

Asia C-615/23

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

6.10.2023

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Naczelny Sąd Administracyjny (Puola)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

16.6.2023

Valittaja:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (verotietohallinnon johtaja, Puola)

Vastapuoli:

P. S.A.

Kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian kohde

Yksittäistapausta koskeva verotuksellinen tulkintaratkaisu, jossa arvonlisäveron perusteeseen on sisällytetty aluehallinnon yksikön liikenteenharjoittajalle maksama korvaus julkisten joukkoliikennepalvelujen tarjoamisesta

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Direktiivin 2006/112/EY 73 artiklan tulkinta aluehallinnon yksikön liikenteenharjoittajalle julkisten joukkoliikennepalvelujen tarjoamisesta maksaman korvauksen sisällyttämisestä arvonlisäveron perusteeseen; SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymys

Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1, sellaisena kuin se on muutettuna) 73

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

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.10.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY: 73 artikla

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annettu laki (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; konsolidoitu toisinto Dz. U. 2018, järjestysnumero 2174, sellaisena kuin se on muutettuna, jäljempänä arvonlisäverolaki):

29 a § 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, lisät ja muut vastaavat lisämaksut, joilla on välitön vaikutus verovelvollisen luovuttamien tavaroiden tai suorittamien palvelujen hintaan.

Julkisesta joukkoliikenteestä 16.12.2010 annettu laki (Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym; Dz.U. 2018, järjestysnumero 2016, sellaisena kuin se on muutettuna, jäljempänä u.p.t.z.):

50 §:n 1 momentin 2 kohdan c alakohdassa säädetään, että julkisen liikenteen rahoittaminen voi erityisesti perustua liikenteenharjoittajalle maksettavaan korvaukseen kustannuksista, jotka aiheutuvat liikenteenharjoittajan suorittamista julkisista joukkoliikennepalveluista.

Yhteenveto tosiseikoista ja pääasian menettelystä

- 1 P. S.A. (jäljempänä hakija tai yhtiö) pyysi veroviranomaista (jäljempänä viranomainen) antamaan yksittäistapausta koskevan verotuksellisen tulkintaratkaisun arvonlisäveron alalla.
- 2 Hakija on elinkeinotoimintaa harjoittava yritys. Sillä ei ole taloudellisia tai henkilökohtaisia siteitä aluehallinnon yksiköihin, eli se ei ole rautateiden ja maanteiden julkisista henkilöliikennepalveluista sekä neuvoston asetusten (ETY) N:o 1191/69 ja (ETY) N:o 1107/70 kumoamisesta 23.10.2007 annetussa Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EY) N:o 1370/2007 tarkoitettu sisäinen toimija. Yhtiö on täysin kirjanpitovelvollinen, yhteisöverovelvollinen ja aktiivinen arvonlisäverovelvollinen. Se harjoittaa pääasiassa henkilökuljetuksia. Asetuksen N:o 1370/2007 ja u.p.t.z:n tultua voimaan hakija harkitsee

mahdollisuutta tehdä sopimuksia julkisen tieliikenteen harjoittamisesta siten, että hakijalle maksettaisiin u.p.t.z:n 50 §:n 1 momentin 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettu korvaus. Hakija toimisi liikenteenharjoittajana, ja sopimuksen toinen osapuoli olisi julkisen joukkoliikenteen järjestäjä eli aluehallinnon yksikkö (jäljempänä JST).

