

Kohtuasi C-615/23

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

6. oktoober 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

16. juuni 2023

Kaebaja:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Poola maksuteabe büroo direktor)

Vastustaja:

P. S.A.

Põhikohtuasja ese

Maksualane siduv eelotsus, mille kohaselt arvatakse käibemaksuga maksustatava väärtuse hulka hüvitis, mida kohaliku omavalitsuse üksus maksab vedajale ühistransporditeenuse osutamise eest

Põhikohtuasja ese ja õiguslik alus

Direktiivi 2006/112 artikli 73 tõlgendamine seoses sellega, et kohaliku omavalitsuse üksus arvas vedajale ühistransporditeenuse osutamise eest makstava hüvitise käibemaksuga maksustatava väärtuse hulka; ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimus

Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1, muudetud), artiklit 73 tuleb

tõlgendada nii, et niisugune hüvitis, nagu on kirjeldatud siduva eelotsuse taotluses, mida kohaliku omavalitsuse üksus maksab eraldi ettevõttele (vedajale) ühistransporditeenuse osutamise eest, kuulub selles õigusnormis nimetatud maksustatava väärtuse hulka?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikkel 73

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseadus (Ustawa o podatku od towarów i usług) (terviktekst *Dz. U.* 2018, jrk nr 2174, muudetud) (edaspidi „käibemaksuseadus“):

Artikli 29a lõikes 1 on 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.

16. detsembri 2010. aasta seadus ühistranspordi kohta (*Dz. U.* 2018, jrk nr 2016, muudetud) (edaspidi „ühistranspordiseadus“):

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.

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte ning poolte argumendid

- 1 P. S.A. (edaspidi „taotleja“ või „äriühing“) pöördus maksuhalduri poole siduva eelotsuse saamiseks käibemaksu valdkonnas.
- 2 Taotleja on ettevõtja, kes tegeleb majandustegevusega. Ta ei ole ettevõtja, kes oleks kapitali alusel või isiklikult seotud kohaliku omavalitsuse üksustega, ehk ta ei ole sõltuv teenusepakkuja Euroopa Parlamendi ja nõukogu 23. oktoobri 2007. aasta määruse (EÜ) nr 1370/2007, mis käsitleb avaliku reisijateveoteenuse osutamist raudteel ja maanteel ning millega tunnistatakse kehtetuks nõukogu määrused (EMÜ) nr 1191/69 ja (EMÜ) nr 1107/70 tähenduses. Äriühing peab täielikku raamatupidamist, on ettevõtte tulumaksu kohustuslane ja aktiivne käibemaksukohustuslane. Äriühing tegeleb peamiselt reisijateveoga. Seoses määruse nr 1370/2007 ja ühistranspordiseaduse jõustumisega kaalub taotleja võimalust sõlmida ühistranspordi teenuse osutamise lepinguid, milles on taotlejale ette nähtud ühistranspordiseaduse artikli 50 lõike 1 punkti 2 alapunktis c nimetatud hüvitised. Taotleja tegutseks vedajana, teine lepingupool aga oleks

ühistranspordi korraldaja ehk kohaliku omavalitsuse üksus (edaspidi „omavalitsusüksus“).

- 3 Ühistranspordiga seotud tegevuse raames saaks taotleja tulu piletimüügist, millest kaetakse reisijateveo kulud. Piletihinnad kehtestaks ühistranspordi korraldaja kas: 1) asjaomaste asutuste otsustega; 2) ühistransporditeenuste osutamise lepingunäidise vormis.
- 4 Taotleja 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 kasutamise; 4) muu tulu (nt reklaampinna pakkumine); seejuures võivad tuluallikad 2–4 esineda ühel ajal, osaliselt või mitte esineda kõnealuse lepingu või õigusnormide suhtes.
- 5 Ühistranspordi teenuste rahastamine eeltoodud tuludest ei kataks tehtavate vedude kulusid, mistõttu saaks taotleja ühistranspordi korraldajalt hüvitist nende teenuste osutamisel tehtud kulutuste eest. Hüvitise suurus ei tohi ületada summat, mis vastab ühistransporditeenuste osutamise netofinantstulemusele, arvestatuna määruse nr 1370/2007 kohaselt.
- 6 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.
- 7 Taotleja esitas maksuhaldurile muu hulgas küsimuse, kas selline hüvitis on käive, mis kuulub käibemaksuga maksustamisele käibemaksuseaduse artikli 29a lõike 1 tähenduses.
- 8 Taotleja hinnangul ei suurendaks hüvitis maksustatavat väärtust käibemaksuseaduse artikli 29a lõike 1 tähenduses, sest see ei mõjuta otseselt osutatavate ühistransporditeenuste hinda.
- 9 14. mai 2019. aasta siduvas eelotsuses tunnistas maksuhaldur selle seisukoha vääraks ja kinnitas, et tehes taotluses kirjeldatud toiminguid, mis vastavad majandustegevuse definitsioonile käibemaksuseaduse artikli 15 lõike 2 kohaselt, tegutseb taotleja käibemaksukohustuslasena.
- 10 Maksuhaldur väitis, et selline hüvitis on käibemaksuseaduse artikli 29a lõike 1 tähenduses lisatasu, mis mõjutab otseselt osutatavate teenuste hinda.
- 11 Esimese astme kohus tühistas oma 26. novembri 2019. aasta otsusega vaidlustatud siduva eelotsuse.

