

Affaire C-615/23

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

6 octobre 2023

Désignation de la juridiction nationale :

Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne)

Date de l'ordonnance de renvoi préjudiciel :

16 juin 2023

Partie requérante :

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Partie défenderesse :

P. S.A.

Réf. I FSK 535/20

ORDONNANCE

Le 16 juin 2023,

le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne),

[OMISSIS] [composition de la juridiction de renvoi]

après examen, le **16 juin 2023,**

lors de l'audience de la **chambre des finances,**

du pourvoi en cassation formé par le **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur de l'information nationale du Trésor)**

contre l'arrêt du **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (tribunal administratif de voïvodie de Gdańsk, Pologne)**

du **26 novembre 2019,** [OMISSIS]

concernant le recours introduit par **P. [...] S.A. établie à G.**

contre le rescrit fiscal du **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur de l'information nationale du Trésor)**

du **14 mai 2019, n° [...]**

en matière de **TVA**

DÉCIDE :

1. en vertu de l'article 267 [TFUE], la Cour de justice de l'Union européenne est saisie de la question préjudicielle suivante :

« L'article 73 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, telle que modifiée) doit-il être interprété en ce sens qu'une compensation telle que celle décrite dans la demande de rescrit fiscal, versée à une entité distincte (un opérateur) par une collectivité locale pour la fourniture de services de transport public collectif, est comprise dans la base d'imposition visée dans cette disposition ? »

2. [OMISSIS] [suspension de la procédure]

MOTIFS

I. Cadre juridique

1. Droit de l'Union

Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, telle que modifiée, ci-après la « directive 2006/112 ») :

Article 73

[«] Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. [»]

2. Droit national

Ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et services), du 11 mars 2004 (version consolidée au Dz. U. de 2018, position 2174, telle que modifiée, ci-après la « loi sur la TVA ») :

Article 29a, paragraphe 1

[«] Sous réserve des paragraphes 2 à 5, des articles 30a à 30c, de l'article 32, de l'article 119 ainsi que de l'article 120, paragraphes 4 et 5, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir, de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, par le fournisseur ou le prestataire au titre de la vente, y compris les dotations, les subventions et autres financements de même nature reçus par le fournisseur ou le prestataire, ayant une incidence directe sur le prix des biens livrés ou des services fournis par l'assujéti. [»]

Ustawa o publicznym transporcie drogowym (loi sur le transport public par route), du 16 décembre 2010 (Dz. U. de 2018, position 2016, telle que modifiée, ci-après la « loi sur le transport public par route ») :

Article 50, paragraphe 1, point 2, sous c)

[«] 1. Le financement des transports d'intérêt public peut notamment prendre la forme :

2) d'une compensation versée à l'opérateur pour :

c) les coûts qu'il supporte pour fournir les services de transport public collectif [...][.] [»]

II. Faits

1. Procédure devant l'administration fiscale

1.1. P. [...] S.A. établie à G. (ci-après la « requérante ») a demandé au Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur de l'information nationale du Trésor, ci-après l'« autorité fiscale ») un rescrit fiscal portant sur l'interprétation de la loi sur la TVA. Dans sa demande de rescrit fiscal, elle a exposé ce qui suit.

La requérante est une entreprise qui exerce son activité sous la forme d'une société de capitaux. Elle n'a aucun lien ni de participation ni de personnes avec des collectivités locales, de sorte qu'elle n'est pas un opérateur interne au sens du règlement (CE) n° 1370/2007 du Parlement européen et du Conseil, du 23 octobre 2007, relatif aux services publics de transport de voyageurs par chemin de fer et par route, et abrogeant les règlements (CEE) n° 1191/69 et (CEE) n° 1107/70 du Conseil (JO 2007, L 315, p. 1, ci-après le « règlement n° 1370/2007 »). La requérante tient une comptabilité complète, est soumise à l'impôt sur les sociétés

et est une assujettie à la TVA. Son activité principale est le transport de voyageurs. Compte tenu de l'entrée en vigueur du règlement n° 1370/2007 et de la loi sur le transport public par route, la requérante envisage la possibilité de conclure des contrats de prestation de service de transport par route en vertu desquels elle percevrait une compensation au sens de l'article 50, paragraphe 1, point 2, sous c), de cette loi. Aux fins de la loi sur le transport public par route et du règlement n° 1370/2007, la requérante aurait la qualité d'opérateur et l'autre partie au contrat, à savoir une collectivité locale, serait l'organisateur (organisateur du transport public collectif).