- 3 Hakija saisi julkisen joukkoliikenteen alalla harjoitettavasta toiminnasta lipputulaja, joista katettaisiin toiminnan kustannuksia. Lippujen hinnat asettaisi vaihtoehtoisesti: 1) julkisen joukkoliikenteen järjestäjä toimivaltaisten viranomaisten päätöksillä; 2) järjestäjä julkisen tieliikennepalvelun tarjoamista koskevan mallisopimuksen muodossa.
- 4 Hakija saisi tuloja seuraavista lähteistä: 1) lipunmyynnistä saadut 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 joukkoliikenteen järjestäjän toimivaltaan perustuvien alennettujen hintojen soveltamisesta johtuvista menetetyistä tuloista maksettava korvaus; 4) muut tulot (esim. mainostilan tarjoaminen); kohtien 2–4 tulonlähteet voivat esiintyä samanaikaisesti, osittain tai ei ollenkaan, riippuen tietyn sopimuksen tai lainsäädännön sisällöstä.
- 5 Kyseisten joukkoliikennepalvelujen rahoitus edellä mainitulla tuloilla ei kattaisi harjoitetun kuljetustoiminnan kustannuksia, joten hakija saisi järjestäjältä korvauksen palvelujen tarjoamisesta aiheutuvien tappioiden kattamiseksi. Korvauksen määrä ei voi ylittää määrää, joka vastaa asetuksen N:o 1370/2007 mukaisesti laskettua joukkoliikennepalvelujen tarjoamisen nettotulosta.
- 6 Järjestäjän kanssa tehdyssä sopimuksessa määriteltäisiin yksityiskohtaiset säännöt palvelujen tarjoamisen nettotuloksen määrän laskemisesta, korvauksen maksutapa ja korvauksen enimmäismäärä tietyltä ajanjaksolta. Negatiivinen tulos 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.
- 7 Hakija esitti veroviranomaiselle kysymyksen muun muassa siitä, muodostaako tällainen korvaus arvonlisäverolain 29 a §:n 1 momentissa tarkoitettun arvonlisäveron alaisen vastikkeen.
- 8 Hakijan mukaan korvaus ei lisäisi arvonlisäverolain 29 a §:n 1 momentissa tarkoitettua veron perustetta, koska sillä ei ole välitöntä vaikutusta tarjottujen joukkoliikennepalvelujen hintaan.
- 9 Viranomainen katsoi 14.5.2019 antamassaan yksittäistapausta koskevassa verotuksellisessa tulkintaratkaisussa, että hakijan kanta on virheellinen, ja totesi, että hakija, harjoittaessaan hakemuksessa kuvattua toimintaa, joka täyttää arvonlisäverolain 15 §:n 2 momentissa määritellyn taloudellisen toiminnan määritelmän, toimii arvonlisäverovelvollisen ominaisuudessa.

- 10 Viranomaisen totesi, että tällainen korvaus muodostaa arvonlisäverolain 29 a §:n 1 momentissa tarkoitetun lisämaksun, jolla on välitön vaikutus verovelvollisen suorittamien palvelujen hintaan.
- 11 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin kumosi 26.11.2019 antamallaan tuomiolla riidanalaisen yksittäistapausta koskevan tulkintaratkaisun.
- 12 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin viittasi perusteluissaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön (tuomio 22.11.2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629 ja tuomio 13.6.2002, Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369) ja totesi, että hakemuksesta käy ilmi, ettei korvaus vaikuttaisi lipun (palvelun) hintaan järjestäjän asettaessa lippujen hinnat. Tuomioistuin piti virheellisenä viranomaisen kantaa, että koska yhtiö ei taloudellisesta näkökulmasta voisi tarjota joukkoliikennepalveluja sille määrättyillä hinnoilla ilman saamaansa korvausta, tarkoittaa se, että korvaus vaikuttaa hintaan. Tällaista väitettä ei voida pitää oikeana, kun otetaan huomioon ne välttämättömät vaatimukset, joihin unionin tuomioistuin kiinnittää huomiota, erityisesti se, että tarjottujen kuljetuspalvelujen hinnan ja korvauksen välisen suhteen on oltava yksiselitteinen ja selvästi osoitettavissa.
- 13 Viranomaisen teki edellä mainitusta tuomiosta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöön perusteista

