

Υπόθεση C-615/23

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

6 Οκτωβρίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

16 Ιουνίου 2023

Αναιρεσείων:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Αναιρεσίβλητη:

P. S.A.

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Ατομική ερμηνευτική φορολογική απόφαση κατά την οποία στη βάση επιβολής του ΦΠΑ περιλαμβάνεται η αποζημίωση που καταβάλλει οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης στον φορέα παροχής υπηρεσιών δημοσίων μεταφορών

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του άρθρου 73 της οδηγίας 2006/112 σε σχέση με τον συνυπολογισμό στη βάση επιβολής του ΦΠΑ της αποζημίωσης που καταβάλλει οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης στον φορέα παροχής υπηρεσιών δημοσίων μεταφορών - άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικό ερώτημα

Έχει το άρθρο 73 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, όπως έχει τροποποιηθεί) την έννοια ότι αποζημίωση, όπως η περιγραφόμενη

στην αίτηση για την έκδοση ατομικής ερμηνευτικής φορολογικής απόφασης, την οποία καταβάλλει οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης σε χωριστή οντότητα (φορέα της δημόσιας υπηρεσίας) για την παροχή υπηρεσιών δημοσίων μεταφορών, περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου κατά το εν λόγω άρθρο;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: άρθρο 73.

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (νόμος της 11ης Μαρτίου 2004 περί του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών) (κωδικοποιημένη έκδοση, Dz. U. του 2018, θέση 2174, όπως έχει τροποποιηθεί) (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ):

Το άρθρο 29a, παράγραφος 1, προβλέπει, κατ' ουσίαν, ότι βάση επιβολής του φόρου είναι οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών ο προμηθευτής ή ο παρέχων υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιχορηγήσεων, των επιδοτήσεων και άλλων παρόμοιων συμπληρωματικών καταβολών που εισπράττονται από τον υποκείμενο στον φόρο και επιδρούν άμεσα στην τιμή των αγαθών που αυτός παραδίδει ή των υπηρεσιών που παρέχει.

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (νόμος της 16ης Δεκεμβρίου 2010 περί δημοσίων μεταφορών) (Dz. U. του 2018, θέση 2016, όπως έχει τροποποιηθεί) (στο εξής: u.p.t.z.):

Το άρθρο 50, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο c, ορίζει ότι η χρηματοδότηση των δημοσίων μεταφορών μπορεί να συνίσταται, ιδίως, στην καταβολή αποζημίωσης στον φορέα παροχής των σχετικών υπηρεσιών για τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται κατά την παροχή τους.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών, της πορείας της διαδικασίας και των επιχειρημάτων των διαδίκων

- 1 Η P. S.A. (P. A.E.) (στο εξής: αιτούσα ή εταιρία) υπέβαλε αίτηση ενώπιον της φορολογικής αρχής για την έκδοση ατομικής φορολογικής ερμηνευτικής απόφασης σχετικά με τον φόρο επί των αγαθών και των υπηρεσιών (ΦΠΑ).
- 2 Η αιτούσα έχει την εμπορική ιδιότητα και ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Δεν παρουσιάζει κεφαλαιακή ή διοικητική εξάρτηση από κάποιον οργανισμό τοπικής αυτοδιοίκησης, δηλαδή δεν πρόκειται για εγχώριο φορέα κατά την έννοια