Dans le cadre de son activité de transport public collectif, la requérante se rémunérerait sur la vente de titres de transport qui permettraient de couvrir les coûts de cette activité. Le prix des titres de transport (les tarifs en vigueur dans les transports de voyageurs effectués, à savoir : transports inter-voïvoidies, transports intra-voïvoidie, transports intra-district, transports en zone gérée par un syndicat de district et de municipalité, transports municipaux, urbains et non urbains) serait déterminé, le cas échéant, par : 1) l'organisateur du transport public collectif au moyen de résolutions adoptées par les autorités compétentes [conseils municipaux, conseils de districts, ou sejmiki wojewódzkie (diétines de voïvoidie)] ; 2) l'organisateur au moyen d'un contrat type de prestation de services de transport public par route.

Les recettes de la requérante proviendraient : 1) de la vente de titres de transport et d'autres tarifs soumis à la TVA (en principe, au taux de 8 %) ; 2) d'une compensation pour le manque à gagner résultant de l'application des droits à des tarifs réduits de voyage en transport public collectif prévus par l'ustawa o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego (loi relative aux droits à des tarifs réduits de voyage en transport public), du 20 juin 1992 (Dz. U. de 2012, position 1138, telle que modifiée), laquelle compensation est obtenue de la part du maréchal de voïvoidie compétent, est de nature objective et est soumise à la TVA (au taux de 8 %) ; 3) d'une compensation pour le manque à gagner résultant de l'application des droits à des tarifs réduits de voyage en transport public collectif établis dans le ressort de l'organisateur ; 4) d'autres sources (par exemple, de la mise à disposition d'espaces publicitaires), étant précisé que, en fonction des termes du contrat qui serait conclu avec l'organisateur et/ou des dispositions légales, toutes les sources de revenu visées aux points 2 à 4 s'appliqueraient, ou seules certaines d'entre elles, ou encore aucune d'entre elles.

Le financement au moyen de ces recettes des services de transport public fournis ne suffisant pas à couvrir les coûts de ces activités, la requérante obtiendrait une compensation de l'organisateur pour couvrir les pertes subies dans le cadre de la fourniture de ces services. Le montant de cette compensation ne peut pas excéder celui correspondant au résultat financier net de la prestation de services de transport urbain calculé conformément au règlement n° 1370/2007.

Le contrat conclu avec l'organisateur fixerait les méthodes spécifiques de calcul du montant du résultat financier net de la prestation de services et les modalités de paiement de la compensation. Le résultat financier négatif constitue la base de la compensation. La compensation que la requérante obtiendrait n'aurait pas d'incidence sur le prix du titre de transport, c'est-à-dire le prix du service fourni. Elle est de nature générale, étant une contribution à l'ensemble des coûts de l'activité de transport fournie conformément au contrat.

Le contrat conclu avec l'opérateur préciserait le montant maximal de la compensation pour une période donnée. La compensation n'aurait pas d'incidence sur le prix du titre de transport, c'est-à-dire le prix du service fourni, celui-ci étant fixé par l'organisateur. Elle est de nature générale, étant une contribution aux coûts d'une activité que l'opérateur n'exercerait pas sans cette contribution.

La compensation déterminée sur la base de l'article 50, paragraphe 1, point 2, sous c), de la loi sur le transport public ne couvrirait pas toujours le niveau des pertes subies dans le cadre des transports effectués. Le montant de cette compensation des pertes résultant du service fourni ne peut pas excéder celui correspondant au résultat financier net de la prestation des services de transport, calculé selon les modalités fixées par les parties. La méthode spécifique de calcul de la compensation serait régie par le contrat conclu entre l'organisateur et l'opérateur.

Compte tenu des faits ainsi présentés, la requérante a posé les questions suivantes dans sa demande de rescrit fiscal :

- 1) La compensation des pertes résultant de la prestation de services de transport public, que l'organisateur accorderait à la requérante en vertu de l'article 50, paragraphe 1, point 2, sous c), de la loi sur le transport public, constitue-t-elle un chiffre d'affaires soumis à la TVA au sens de l'article 29a, paragraphe 1, de la loi sur la TVA ?
- 2) La compensation due à la requérante à ce titre devrait-elle être étayée par une facture indiquant la TVA ou par un autre document externe ?