- 14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toivoo saavansa unionin tuomioistuimelta vastauksen siihen, onko arvonlisäverodirektiivin 73 artiklaa tulkittava siten, että aluehallinnon yksikön liikenteenharjoittajalle maksama korvaus sen suorittamista matkustajien kuljetuksen mahdollistavista julkisen liikenteen palveluista, ajokilometreillä laskettuna, muodostaa vastikkeen kuljetuspalvelujen tarjoamisesta ja kuuluu siten arvonlisäveron soveltamisalaan.
- 15 Viranomaisen katsoo, että liikenteenharjoittajan (kuljetusyrittäjän) saamat korvaukset voivat olla arvonlisäveron alaista korvausta suoritetuista kuljetuspalveluista. Se katsoo, että saadun korvauksen ja liikenteenharjoittajan tarjoamien palvelujen välillä on välitön yhteys, koska kuljetusyrittäjä ei pystyisi tarjoamaan kyseisiä palveluja, jos se ei saisi tukea.
- 16 Tähänastisessa kansallisessa oikeuskäytännössä katsotaan, että korvausta ei lueta veron perusteeseen, seuraavista syistä:

(1) oleellista verovelvollisen saaman rahoituksen sisällyttämiseksi osaksi veron perustetta on mahdollisuus kohdentaa saatu korvaus selkeästi tiettyyn liiketapahtumaan. Liiketapahtuman tosiseikkojen tulee osoittaa, että kolmas osapuoli on antanut rahoituksen osana vastiketta verovelvolliselle tietystä liiketoimesta. Jos tällaista välitöntä yhteyttä ei ole, on katsottava, että tukea ei ole sisällytettävä arvonlisäveron perusteeseen, vaikka verovelvollinen pystyisikin

verotuksen ansiosta tehokkaasti alentamaan tarjottujen tavaroiden tai palvelujen hintaa;

(2) korvauksilla ei ole suoraa vaikutusta tarjottujen palvelujen hintoihin. Niiden tarkoituksena on ennen kaikkea kattaa tällaiseen toimintaan liittyvät tappiot (ja mahdollisesti saada kohtuullinen voitto) ja mahdollistaa toiminnan harjoittaminen. Myös korvauksen myöntämistapa viittaa siihen, että kyseessä on subjektiivinen lisämaksu, joka liittyy yrityksen toimintakustannuksiin siltä osin kuin se tarjoaa julkisen liikenteen palveluja, ei kuljetuspalvelujen hintoihin, joihin korvaus ei vaikuta.

- 17 Sen arvioimiseksi, sisältyykö kyseinen korvaus veron perusteeseen, on syytä tuoda esille sen u.p.t.z:sta johtuva luonne, mistä seuraa, että korvauksen ansiosta suoritettujen palvelujen hinta on huomattavasti alhaisempi, koska ilman tukea liikenteenharjoittaja ei pystyisi tarjoamaan palveluja asetetulla hinnalla, joka ei vastaa liikenteenharjoittajalle aiheutuneita kustannuksia lisättynä asianmukaisella marginaalilla. Korvaus suoritetaan vain negatiivisen nettotuloksen tapauksessa, mutta tämän ansiosta järjestäjä voi asettaa lipun hinnan enimmäismäärän.
- 18 Kansallisten tuomioistuinten tähänastisessa oikeuskäytännössä on viitattu unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön ja ymmärretty se siten, ettei pelkästään se, että tuki voi vaikuttaa sen saajan toimittamien tavaroiden tai suorittamien palvelujen hintoihin, vielä riitä tekemään tuesta veronalaista. Se on tullut suorittaa tuensaajalle nimenomaan siitä hyvästä, että tämä toimittaa tietyn tavaran tai suorittaa tietyn palvelun (tuomio C-184/00, johon yhteisöjen tuomioistuin viittaa myös muissa tuomioissa, esim. tuomio 15.7.2004, komissio v. Ruotsi, C-463/02, EU:C:2004:455). Ostajan tai vastaanottajan maksaman hinnan on määrädyttävä niin, että se alenee tavaran myyjälle tai palvelun suorittajalle annetun tuen mukaisesti, jolloin tuki muodostaa yhden osatekijän näiden vaatiman hinnan määräytymisessä. On siten tutkittava, mahdollistaako tuen maksaminen myyjälle tai palvelun suorittajalle objektiivisesti ottaen sen, että tämä voi myydä tavaran tai suorittaa palvelun alempaan hintaan kuin ilman tukea (edellä mainittu tuomio C-184/00, 12–14 kohta).
- 19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee kuitenkin, onko unionin tuomioistuimen kanta ymmärretty oikein, ja pohtii, onko ennakkoratkaisukysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkityksellistä se, että lippujen hintojen ja saadun korvauksen välillä on välitön yhteys ymmärrettynä lippuihin kohdistuvana lisämaksuna, joka alentaa lippujen hintaa samassa suhteessa, vai riittääkö tällaisen välittömän yhteyden olemassaoloon sen osoittaminen, että ilman korvausta lipuilla olisi oltava korkeampi hinta.
- 20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa myös selvittää, voidaanko tällaisen välittömän yhteyden olemassaolo maksetun korvauksen ja suoritettujen palvelujen välillä nähdä siinä, että korvauksen vastaanottajan (liikenteenharjoittajan) palveluille on ominaista suorituksen jatkuvuus ja palveluntarjoajan jatkuva valmius tarjota palveluja. Viranomaisen näkee tällaisen