του κανονισμού (ΕΚ) 1370/2007 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Οκτωβρίου 2007, για τις δημόσιες επιβατικές σιδηροδρομικές και οδικές μεταφορές και την κατάργηση των κανονισμών (ΕΟΚ) αριθ. 1191/69 και (ΕΟΚ) αριθ. 1107/70 του Συμβουλίου. Η εταιρία τηρεί πλήρη λογιστικά βιβλία, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και είναι ενεργό υποκείμενο ΦΠΑ. Κύρια δραστηριότητά της είναι η μεταφορά επιβατών. Δεδομένης της έναρξης ισχύος του κανονισμού αριθ. 1370/2007 και του u.p.t.z., η αιτούσα εξετάζει το ενδεχόμενο της σύναψης συμβάσεων παροχής υπηρεσιών στον τομέα των δημοσίων οδικών μεταφορών, στις οποίες θα προβλέπεται η καταβολή σε αυτήν της αποζημίωσης του άρθρου 50, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο γ' του u.p.t.z. Η αιτούσα θα ενεργούσε στις εν λόγω συμβάσεις ως φορέας της δημόσιας υπηρεσίας, ενώ αντισυμβαλλόμενός της θα ήταν η αρμόδια για τις δημόσιες μεταφορές αρχή, δηλαδή οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης (στο εξής: ΟΤΑ).

- 3 Στο πλαίσιο της παροχής των υπηρεσιών δημοσίων μεταφορών, η αιτούσα θα αντλούσε έσοδα από την πώληση εισιτηρίων, από τα οποία θα κάλυπτε τις δαπάνες της μεταφορικής δραστηριότητάς της. Οι τιμές των εισιτηρίων θα καθορίζονταν, διαζευκτικά: 1) είτε από την αρμόδια για τις δημόσιες μεταφορές αρχή, μέσω αποφάσεων των αρμοδίων οργάνων της, 2) είτε από τον φορέα της δημόσιας υπηρεσίας, μέσω σχεδίου σύμβασης για την παροχή υπηρεσιών δημοσίων οδικών μεταφορών.
- 4 Η αιτούσα θα συγκέντρωνε έσοδα από τις ακόλουθες πηγές: 1) έσοδα από την πώληση εισιτηρίων και άλλες τιμολογημένες εισπράξεις που υπόκεινται σε ΦΠΑ (κατά κανόνα με συντελεστή 8 %), 2) αποζημίωση για την απώλεια εσόδων λόγω της ύπαρξης δικαιωμάτων εκ του νόμου σε μειωμένο κόμιστρο, η οποία δεν είναι προσωπικού χαρακτήρα και υπόκειται σε ΦΠΑ (8 %), 3) αποζημίωση για την απώλεια εσόδων λόγω της ύπαρξης δικαιωμάτων σε μειωμένο κόμιστρο, τα οποία ισχύουν στην περιοχή της χωρικής αρμοδιότητας της αρμόδιας για τις δημόσιες μεταφορές αρχής, και 4) άλλα έσοδα (π.χ. από την παραχώρηση επιφανειών προς διαφημιστική εκμετάλλευση), με τις πηγές εσόδων που αναφέρονται στα στοιχεία 2-4 να μπορούν είτε να υφίστανται όλες ταυτόχρονα, είτε να υφίστανται ορισμένες από αυτές, είτε να μην υφίστανται καθόλου, ανάλογα με το περιεχόμενο της σχετικής σύμβασης ή του κανονιστικού πλαισίου.
- 5 Η χρηματοδότηση των παρεχόμενων υπηρεσιών δημοσίων μεταφορών από τα προαναφερθέντα έσοδα δεν θα κάλυπτε το κόστος της μεταφορικής δραστηριότητας της αιτούσας και για τον λόγο αυτόν αυτή θα λάμβανε αποζημίωση από την αρμόδια για τις δημόσιες μεταφορές αρχή, προκειμένου να καλυφθούν οι ζημίες που θα υφίστατο από την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών. Το ύψος της αποζημίωσης δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό που αντιστοιχεί στο καθαρό οικονομικό αποτέλεσμα της παροχής υπηρεσιών αστικών συγκοινωνιών, το οποίο υπολογίζεται σύμφωνα με τον κανονισμό 1370/2007.
- 6 Η σύμβαση με την αρμόδια για τις δημόσιες μεταφορές αρχή θα καθόριζε με λεπτομέρεια τους κανόνες υπολογισμού του καθαρού οικονομικού

αποτελέσματος της παροχής υπηρεσιών, τον τρόπο καταβολής της αποζημίωσης, καθώς και το μέγιστο ποσό αυτής για μια δεδομένη χρονική περίοδο. Το αρνητικό οικονομικό αποτέλεσμα αποτελεί τη βάση για την καταβολή αποζημίωσης. Η αποζημίωση δεν θα επιδρούσε στην τιμή του εισιτηρίου, δηλαδή στην τιμή της παρεχόμενης υπηρεσίας. Είναι γενικής φύσεως, καθώς συνιστά επιδότηση στο συνολικό κόστος της μεταφορικής υπηρεσίας που παρέχεται σύμφωνα με τη σύμβαση.