- 12 Viidates Euroopa Kohtu praktikale (22. novembri 2001. aasta kohtuotsus Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, ja 13. juuni 2002. aasta kohtuotsus Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369), kinnitas see kohus, et taotlusest nähtub, et hüvitis ei mõjutaks pileti (teenuse) hinda, kuna pileti hinna määrab ühistranspordi korraldaja. Vääraks luges kohus maksuhalduri seisukoha, et majanduslikus mõttes ei saaks äriühing osutada ühistransporditeenust talle ettekirjutatud hindadega, kui ta ei saaks hüvitist, mis tähendab, et kõnealune hüvitis mõjutab hinda. Selliseid argumente ei saa lugeda kehtivaks, kui arvestada vajalikke nõudeid, millele juhib tähelepanu ka Euroopa Kohus, eriti nõuet, et sõltuvussuhe osutatavate veoteenuste hinna ja hüvitise vahel peab olema ühetähenduslik ja selgelt järgitav.
- 13 Selle otsuse peale esitas maksuhaldur kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

Eelotsusetaotluse esitamise põhjuste lühikokkuvõte

- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib saada Euroopa Kohtult vastust küsimusele, kas käibemaksudirektiivi artiklit 73 tuleb tõlgendada nii, et hüvitis, mida kohaliku omavalitsuse üksus ühistransporditeenuse osutamise eest maksab, mis võimaldab reisijatevedu ja mis arvestatakse sõidukilomeetrite alusel, on kauba tarnimise või teenuse osutamise eest makstav tasu ning on seega maksustatav käibemaksuga.
- 15 Maksuhaldur leiab, et hüvitis, mida vedaja (veoettevõtja) saab, võivad kujutada endast käibemaksuga maksustatavat tasu veoteenuste osutamise eest. Ta jõudis järeldusele, et saadud hüvitise ja vedaja osutatud teenuste vahel on olemas otsene seos, sest veoettevõtja ei saaks kõnealuseid teenuseid osutada, kui ta ei saaks hüvitist.
- 16 Liikmesriigi senises kohtupraktikas on asutud seisukohale, et hüvitis ei kuulu maksustatava väärtuse hulka järgmistel põhjustel:
- 1) võtmetähendusega on maksukohustuslase saadud lisarahastuse summa arvamisel maksustatava väärtuse hulka võimalus seostada lisarahastuse summa selgelt konkreetse tehinguga. Tehingu faktilistest asjaoludest peab ilmne, et lisarahastuse on eraldanud kolmas üksus maksukohustuslasele konkreetse tehingu eest makstava tasu osana. Kui selline otsene seos puudub, tuleb asuda seisukohale, et lisarahastust ei saa arvata käibemaksuga maksustatava väärtuse hulka, isegi kui tänu sellele lisarahastusele saab maksukohustuslane langetada pakutavate kaupade ja teenuste hinda;
 - 2) kõnealused hüvitis ei mõjuta otseselt osutatavate teenuste hinda. Nende eesmärk on eelkõige katta kõnealuse tegevusega seotud kulud (või saada mõistlikus suuruses tulu) ja võimaldada tegevust jätkata. Ka hüvitiste määramise viis näitab, et tegemist on subjektiivse toetusega, mis on seotud äriühinguga

tegevuskuludega ulatuses, milles äriühing osutab ühistransporditeenuseid, mitte aga veoteenuste hindadega, mida hüvitis ei mõjuta.