vastavuoroisuuden, koska se katsoo liikenteenharjoittajan tarjoavan palvelua joukkoliikenteen järjestäjälle.

- 21 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen epäilykset johtuvat välillisesti unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. Erityisesti unionin tuomioistuin on jo todennut, että ”hoitopalvelujen kiinteämääräinen maksu” on vastike vanhusten hoitolaitoksen asukkaattensa hyväksi vastikkeellisesti suorittamasta hoitopalvelusta ja kuuluu tällä perusteella arvonlisäveron soveltamisalaan (tuomio 27.3.2014, *Le Rayon d'Or SARL*, C-151/13, EU:C:2014:185). Tuomioistuin muistutti tässä tuomiossa, että verollisen liiketoimen hintaan suoraan liittyvät tuet ovat ainoastaan yksi tapaus jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettujen tapausten joukossa ja että siitä riippumatta, mikä erityinen tapaus niistä on kyseessä, palvelun suorituksen osalta veron perusteeseen kuuluu joka tapauksessa kaikki se, mikä on saatu vastikkeena tästä palvelusta (30 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö). Unionin tuomioistuin huomautti, että jotta palveluiden suoritus voidaan katsoa kyseisessä direktiivissä tarkoitetuksi ”vastikkeelliseksi” suoritukseksi, ei ole tarpeen, että suoritusta koskeva vastike saadaan suoraan sen vastaanottajalta (34 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö). Lisäksi unionin tuomioistuin katsoi, että pääasiassa esiin tullut seikka, että kyseisten palvelujen välittömänä vastaanottajana ei ole kiinteämääräisen maksun maksava kansallinen sairausvakuutuslainsäädännön mukaisesti vakuutettu, ei katkaise suoritettujen palvelujen ja saadun vastikkeen välillä olevaa suoraa yhteyttä.
- 22 Esillä olevassa asiassa palvelun suorittajalle maksettava korvaus ei selvästikään koske yksittäistä suoritettua kuljetuspalvelua. Korvausta ei voida kohdistaa tiettyyn lipun ostajaan, matkustajaan tai lippuun, vaan se kattaa julkisen palvelun suorittamisesta aiheutuvan negatiivisen nettotuloksen. Korvauksen ansiosta matkustajien maksama hinta on kuitenkin pienempi.
- 23 Kyseessä oleva korvaus ei ole myöskään vastike liikenteenharjoittajalle yleisestä toiminnan harjoittamisesta, vaan se liittyy ainoastaan sen toimintaan julkisen joukkoliikenteen alalla, koska jos liikenteenharjoittaja julkisen joukkoliikenteen alan palveluiden lisäksi harjoittaa muuta taloudellista toimintaa, hän on velvollinen pitämään erillistä kirjanpitoa julkisen joukkoliikenteen alalla suoritetuista palveluista.
- 24 Asiassa C-151/13 annettu tuomio huomioon ottaen vaikuttaa siltä, että palvelun ja vastikkeen välisen välittömän yhteyden olemassaolon vahvistamiseksi ei ole merkitystä sillä, että julkisten liikennepalvelujen välittömiä vastaanottajia ovat palvelun käyttäjät eikä JST, joka korvauksen maksaa. Vastiketta ei siten tarvitse saada suoraan palvelun vastaanottajalta, vaan se voi tulla myös kolmannelta osapuolelta. Unionin tuomioistuin (muun muassa asiassa C-151/13) vahvistaa myös, että vastiketta ei tarvitse saada kokonaisuudessaan palvelun/tavaran