- 7 Η αιτούσα έθεσε στη φορολογική αρχή, μεταξύ άλλων, το ερώτημα κατά πόσο η καταβολή της εν λόγω αποζημίωσης αποτελεί πράξη υποκείμενη σε ΦΠΑ κατά το άρθρο 29α, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ.
- 8 Η αιτούσα θεωρεί ότι η αποζημίωση δεν θα έπρεπε να περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 29α, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, καθότι δεν επιδρά άμεσα στην τιμή των παρεχόμενων υπηρεσιών δημοσίων μεταφορών.
- 9 Στην από 14 Μαΐου 2019 ατομική φορολογική ερμηνευτική απόφαση, η φορολογική αρχή αξιολόγησε τη θέση αυτή ως εσφαλμένη και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η αιτούσα, ασκώντας τις δραστηριότητες που περιέγραψε στην αίτησή της, οι οποίες πληρούν τον ορισμό της επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά το άρθρο 15, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ, υπόκειται σε ΦΠΑ.
- 10 Η αρχή υπήγαγε την εν λόγω αποζημίωση στην έννοια των συμπληρωματικών καταβολών του άρθρου 29α, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ οι οποίες έχουν άμεση επίδραση στην τιμή των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- 11 Με την από 26 Νοεμβρίου 2019 απόφασή του, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο ακύρωσε την προσβληθείσα ατομική φορολογική ερμηνευτική απόφαση.
- 12 Στο σκεπτικό της απόφασής του, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο παρέπεμψε, όπως είχε κάνει και η φορολογική αρχή, στη νομολογία του Δικαστηρίου (αποφάσεις της 22ας Νοεμβρίου 2001, C-184/00, Office des produits wallons, EU:C:2001:629, και της 13ης Ιουνίου 2002, C-353/00, Keeping Newcastle Warm, EU:C:2002:369) και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι από την υποβληθείσα αίτηση προέκυπτε ότι η αποζημίωση δεν θα επιδρούσε στην τιμή του εισιτηρίου (της υπηρεσίας), λόγω του καθορισμού των τιμών των εισιτηρίων από την αρμόδια για τις δημόσιες μεταφορές αρχή. Το δικαστήριο έκρινε ως εσφαλμένη τη θέση της φορολογικής αρχής ότι, από οικονομικής απόψεως, η εταιρία δεν θα μπορούσε να παρέχει τις υπηρεσίες δημοσίων μεταφορών στις επιβαλλόμενες τιμές χωρίς την καταβαλλόμενη αποζημίωση, όπερ οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η αποζημίωση επιδρά στην τιμή. Η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή λαμβανομένων υπόψη των απαιτήσεων που, όπως έχει επισημάνει το Δικαστήριο, θα πρέπει να πληρούνται, και ιδίως ότι η σχέση μεταξύ της τιμής των παρεχόμενων υπηρεσιών δημοσίων μεταφορών και της αποζημίωσης θα πρέπει να είναι άμεση και να προκύπτει με σαφήνεια.

