tuomioistuin on todennut myös, että toimintarahastoista tuottajaorganisaatiolle tuotantohyödykkeiden luovutuksista suoritetut maksut, joista kyseiset tuottajat hyötyivät, ovat kolmannelta saatu vastike toimituksesta.[23]

15 Ks. tästä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö: tuomio 22.11.2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, 12 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, 21 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 29.2.1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, 19 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

16 Tuomio 29.2.1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

17 Näin nimenomaisesti tuomio 29.2.1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, 21 ja 22 kohta).

18 Näin nimenomaisesti tuomio 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, 23 kohta).

19 Tuomio 22.11.2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, 12 kohta) ja vastaavasti jo tuomio 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, 14 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

20 Tuomio 22.11.2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, 15 kohta) ja tuomio 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, 14 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

21 Tuomio 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

22 Tuomio 13.6.2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

23 Tuomio 9.10.2019, C ja C (ALV ja maataloustuet) (C-573/18 ja C-574/18, EU:C:2019:847).

34. Kun otetaan huomioon arvonlisäveron luonne ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, kyse ei ole vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta, jos tuen maksaminen tuensaajalle on ensisijaisesti yleisen edun mukaista.[24] Tällöin konkreettista suorituksen vastaanottajaa ei ole. Tuen myöntäjästä ei myöskään tule konkreettista suorituksen vastaanottajaa pelkästään siksi, että se saa välillistä hyötyä tuettavasta toiminnasta.

35. Näin ollen on selvitettävä, onko tuki vastiketta konkreettisen edun antamisesta konkreettiselle suorituksen vastaanottajalle. Tältä osin on erotettava toisistaan kaksi ajateltavissa olevaa tilannetta. Tuki voidaan maksaa tuen myöntäjälle suoritettavasta palvelusta (tässä tapauksessa esimerkiksi julkisen henkilöliikenteen palvelun tarjoamisesta alueelliselle julkisyhteisölle – ks. a kohta) tai kuljetettavalle henkilölle suoritettavasta palvelusta (kuljetuspalvelu matkustajien hyväksi – ks. b kohta).

a) Vastikkeellinen palvelujen suoritus (arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohta)

36. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetusta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta eli arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvasta palvelujen suorituksesta voi olla kyse vain, jos tuensaaja antaa tuen myöntäjälle konkreettisen edun tukea vastaan.

37. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan palvelujen suoritusta on pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla ”vastikkeellisena” ainoastaan silloin, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta, yksilöitävissä olevasta palvelusta. Tällainen tilanne on kyseessä, jos palvelujen suorituksen ja saadun vastasuorituksen välillä on *suora yhteys*.[25]

38. Tämä on kyseenalaista, kun kyse on tuesta, joka on tarkoitettu tappioiden korvaamiseen jälkikäteen. Tuen myöntäjän ja tuensaajan välillä on yleensä sopimus. Mitään konkreettista toimintaa ei kuitenkaan suoriteta vastasuorituksena tuesta, jolla korvataan jälkikäteen siihenastisesta toiminnasta aiheutuneet tappiot, kuten myös Unkari korostaa kirjallisissa huomautuksissaan. Tuen myöntäjälle ei anneta tältä osin konkreettista etua.

39. Tilanne olisi todennäköisesti toinen, jos alueellinen julkisyhteisö on lain nojalla velvollinen pitämään yllä julkista henkilöliikennettä ja turvautuu yksityiseen *tämän velvoitteen täyttämiseksi* ja antaa sille tätä varten tukea. Tuen maksamisen ja alueellisen julkisyhteisön saaman konkreettisen edun (vapautus lakisääteisestä velvoitteesta) välinen suora yhteys on tällöin selvä. Ilman tällaista velvoitetta julkisen henkilöliikenteen olemassaolo on kuitenkin ensisijaisesti yleisen edun eikä tuen myöntäjän (konkreettisen) edun mukaista.