- 17 Otsustamaks, kas kõnealune hüvitis kujutab endast maksustatavat väärtust, on oluline viidata selle olemusele, mis tuleneb ühistranspordiseadusest, millest ilmneb, et tänu hüvitisega on osutatav teenus märgatavalt madalama hinnaga, sest ilma toetuseta ei oleks vedaja võimeline osutama teenust hinnaga, mis ei kajasta tema kantud kulusid ja asjakohast kasumimarginaali. Hüvitist makstakse nimelt eranditult vaid negatiivse netofinantstulemuse korral, aga tänu sellele saab ühistranspordi korraldaja määrata piletite hinna maksimaalses summas.
- 18 Senises liikmesriigi kohtupraktikas on viidatud Euroopa Kohtu praktikale, tõlgendades seda nii, et ainuüksi asjaolu, et toetus võib mõjutada maksukohustuslase tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste hinda, ei ole piisav selleks, et arvata toetus maksustatava väärtuse hulka. Toetus peab olema makstud toetuse saajale nimelt selleks, et ta tarniks teatavat kaupa või osutaks teatavat teenust (kohtuotsus C-184/00, millele Euroopa Kohus viitab ka oma teistes otsustes, näiteks 15. juuli 2004. aasta kohtuotsuses komisjon vs. Rootsi, C-463/02, EU:C:2004:455). Seejuures on vaja, et kauba ostja või teenuse saaja makstav hind oleks määratud nii, et see väheneks võrdeliselt kauba müüjale või teenuse osutajale makstava toetusega, mis on seega viimaste poolt nõutavat hinda kujundavaks üheks teguriks. Samuti tuleb kindlaks teha, kas toetuse maksmine müüjale või teenuse osutajale võimaldab tal objektiivselt kaupa tarnida või teenust osutada madalama hinnaga võrreldes sellega, mida ta oleks pidanud nõudma toetuse puudumise korral (kohtuotsuse C-184/00 punktid 12–14).
- 19 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on aga kahtlusi, kas Euroopa Kohtu seisukohta on tõlgendatud õigesti, ning kohus kaalutleb, kas esitatud küsimusele vastamisel on olulise tähendusega otsese seose olemasolu piletihindade ja saadava hüvitise vahel, käsitletuna otsese lisatasuna piletite eest, mis vähendab piletite hinda, või piisab sellise otsese seose kindlakstegemiseks tuvastusest, et ilma hüvitiseta peaksid piletid olema kõrgema hinnaga.
- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib samuti kindlaks teha, kas sellist otsest seost makstava hüvitise ja osutatava teenuse vahel võib muu hulgas näha selles, et hüvitise saaja (vedaja) teenuseid iseloomustab nende osutamise püsivus ja teenusepakkuja pidev valmisolek teenuseid osutada. Maksuhaldur näeb sellist vastastikust seost, sest leiab, et ettevõtja osutab ühistranspordi korraldajale teenust.
- 21 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlus tuleneb otseselt Euroopa Kohtu praktikast. Nimelt on Euroopa Kohus juba sedastanud, et „kindlasummaline ravipakett“ kujutab endast tasu raviteenuste eest, mida vanurite hooldekodu oma elanikele osutab, ja kuulub sellisena käibemaksu kohaldamisalasse (27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Le Rayon d'Or SARL, C-151/13, EU:C:2014:185). Selles otsuses juhtis Euroopa Kohus tähelepanu, et toetus, mis on otseselt seotud maksustatava teenuse hinnaga, on ainult üks paljudest võimalikest olukordadest,

mis on ette nähtud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) artikli 11 A osa lõike 1 punktis a, ja et olenemata konkreetsest olukorrast on teenuste osutamise maksustatav väärtus igal juhul kõik, mis kujutab endast kauba tarnimise või teenuse osutamise eest makstavat tasu (punkt 30 ja selles viidatud kohtupraktika). Euroopa Kohus juhtis tähelepanu, et selleks, et kaubatarnet või teenuse osutamist saaks määratleda „tasu eest“ tehtud tehinguna selle direktiivi tähenduses, ei pea tasu nimetatud kaubatarne või teenuse osutamise eest olema saadud otse selle saajalt (punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika). Lisaks kinnitas Euroopa Kohus, et asjaolu, et põhikohtuasjas ei ole otsene teenusesaaja mitte riigi haigekassa, kes kindlasummalisi makseid teeb, vaid kindlustatud isik, ei lõhu iseenesest osutatud teenuse ja selle eest saadava tasu vahelist otsest seost.