- 13 Η φορολογική αρχή άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αναίρεση κατά της απόφασης του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της διατάξεως περί παραπομπής

- 14 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει κατά πόσο το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η αποζημίωση την οποία καταβάλλει οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης στον φορέα παροχής υπηρεσιών δημοσίων επιβατικών μεταφορών για τις υπηρεσίες αυτές και η οποία υπολογίζεται με βάση τα διανυόμενα οχηματοχιλιόμετρα, συνιστά αντιπαροχή για τις υπηρεσίες μεταφορών και, ως εκ τούτου, υπόκειται σε ΦΠΑ.
- 15 Η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι η αποζημίωση που λαμβάνει ο φορέας της δημόσιας υπηρεσίας (επιχείρηση μεταφορών) μπορεί να συνιστά αντάλλαγμα για τις παρεχόμενες υπηρεσίες μεταφορών, το οποίο υπόκειται σε ΦΠΑ. Θεωρεί ότι υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της καταβαλλόμενης αποζημίωσης και των παρεχόμενων από τον φορέα υπηρεσιών, δεδομένου ότι η επιχείρηση μεταφορών δεν θα μπορούσε να παράσχει τις εν λόγω υπηρεσίες χωρίς τη συγκεκριμένη επιδότηση.
- 16 Σύμφωνα με την υφιστάμενη εθνική νομολογία, η αποζημίωση δεν περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου για τους ακόλουθους λόγους:
- 1) Προκειμένου το ποσό της επιδότησης που έλαβε φορολογούμενος να συνυπολογιστεί στη βάση επιβολής του φόρου, κρίσιμο είναι να μπορεί το ποσό αυτό να συσχετιστεί κατά τρόπο αναμφισβήτητο με ορισμένη συναλλαγή. Από τα πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν την εν λόγω συναλλαγή θα πρέπει να προκύπτει ότι η επιδότηση χορηγήθηκε από τρίτον ως τμήμα της αντιπαροχής που λαμβάνει ο φορολογούμενος για τη συναλλαγή. Όταν μια τέτοια άμεση σχέση δεν υφίσταται, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι η επιδότηση δεν περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ, ακόμη και αν, μέσω της [επιδότησης], ο φορολογούμενος είναι πράγματι σε θέση να μειώσει την τιμή των προσφερόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.
 - 2) Η αποζημίωση δεν επιδρά άμεσα στην τιμή των παρεχόμενων υπηρεσιών. Αποσκοπεί προεχόντως στην κάλυψη των ζημιών που συνδέονται με τη σχετική δραστηριότητα (ενδεχομένως και στην επίτευξη εύλογου κέρδους) και στην εξακολούθηση της άσκησης της. Ομοίως, ο τρόπος με τον οποίο χορηγείται η αποζημίωση καταδεικνύει ότι πρόκειται για συμπληρωματική καταβολή προσωπικού χαρακτήρα, συνδεδεμένη με τις λειτουργικές δαπάνες της εταιρίας στο πλαίσιο της παροχής των υπηρεσιών δημοσίων μεταφορών, και όχι με τις τιμές των υπηρεσιών αυτών, στις οποίες η αποζημίωση δεν επιδρά.
- 17 Προκειμένου να αξιολογηθεί κατά πόσο η υπό κρίση αποζημίωση εντάσσεται στη βάση επιβολής του φόρου, είναι αναγκαίο να γίνει αναφορά στη φύση της σύμφωνα με τον u.p.t.z., από την οποία προκύπτει ότι, χάρη στην αποζημίωση, η δημόσια υπηρεσία παρέχεται σε μειωμένη, κατά συγκεκριμένο μέτρο, τιμή, διότι

χωρίς αυτή ο φορέας της δημόσιας υπηρεσίας δεν θα ήταν σε θέση να την προσφέρει σε τιμή, η οποία δεν θα ενσωμάτωνε τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται, καθώς και το περιθώριο κέρδους που επιδιώκει. Μολονότι η αποζημίωση καταβάλλεται μόνο σε περίπτωση αρνητικού καθαρού οικονομικού αποτελέσματος, ακριβώς αυτό το γεγονός επιτρέπει στην αρμόδια για τις δημόσιες μεταφορές αρχή να καθορίσει την τιμή των εισιτηρίων στο ανώτατο δυνατό όριο.