40. Vaikka unionin tuomioistuin selvensi asiassa Fluvius, että veronalaisen liiketoimen edellyttämää oikeussuhdetta on tulkittava laajasti,[26] jotta voidaan katsoa, että kyse on vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta, tämä edellyttää kuitenkin,

[24] Oikeuskäytännössä tehdään ero yhtiöiden välillä myös sen mukaan, ajavatko ne jäsentensä yleisiä etuja (ei konkreettista suoritusta) vai eivät – ks. tuomio 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, 31 kohta) ja tuomio 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, 14 kohta, jossa kyse on yhteisistä eduista).

[25] Tuomio 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, 31 kohta); ks. vastaavasti tuomio 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, 39 kohta); tuomio 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, 22 kohta) ja tuomio 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, 11, 12 ja 16 kohta).

[26] Tuomio 27.4.2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, 31 kohta). Näin ollen myös lainsäädäntöön perustuva oikeussuhde voi olla riittävä.

että tuen myöntäjälle annetaan konkreettinen, yksilöitävissä oleva etu. Sähkövarkaan laiton sähkön kulutus on kiistatta konkreettinen, yksilöity etu. Jos käytöstä on maksettava vastasuoritus, joka riippuu (varastetun sähkön) konkreettisesta kulutuksesta, sitä voidaan kutsua vahingonkorvaukseksi, mutta se ei eroa millään tavalla sähkön laillisesta kulutuksesta maksettavasta korvauksesta [27] ja siten korvauksesta konkreettisesta, yksilöidystä edusta.

41. Tämä pätee myös tuen yhteydessä. Myöskään sillä, onko kyseinen rahasumma luokiteltu tueksi vai vastasuoritukseksi, ei voi olla merkitystä arvonlisäverotuksen kannalta. Siksi voidaan selvästi katsoa, että alueellinen julkisyhteisö saa yksilöitävää etua, jos verovelvollinen esimerkiksi hoitaa tiettyjä toimintoja (puistojen hoito) ”korvaukseksi” nimetyn määrän maksamista vastaan. [28] Vastikkeellinen puistojen hoito kunnan hyväksi on vastikkeellisen palvelun prototyyppi. Näin on sitäkin suuremmalla syyllä, koska kyseisessä asiassa [29] kunnalla oli oikeussäännöllä asetettu velvollisuus huolehtia puistojen hoitamisesta ja koska se käytti kolmannen suorittamia palveluja tämän velvollisuuden täyttämiseksi ja korvasi tämän kustannukset. Kolmannelle maksettua korvausta ei rajoitettu eikä määritetty jälkikäteen, kuten ei tehdä minkään muunkaan tavanomaisen vastikkeen yhteydessä.

42. Sen sijaan sellaisen yleishyödyllisen laitoksen (esim. museon) ylläpitäminen, jonka toimintakustannuksiin kunta maksaa konkreettisista kävijöistä riippumatonta tukea, ei ole konkreettisen vastikkeellisen palvelun prototyyppi. Tämä toiminto ei ole lähtökohtaisesti arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluva (konkreettista etua, jota varten tuki maksetaan, ei ole). Tilanne olisi toinen, jos kunnalla olisi lainsäädännössä vahvistettu velvollisuus ylläpitää museota ja jos se tukeutuisi kolmanteen tämän velvollisuuden täyttämiseksi ja maksaisi siitä korvausta.

b) Palvelun suoritus ja kolmannelta saatava vastike

43. Tukea voidaan kuitenkin pitää myös (kolmannelta saatuna) vastikkeena, jos tuensaaja (tässä tapauksessa yhtiö P) antaa toiselle osapuolelle (tässä tapauksessa matkustajille) konkreettisen edun (tässä tapauksessa henkilöliikennepalveluja) ja tuen myöntäjä maksaa tästä edusta (niin sanottu hintatuki). Tästä säädetään arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa.

44. Tätä säännöstä sovelletaan sen sanamuodon mukaan silloin, kun tuki liittyy suoraan kyseisen liiketoimen hintaan. Jotta näin olisi, tuki on suoritettava tuensaajalle nimenomaan siksi, että tämä suorittaisi tietyn palvelun. Vain tällöin tukea voidaan pitää vastasuorituksena palvelun suorituksesta. [30]

45. Palvelun vastaanottajan (tässä tapauksessa matkustajien) on lisäksi hyödyttävä tuensaajalle myönnetystä tuesta. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan palvelun vastaanottajan maksaman hinnan on määräydyttävä niin, että se alenee palvelun suorittajalle annetun tuen mukaisesti. [31] Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa tarkoitettu käsite ”näiden liiketoimien

[27] Tuomio 27.4.2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, 33 kohta).