- 22 Käesoleva kohtuasja puhul ei ole hüvitis kindlasti seotud teenusesaajale osutatava individualiseeritud veoteenusega. Hüvitis ei saa nimelt määrata konkreetsele piletioستجale, reisijale või piletile, sest see on mõeldud ühistransporditeenuse osutamise negatiivse netofinantstulemuse katmiseks. Tänu hüvitisele on aga reisijate makstav tasu väiksem.
- 23 Kõnealune hüvitis ei ole ka mõeldud vedaja tegevuse üldiseks toetamiseks, vaid on seotud ainult ühistransporditeenuse osutamisega, sest kui lisaks ühistransporditeenuse osutamisele tegeleb vedaja ka muu majandustegevusega, on ta kohustatud pidama eraldi raamatupidamist ühistransporditeenuste osutamise kohta.
- 24 Kohtuotsuse C-151/13 kontekstis tundub, et otsese seose tuvastamiseks teenuse ja teenuse osutamise eest saadud summa vahel ei ole oluline ka see, et veoteenuse otsesteks saajateks on ühistranspordi kasutajad, mitte aga kohaliku omavalitsuse üksus, kes hüvitis maksab. Teenuse osutamise eest saadavat tasu ei pea nimelt maksma otse selle teenuse saajad, vaid seda võib saada kolmanda isiku käest. Euroopa Kohus kinnitab ka (muu hulgas kohtuotsuses C-151/13), et tasu teenuse osutamise eest ei pea olema tervenisti saadud teenuse või kauba saaja käest, vaid seda võib saada kas osaliselt või täielikult kolmanda isiku käest.
- 25 Tundub, et otsese seose tuvastamisel piletihindade ja hüvitise vahel on oluline ka see, et vedaja teenuste osutamist iseloomustab nende osutamise püsivus ja teenusepakkuja pidev valmisolek teenuseid osutada. Seega asumaks seisukohale, et on olemas otsene seos soorituse ja selle eest saadava tasu (hüvitise) vahel, ei ole vaja, et tasu oleks seotud individualiseeritud ja kitsalt määratletud ühistransporditeenuse osutamisega konkreetsele reisijale (vt selle kohta Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas C-151/13 ja 29. oktoobri 2015. aasta otsus Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733). Otsese seose olemasolu makstava hüvitise ja osutatavate teenuste vahel kinnitab ka asjaolu, et veoteenuste osutamise lepingutes on ette nähtud kindlad reeglid hüvitise summa korrigeerimiseks, kui olukorra muutumise tõttu ei ole hüvitise summa lepingus ette nähtud teenuste osutamise jaoks piisav.

- 26 Tundub, et sellise otsese seose tuvastamisel ei ole takistuseks ka see, et hüvitis määratakse vedaja tegevuskulude katmiseks kindlasummalisena ja aasta kaupa (mitte individualiseeritud teenuse alusel). Euroopa Kohus on pidanud võimalikuks maksustada käibemaksuga kindlasummaline hüvitis, mida makstakse üksuse tegevuskulude katmiseks (kohtuasi C-174/14 ja 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Ntp. Nagyszénás, C-182/17, EU:C:2018:91). Nagu eespool viidatud, osutatakse veoteenuseid püsivalt ja katkematult, mis aga ei muuda asjaolu, et on olemas otsene seos teenuste osutamise ja selle eest makstava tasu vahel, mille suurus määratakse kindlate reeglite alusel.
- 27 Asjaolu, et piletite hinnad ja võimalike soodustuste suuruse määrab kohaliku omavalitsuse üksus, mitte aga kõnealune vedaja, ei tundu samuti olevat kohtuasjas otsustava tähendusega, sest need küsimused on määratletud vedajaga sõlmitavas lepingus ja mõjutavad hüvitise suuruse arvestamist. Euroopa Kohus otsustas, et toetussumma ei pea tingimata olema täpses vastavuses tarnitud kauba või osutatud teenuste hinna alanemisega, piisab, kui hinna alanemise ja toetuse vahel on märgatav seos (15. juuli 2004. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C-144/02, EU:C:2004:444, punkt 30).

TÖÖDOKUMENT