- 18 Στην υφιστάμενη νομολογία των εθνικών δικαστηρίων γίνεται παραπομπή στη νομολογία του Δικαστηρίου, η οποία ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι απλώς και μόνον το γεγονός ότι μια επιδότηση μπορεί να έχει συνέπειες επί των αγαθών ή των υπηρεσιών που προμηθεύει ή παρέχει ένας επιδοτούμενος οργανισμός δεν αρκεί για να δικαιολογήσει τη φορολόγηση της ως άνω επιδοτήσεως. Έχει σημασία επιπλέον να χορηγείται ειδικά στον επιδοτούμενο οργανισμό με σκοπό την εκ μέρους του παροχή συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας (απόφαση C-184/00, στην οποία το Δικαστήριο παραπέμπει και σε άλλες αποφάσεις, π.χ. στην απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, C-463/02, Επιτροπή κατά Σουηδίας, EU:C:2004:455). Συνεπώς, είναι απαραίτητο η τιμή την οποία καταβάλλει ο αγοραστής του αγαθού ή ο αποδέκτης της υπηρεσίας να καθορίζεται με τέτοιο τρόπο ώστε να μειώνεται σε συνάρτηση με την επιδότηση που χορηγείται στον πωλητή του αγαθού ή στον παρέχοντα την υπηρεσία, επιδότηση η οποία αποτελεί στην περίπτωση αυτή ένα στοιχείο που προσδιορίζει την τιμή στην οποία οι τελευταίοι πωλούν τα προϊόντα τους ή παρέχουν τις υπηρεσίες τους. Το αρμόδιο δικαστήριο θα πρέπει να εξετάσει αν το γεγονός ότι καταβάλλεται επιδότηση στον πωλητή αγαθού ή στον παρέχοντα υπηρεσία τού παρέχει, αντικειμενικά, τη δυνατότητα να πωλεί το προϊόν του ή να παρέχει την υπηρεσία του σε τιμή χαμηλότερη εκείνης την οποία θα καθόριζε αν δεν ελάμβανε την επιδότηση (προαναφερθείσα απόφαση C-184/00, σκέψεις 12-14).
- 19 Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλει για την ορθότητα της παραπάνω ερμηνείας των κρίσεων του Δικαστηρίου και διερωτάται αν, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα, θα πρέπει να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της τιμής των εισιτηρίων και της καταβαλλόμενης αποζημίωσης, με την έννοια ότι η αποζημίωση θα πρέπει να λειτουργεί ως συμπληρωματική καταβολή για τα εισιτήρια που επιφέρει ανάλογη μείωση της τιμής τους, ή αν, για να διαπιστωθεί μια τέτοια άμεση σχέση, αρκεί να αποδειχθεί ότι, χωρίς την αποζημίωση, η τιμή των εισιτηρίων θα ήταν αναγκαίως υψηλότερη.
- 20 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί επίσης να διευκρινιστεί αν η ύπαρξη μιας τέτοιας άμεσης σχέσης μεταξύ της καταβαλλόμενης αποζημίωσης και της παρεχόμενης υπηρεσίας μπορεί να προκύπτει από το γεγονός ότι οι υπηρεσίες του μέρους που λαμβάνει την αποζημίωση (του φορέα της δημόσιας υπηρεσίας) έχουν τα χαρακτηριστικά της συνέχειας στην εκτέλεσή τους και της διαρκούς διαθεσιμότητας του φορέα προς παροχή τους. Η φορολογική αρχή αντιλαμβάνεται την ύπαρξη τέτοιας σχέσης, καθώς θεωρεί ότι ο φορέας παρέχει τις υπηρεσίες του για λογαριασμό της αρμόδιας για τις δημόσιες μεταφορές αρχής.