[28] Tuomio 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, 35 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

[29] Tuomio 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, 38 ja 39 kohta).

[30] Tuomio 9.10.2019, C ja C (ALV ja maataloustuet) (C-573/18 ja C-574/18, EU:C:2019:847, 31 kohta) ja tuomio 15.7.2004, komissio v. Saksa (C-144/02, EU:C:2004:444, 27 ja 28 kohta).

[31] Ks. vastaavasti tuomio 9.10.2019, C ja C (ALV ja maataloustuet) (C-573/18 ja C-574/18, EU:C:2019:847, 32 kohta) ja tuomio 15.7.2004, komissio v. Saksa (C-144/02, EU:C:2004:444, 29 oikeuskäytäntöviittauksineen).

hintaan suoraan liittyvät tuet” käsittää siten yksinomaan tuet, jotka muodostavat tavaran luovutuksesta tai palvelun suorituksesta suoritettavan vastikkeen tai sen osan ja jotka kolmas maksaa myyjälle tai palvelun suorittajalle. [32]

c) Välipäätelmä

46. Kun pidetään mielessä sekä se, että arvonlisävero on kulutusvero luonteeltaan, että arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan sanamuoto, on erotettava toisistaan avustukset, joihin ei liity konkreettista yksilöityä etua tai jotka liittyvät ainoastaan välillisesti liiketoimien hintaan, ja avustukset, jotka liittyvät suoraan yksilöityyn etuun tai tuensaajan liiketoimien hintaan.

47. Tällainen suora yhteys voi olla seurausta vain tuen konkreettisista ehdoista ja yksittäistapauksen olosuhteista. Niiden arvioiminen on ensisijaisesti ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä. Unionin tuomioistuin voi kuitenkin antaa tässä suhteessa hyödyllisiä ohjeita, sillä säännöksen tulkintaa ja sen soveltamista on tosiasiassa lähes mahdoton erottaa toisistaan.

3. Soveltaminen käsiteltävään asiaan

a) Vastasuoritus palvelun suorituksesta tuen myöntäjälle

48. Käsiteltävässä asiassa aluehallinnon yksiköllä on varmasti intressi julkisen henkilöliikenteen tarjoamiseen alueellaan. Tuen tarkoituksena on myös antaa tuensaajalle mahdollisuus jatkaa tällaisen palvelun tarjoamista. On kuitenkin selvitettävä, riittääkö tämä, jotta voidaan katsoa, että tuen myöntäjä saa konkreettista etua, jota vastaan annetaan tukea, vai onko pikemminkin niin, että tukea myönnetään yleisen edun vuoksi.

49. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa tukeen ei liity konkreettisia velvoitteita tuen myöntäjän eduksi, koska se myönnetään vasta myöhemmin mahdollisesti aiheutuvien tappioiden korvaamiseksi. Tuen myöntäjä ei päätä, mitä reittejä ja montako reittiä tarjotaan, vaan siitä päättää tuensaaja itsenäisesti. Lisäksi näiden palvelujen tarjoamisesta aiheutuvien tappioiden kattamiseen tarkoitettu tuki on määrältään rajoitettu, ja se lasketaan kiinteämääräisesti tuensaajan ajokilometrien perusteella, eikä kuljetuspalvelujen konkreettisten käyttäjien määrällä on merkitystä.

50. Tuen myöntäjä ei näin ollen maksa erillistä ja yksilöitävissä olevaa suoritusta tuensaajan yksittäisestä toiminnosta, vaan tuella korvataan tappiot vain tiettyyn (EU:n asetuksessa määritettyyn) määrään asti, jotta tuensaaja voi ylipäätään jatkaa liikennepalvelujen tarjoamista konkreettisille matkustajille. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei ilmene, että tuen myöntäjällä olisi vastaavan julkisen henkilöliikenteen ylläpitämiseen konkreettinen velvollisuus, josta tuensaaja vapauttaisi tämän.