En outre, dans la demande de rescrit fiscal, la requérante a exprimé son avis à cet égard : selon elle, la compensation n'augmenterait pas la base d'imposition au sens de l'article 29a, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, car elle n'aurait pas d'incidence directe sur le prix des services de transport public collectifs fournis.

Dans son rescrit fiscal du 14 mai 2019, l'autorité fiscale a estimé que la position de la requérante était incorrecte sur le fait que la compensation obtenue ne devait pas être considérée comme un chiffre d'affaires au sens de l'article 29a, paragraphe 1, de la loi sur la TVA ainsi que sur la méthode de documentation. Elle a considéré que la requérante, en exerçant les activités décrites dans sa demande, qui répondaient à la définition d'une activité économique au sens de l'article 15, paragraphe 2, de la loi sur la TVA, agissait en tant qu'assujettie à la TVA.

L'autorité fiscale a conclu que la compensation que la requérante obtiendrait pour la fourniture de services de transport public constituerait un financement, au sens de l'article 29a, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, ayant une incidence directe sur le prix des services fournis par la requérante.

III. Procédure devant les juridictions administratives

1. Dans son arrêt du 26 novembre 2019, [OMISSIS], le Wojewódzki Sąd Administracyjny [w Gdańsku] (tribunal administratif de voïvodie de Gdańsk) a annulé le rescrit fiscal attaqué.

Dans les motifs de son arrêt, la juridiction de première instance a estimé, en se fondant, tout comme l'autorité fiscale, sur la jurisprudence de la Cour (arrêts du 22 novembre 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, et du 13 juin 2002, Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369), que les faits présentés dans la demande [de rescrit fiscal] ne faisaient pas ressortir de lien évident entre la compensation et le prix. Ils ne révélaient pas non plus que la compensation était un élément de la détermination du prix. Au contraire, il ressortait de la demande [de rescrit fiscal] que la compensation n'affecterait pas le prix du titre de transport, c'est-à-dire le prix du service fourni, l'organisateur étant celui qui fixait ce prix. La juridiction de première instance a jugé incorrecte la position de l'autorité fiscale selon laquelle, d'un point de vue économique, la requérante ne serait pas en mesure de fournir des services de transport public collectif aux prix qui lui étaient imposés sans la compensation qu'elle obtiendrait, ce qui signifiait que la compensation aurait une incidence sur le prix. Une telle argumentation ne saurait être considérée comme exacte à la lumière des exigences soulignées par la Cour, notamment de celle voulant que la relation entre le prix des services de transport fournis (le prix des titres de transport) et la compensation soit évidente et clairement perceptible.

2. Dans son pourvoi en cassation, l'autorité fiscale [OMISSIS] a demandé d'annuler l'arrêt attaqué dans son intégralité et de faire droit au pourvoi, ou, à titre subsidiaire, d'annuler l'arrêt [OMISSIS] et de renvoyer l'affaire devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (tribunal administratif de voïvodie de Gdańsk). En outre, elle [OMISSIS] a demandé [OMISSIS] d'examiner l'affaire en audience, et a soulevé des moyens * tirés de la violation :

I. du droit matériel, à savoir :

1. de l'article 29a, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, dans la mesure où la juridiction de première instance l'avait interprété de manière erronée, en considérant à tort que la compensation obtenue par la requérante n'avait pas d'incidence directe sur le prix du service qu'elle fournissait et que, par

* Ndt : l'auteur n'indique, semble-t-il, qu'un seul moyen.

conséquent, elle ne devait pas être comprise dans la base d'imposition au sens de cette disposition, alors que cette compensation avait une incidence directe sur le prix du service fourni par la requérante et constituait, conformément à ladite disposition, la base d'imposition de la TVA, car, d'un point de vue économique, sans cette compensation, la requérante n'aurait pas été en mesure de fournir les services de transport public aux prix qui lui avaient été imposés.