- 21 Οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου απορρέουν εμμέσως από τη νομολογία του Δικαστηρίου. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το «κατ' αποκοπήν επίδομα περιθάλψεως» αποτελεί την αντιπαροχή για την εξ επαχθούς αιτίας παροχή υπηρεσιών περιθάλψεως από έναν ξενώνα μη αυτοεξυπηρετούμενων ηλικιωμένων ατόμων προς όφελος των ενοίκων του και, επομένως, υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ (απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014, Le Rayon d'Or SARL, C-151/13, EU:C:2014:185). Στην παραπάνω απόφαση το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι οι επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή φορολογητέας πράξεως αποτελούν μία μόνον από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, και ότι σε κάθε περίπτωση, ανεξάρτητα από την ειδική υπό κρίση περίπτωση, η βάση επιβολής του φόρου για παροχή υπηρεσιών είναι οτιδήποτε λαμβάνεται ως αντιπαροχή για την παρεχόμενη υπηρεσία. Το Δικαστήριο επισήμανε ότι, για να θεωρηθεί ότι μια παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας» κατά την έννοια της οδηγίας αυτής, δεν απαιτείται η αντιπαροχή για την παροχή αυτή να αποκτάται ευθέως από τον αποδέκτη της (σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επιπρόσθετα, το Δικαστήριο έκρινε ότι το γεγονός ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης ο άμεσος δικαιούχος των επίμαχων παροχών δεν είναι το εθνικό ταμείο ασφαλίσεως υγείας το οποίο καταβάλλει το κατ' αποκοπήν ποσό αλλά ο ασφαλισμένος, δεν μπορεί να διαρρήξει την άμεση σχέση που υφίσταται μεταξύ της πραγματοποιούμενης παροχής υπηρεσιών και της καταβαλλόμενης αντιπαροχής.
- 22 Στην υπό κρίση περίπτωση, βεβαίως, η αποζημίωση δεν αναφέρεται στην παροχή εξατομικευμένων υπηρεσιών μεταφορών στον αποδέκτη τους. Πράγματι, η αποζημίωση δεν μπορεί να συσχετιστεί με συγκεκριμένο αγοραστή εισιτηρίου, επιβάτη ή εισιτήριο, καθότι χρησιμεύει στην κάλυψη του αρνητικού καθαρού οικονομικού αποτελέσματος της δραστηριότητας που συνίσταται στην παροχή δημόσιας υπηρεσίας. Από την άλλη πλευρά, όμως, χάρη στην καταβαλλόμενη αποζημίωση, το αντίτιμο που βαρύνει τους επιβάτες είναι χαμηλότερο.
- 23 Περαιτέρω, η εν λόγω αποζημίωση δεν αποτελεί αντιπαροχή για την εν γένει δραστηριότητα του φορέα της δημόσιας υπηρεσίας, αλλά συνδέεται αποκλειστικά με τη δραστηριότητά του στον τομέα των δημοσίων μεταφορών, διότι, σε περίπτωση που ο φορέας ασκεί και άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα πέραν της παροχής υπηρεσιών δημοσίων μεταφορών, υποχρεούται να τηρεί χωριστά λογιστικά βιβλία για τις τελευταίες υπηρεσίες.
- 24 Με βάση τα διαλαμβανόμενα στην απόφαση C-151/13, φαίνεται επίσης ότι, για την αναγνώριση της ύπαρξης άμεσης σχέσης μεταξύ της υπηρεσίας και της αντιπαροχής της, είναι άνευ σημασίας το γεγονός ότι άμεσοι αποδέκτες των υπηρεσιών δημοσίων μεταφορών είναι οι χρήστες των συγκοινωνιών και όχι ο ΟΤΑ, ο οποίος καταβάλλει τη σχετική αποζημίωση. Η αντιπαροχή δεν είναι απαραίτητο να καταβάλλεται απευθείας στον αποδέκτη της υπηρεσίας, αλλά

μπορεί επίσης να παρέχεται σε τρίτον. Το Δικαστήριο (μεταξύ άλλων στην απόφαση C-151/13) έχει επιβεβαιώσει ακόμη ότι η αντιπαροχή δεν είναι απαραίτητο να λαμβάνεται εξ ολοκλήρου από τον αποδέκτη της υπηρεσίας/του αγαθού, αλλά μπορεί να προέρχεται εν μέρει ή και εξ ολοκλήρου από τρίτον.