51. Julkisen henkilöliikenteen tarjoaminen on tosin myös tuen myöntäjän edun mukaista, mutta siitä ei ole tuen myöntäjälle konkreettista kulutettavaa etua vaan ainoastaan henkilöliikenteen käyttäjille, kun he käyttävät palvelua. Mielestäni unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä [33]

[32] Ks. edellinen säännös kuudennessa direktiivissä: tuomio 9.10.2019, C ja C (ALV ja maataloustuet) (C-573/18 ja C-574/18, EU:C:2019:847, 34 kohta) ja tuomio 15.7.2004, komissio v. Saksa (C-144/02, EU:C:2004:444, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[33] Tuomio 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, 12 kohta).

vahvistettu palvelun veronalaisuutta koskeva edellytys, jonka mukaan suoritetun palvelun ja saadun vastikkeen välillä on oltava suora yhteys, ei täyty, kuten myös Puolan veroviranomaiset näyttävät katsovan kirjallisissa huomautuksissaan.

52. Unionin tuomioistuimen tuomion Balgarska natsionalna televizia[34] 37 kohdan perusteella tämä voitaisiin muotoilla myös seuraavasti: Nyt käsiteltävässä asiassa valtion, joka maksaa talousarviostaan julkisen henkilöliikenteen palvelujen rahoittamiseen tarkoitettua tukea, ja matkustajien, jotka vastaanottavat näitä palveluja, välillä ei ole vastaavaa suhdetta kuin sairauskassan ja sen vakuutettujen välillä.[35] Nämä palvelut eivät nimittäin hyödytä selvästi yksilöitävissä olevia henkilöitä vaan kaikkia potentiaalisia matkustajia. Lisäksi kyseisen tuen määrä lasketaan ajokilometrien perusteella asetuksessa vahvistetun kiinteämääräisen korvauksen mukaan ottamatta huomioon tarjotun palvelun käyttäjien henkilöllisyyttä ja lukumäärää.

b) Kolmannelta saatu vastasuoritus matkustajille suoritetuista palveluista

53. Jos lähdetään siitä, että tämä tosiseikkojen arviointi on oikea, vain käyttäjät, joille tuensaaja tuottaa henkilöliikenteen palveluja, voivat tulla kyseeseen tuetun kuljetuspalvelun konkreettisina vastaanottajina. Ainoastaan siinä tapauksessa, että alueellisen julkisyhteisön myöntämä tuki on ”näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvä tuki”, kuljetuspalvelujen veron peruste kasvaisi tuen määrällä.

54. Toisin kuin ennakkoratkaisupyynnössä myös mainitut tuet, jotka liittyvät lippujen hinnan alennuksiin, jotka yhtiön on myönnettävä – nämä tuet liittyvät konkreettiselle käyttäjälle tarjottuun konkreettiseen palveluun –, tappioiden kattamiseen tarkoitetulla tuella ei ole konkreettista yhteyttä tiettyihin liiketoimiin. Tuen ja (tappiollisen) toiminnan välillä on vain yleinen yhteys. Siksi tuen ja yksittäisten liikennepalvelujen välillä on vain epäsuora yhteys. Määrältään rajoitettu tuki ei voi vaikuttaa yksittäisen kuljetuspalvelun hintaan ensinnäkin, koska se myönnetään jälkikäteen, ja toiseksi, koska se on riippumaton kuljetuspalvelujen tosiasiallisesta käytöstä. Se perustuu pikemminkin tarjottuihin ajokilometreihin ja siten mahdolliseen käytettävyyteen yleisön keskuudessa.

55. Ensimmäisen asteen tuomioistuin totesi tältä osin, että sitovaa tietoa koskevasta yhtiön hakemuksesta ilmenee selvästi, ettei korvauksella ollut vaikutusta lipun hintaan (palvelun hintaan), koska järjestäjä määrittää matkan hinnan. Näissä olosuhteissa tuen tarkoituksena on ainoastaan mahdollistaa yleisesti se, että tuensaaja voi tarjota vastaavia palveluja, eikä tuella ole suoraa kytköstä palvelujen hintaan. Jos tuensaaja ei määritä henkilökuljetuksen käyttäjiltä perittäviä hintoja, vaan hinnat vahvistaa toimivaltainen viranomainen tai tuen myöntäjä etukäteen, kustannusten kattamiseen myöhemmin myönnettävällä tuella ei voi olla välitöntä vaikutusta palvelun hintoihin.