hankkijalta, vaan se voi tulla myös osittain tai jopa kokonaan kolmannelta osapuolelta.

- 25 Vaikuttaa siltä, että arvioitaessa välittömän yhteyden olemassaoloa lippujen hintojen ja korvauksen välillä oleellista on myös se, että liikenteenharjoittajan tarjoamille palveluille on ominaista suorituksen jatkuvuus ja palveluntarjoajan jatkuva valmius tarjota niitä. Siten sen vahvistamiseksi, että tämän suorituksen ja siitä saadun vastikkeen (korvauksen) välillä on välitön yhteys, korvauksen ei tarvitse liittyä yksilöityyn ja tarkasti määriteltyyn julkisen liikenteen palvelun tarjoamiseen tietylle matkustajalle (samaa tapaan unionin tuomioistuin tuomio C-151/13 ja tuomio 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733). Välittömän yhteyden olemassaolon maksetun korvauksen ja suoritettujen palvelujen välillä vahvistaa myös se seikka, että kuljetuspalvelujen tarjoamista määräävät sopimukset sisältävät erityisiä säännöksiä mahdollisuudesta tarkistaa korvauksen määrää, jos myönnetty määrä osoittautuu tilanteen muuttuessa riittämättömäksi sopimuksessa määriteltyjen palvelujen suorittamiseen.
- 26 Vaikuttaa myös siltä, että se seikka, että korvaus vahvistetaan vuosittaisena kertakorvauksena kattamaan liikenteenharjoittajan toimintakustannukset (eikä yksilöityjen palvelujen perusteella), ei ole este välittömän yhteyden olemassaolon vahvistamiselle. Unionin tuomioistuin on hyväksynyt tietyn yksikön toimintakustannusten kattamiseksi maksetun kiinteämääräisen tuen tai korvauksen veronalaisuuden (tuomio C-174/14 ja tuomio 22.2.2018, Ntp. Nagyszénás, C-182/17, EU:C:2018:91). Kuten edellä on todettu, kuljetuspalveluita tarjotaan jatkuvasti ja keskeytyksettä, eikä tämä muuta sitä tosiasiaa, että suoritettujen palvelujen ja niihin myönnetyn korvauksen, jonka suuruus on aiemmin määriteltyjen sääntöjen mukaan määrätty, välillä on välitön yhteys.
- 27 Vaikuttaa myös siltä, että sillä seikalla, että lippujen hinnat ja mahdollisten alennusten suuruudet määräytyvät JST:n eikä kyseisen liikenteenharjoittajan toimesta, ei ole asian kannalta ratkaisevaa merkitystä, koska nämä kysymykset on määritelty myös liikenteenharjoittajan kanssa tehdyssä sopimuksessa ja ne vaikuttavat korvauksen määrän laskemiseen. Unionin tuomioistuin katsoi, että edellyttäen, että vastike on tunnistettavissa, ei ole välttämätöntä, että tuen määrä vastaa tarkalleen toimitetun tavaran tai suoritettujen palvelujen hinnan alentumista, vaan riittää, että alentumisen ja kyseisen tuen välinen kytkös on huomattava (tuomio 15.7.2004, komissio v. Saksan liittotasavalta, C-144/02, EU:C:2004:444, 30 kohta).