- 25 Φαίνεται ότι, για την παραδοχή άμεσης σχέσης μεταξύ των τιμών των εισιτηρίων και της αποζημίωσης, είναι επίσης σημαντικό το γεγονός ότι η παροχή της δημόσιας υπηρεσίας από τον φορέα της έχει τα χαρακτηριστικά της συνέχειας στην εκτέλεσή της και της διαρκούς διαθεσιμότητας του φορέα προς παροχή της. Συνεπώς, για να αναγνωρισθεί ότι υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της υπηρεσίας αυτής και της σχετικής αντιπαροχής (αποζημίωσης), δεν είναι απαραίτητο η αποζημίωση να αναφέρεται σε εξατομικευμένη και συγκεκριμένη παροχή υπηρεσίας δημοσίων μεταφορών σε ορισμένο επιβάτη (έτσι το Δικαστήριο στην απόφαση C-151/13, καθώς και στην απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 2015, C-174/14, Sudaşor, EU:C:2015:733). Η ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ της καταβαλλόμενης αποζημίωσης και των παρεχόμενων υπηρεσιών επιβεβαιώνεται επίσης από το γεγονός ότι οι συμβάσεις με τις οποίες ανατίθεται η παροχή υπηρεσιών μεταφορών περιέχουν ειδικές ρυθμίσεις σχετικά με τη δυνατότητα αναπροσαρμογής του ποσού της αποζημίωσης σε περίπτωση που, λόγω μεταβολής των περιστάσεων, το καταβαλλόμενο ποσό αποδεικνύεται ανεπαρκές για την εκτέλεση των υπηρεσιών που προσδιορίζονται στη σύμβαση.
- 26 Ούτε το γεγονός ότι η αποζημίωση καθορίζεται κατ' αποκοπήν και σε ετήσια βάση για την κάλυψη των λειτουργικών δαπανών του φορέα της δημόσιας υπηρεσίας (και όχι αναλόγως των εξατομικευμένων παροχών) φαίνεται να εμποδίζει την αναγνώριση μιας τέτοιας άμεσης σχέσης. Το Δικαστήριο έχει επιτρέψει τη φορολόγηση συμπληρωματικής καταβολής που χορηγήθηκε κατ' αποκοπήν και αποζημίωσης που καταβλήθηκε για την κάλυψη των λειτουργικών δαπανών ενδιαφερόμενου φορέα (απόφαση C-174/14 και απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, C-182/17, Ntp. Nagyszénás, EU:C:2018:91). Όπως ήδη αναφέρθηκε, οι υπηρεσίες μεταφορών παρέχονται με τρόπο συνεχή και αδιάλειπτο, τούτο όμως δεν αναιρεί το γεγονός ότι υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ των παρεχόμενων υπηρεσιών και της καταβαλλόμενης γι' αυτές αποζημίωσης, το ύψος της οποίας έχει προκαθοριστεί με βάση συγκεκριμένους κανόνες.
- 27 Φαίνεται επίσης ότι το γεγονός ότι οι τιμές των εισιτηρίων και τα ποσά των εκπτώσεων επί μειωμένων εισιτηρίων καθορίζονται από τον ΟΤΑ και όχι από τον εκάστοτε φορέα της δημόσιας υπηρεσίας δεν παρίσταται εν προκειμένω κρίσιμο, δεδομένου ότι και αυτά τα ζητήματα ρυθμίζονται στη σύμβαση με τον φορέα και λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ύψους της αποζημίωσης. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, υπό την προϋπόθεση ότι η αντιπαροχή μπορεί να προσδιοριστεί, το ποσό της επιδοτήσεως δεν απαιτείται να είναι απολύτως αντίστοιχο προς τη μείωση της τιμής, αλλά αρκεί να είναι σημαντική η σχέση μεταξύ της μείωσης αυτής και της εν λόγω επιδοτήσεως (απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, C-144/02, Επιτροπή κατά Γερμανίας, EU:C:2004:444, σκέψη 30).