56. Toisin kuin komissio ja Puolan tasavalta näyttävät katsovan, tämä tilanne eroaa selvästi myös tuomion Le Rayon d’Or[36] taustalla olleesta tilanteesta, jonka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nimenomaisesti mainitsee. Kyseisessä asiassa sairausvakuutuskassa maksoi kiinteämääräisen maksun asukkaille suoritettua hoitopalvelua kohden. Unionin tuomioistuin

[34] Tuomio 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, 37 kohta).

[35] Unionin tuomioistuin viittaa tältä osin nimenomaisesti tuomioon Le Rayon d’Or – ks. tuomio 27.3.2014, Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

[36] Tuomio 27.3.2014, Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, 32 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

katsoi täysin perustellusti, että tämä korvaus on vastike (siltä osin kuin potilaiden olisi vielä osallistuttava maksuun, kyse olisi hinnan korvaavasta vastikkeesta), koska sekä palvelu ja palvelun vastaanottaja että määrä ”on määritetty tarkasti vahvistettujen perusteiden perusteella etukäteen”.

57. Tähän ei ole vaikutusta myöskään ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnössään ja Puolan tasavallan kirjallisissa huomautuksissaan korostamalla seikalla, jonka mukaan korvaus johtaa todennäköisesti alhaisempaan vastikkeeseen kuin ilman tukea. Tämä on ensinnäkin varsin kyseenalaista, jos palvelun suorittaja ei voi määrittää kuljetuspalvelusta maksettavaa vastiketta. Tämä tilanne johtaisi siihen, että ilman tukea vastikkeellisia palveluja ei todennäköisesti tarjottaisi lainkaan.

58. Toiseksi, kun asiaa tarkastellaan tarkemmin, tämä seuraus on aina ominaista tuelle. Jokainen tuki antaa tuensaajalle mahdollisuuden erilaiseen hinnoitteluun. Kuten oikeuskäytännössä on jo todettu, ”pelkästään se, että tuki voi vaikuttaa sen saajan toimittamien tavaroiden tai suorittamien palvelujen hintoihin, [ei] vielä riitä tekemään tuesta veronalaista”. [37]

59. Myös tuomiosta komissio v. Saksa [38] käy ilmi, että tällainen välillinen yhteys ei voi olla riittävä, koska tämän argumentoinnin perusteella myös kuivarehun valmistajille myönnetty tuki olisi ollut arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvaa ja verollista. Myös tämä tuen ansiosta valmistajat pystyivät laskemaan hinnan eri tavalla. Koska tuki oli kuitenkin yleisen edun eikä yksittäisten kuivarehun ostajien edun mukaista eikä se etenkään liittynyt kussakin tapauksessa myytyyn määrään, tuomiossa todettiin – aivan perustellusti –, ettei kyse ollut kolmannelta saadusta vastikkeesta. Näin ollen – mille tahansa tuelle ominaiset – yleiset vaikutukset hinnoitteluun eivät riitä, jotta voidaan katsoa, että kyse on kolmannelta tämän tuen muodossa saadusta vastaavasta vastikkeesta.

V Ratkaisuehdotus

60. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Naczelny Sąd Administracyjnyn esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 73 artiklaa on tulkittava siten, että taloudellisista tappioista jälkikäteen maksettavaa korvausta, jonka määrää on rajoitettu unionin asetuksella ja joka ei määräydy käyttäjämäärän perusteella vaan kiinteämääräisesti tarjottujen ajokilometrien perusteella, ei ole pidettävä vastikkeena maksavalle aluehallinnon yksikölle suoritetusta palvelusta. Tällainen korvaus ei myöskään ole kolmannelta saatu vastike julkisen lähiliikenteen konkreettisten käyttäjien hyväksi, koska sillä ei ole välitöntä vaikutusta vaan enintään välillinen vaikutus tuetun yrityksen hinnoitteluun.

[37] Tuomio 22.11.2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, 12 kohta).

[38] Tuomio 15.7.2004, komissio v. Saksa (C-144/02, EU:C:2004:444, 34 kohta ja sitä seuraavat kohdat).