IV. Motifs de la demande de décision préjudicielle présentée par la juridiction de céans

- 1 Par sa question, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) demande à la Cour si l'article 73 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'une compensation versée par une collectivité locale pour la prestation de services de transport public par une entité, qui rend possible le transport de voyageurs et qui est calculée en véhicules-km, constitue une contrepartie de la prestation de services de transport, de sorte qu'elle est soumise à la TVA.
- 2 L'autorité fiscale est d'avis que la compensation obtenue par l'opérateur (société de transport) peut constituer une rémunération pour les services de transport fournis, soumise à la TVA. Elle en déduit qu'il existe un lien direct entre la compensation obtenue [et] les services fournis par l'opérateur, car la société de transport n'aurait pas pu fournir les services en question sans financement.
- 3 La jurisprudence nationale existante considère qu'une compensation ne fait pas partie de la base d'imposition et elle avance à cet effet les arguments suivants :
 - 1) pour que le montant d'un financement obtenu par un assujetti soit considéré comme un élément de la base d'imposition d'une livraison de biens ou d'une prestation de services, il importe que ce montant soit clairement affecté à une opération spécifique. Les circonstances factuelles de l'opération doivent faire apparaître que le financement a été accordé par un tiers en tant qu'élément de rémunération de l'assujetti pour une opération déterminée. En l'absence d'un tel lien direct, il y a lieu de considérer que le financement obtenu par l'assujetti pour ses activités ne doit pas être inclus dans la base d'imposition de la TVA, même si l'imposition* permet effectivement à l'assujetti de réduire le prix des biens ou des services offerts ;
 - 2) en effet, ces compensations n'ont pas d'incidence directe sur les prix des services fournis par l'entreprise (prix des titres de transport). Le but d'une compensation est avant tout de couvrir les pertes liées à un tel type d'activité (ou, éventuellement, de permettre de réaliser un bénéfice raisonnable) et de faire en sorte qu'elle puisse être poursuivie dans ce type de situation. En outre, les modalités d'octroi de ces compensations indiquent qu'elles constituent un financement de nature subjective, lié aux coûts d'exploitation de l'entreprise dans

* Ndt : il convient, semble-t-il, de lire « le financement ».

la mesure où celle-ci fournit un service public de transport, et non aux prix des services de transport, lesquels ne sont pas affectés par la compensation.

4 Afin de déterminer si la compensation en question est comprise dans la base d'imposition, il convient de mettre en lumière sa nature, qui résulte de la loi sur le transport public :

– le plan de transport, élaboré par un organisateur de transport public spécifique, précise notamment le mode de financement envisagé des services de transport (article 12, paragraphe 2, point 3) ;

– lors de l'élaboration du plan de transport, il convient de tenir compte notamment de la rentabilité des lignes de transport en commun (article 12, paragraphe 2, point 6) ;

– le financement des prestations de transports d'intérêt public peut consister notamment dans le versement d'une compensation à l'opérateur au titre :

a) du manque à gagner résultant de l'application des droits légalement prévus à des tarifs réduits de voyage en transport public, ou

b) du manque à gagner résultant de l'application des droits prévus à des tarifs réduits de voyage en transport public établis dans le ressort de l'organisateur concerné, si celui-ci en a établi, ou

c) des frais supportés en raison de la fourniture de services de transport public collectif par l'opérateur (article 50, paragraphe 1, point 2) ;

– l'opérateur a droit à la compensation proportionnellement à la perte subie s'il démontre que cette perte résulte de recettes perdues résultant de l'exploitation des services de transport public et des frais supportés, tels que visés à l'article 50, paragraphe 1, point 2 (article 52, paragraphe 1) ;

– en ce qui concerne la partie de la compensation visée à l'article 50, paragraphe 1, point 2, sous c), l'opérateur a droit à un bénéfice raisonnable au sens de l'annexe du règlement n° 1370/2007 (article 52, paragraphe 2) ;

– la compensation est une somme d'argent ou d'autres avantages de nature économique accordés à un opérateur de transport public dans le cadre de la fourniture de services de transport public collectif (article 4, paragraphe 1, point 15) ;

– l'organisateur de transport public collectif sélectionne l'opérateur de transport public collectif (article 19, paragraphe 1) ;

– la fourniture de services de transport public collectif est fondée sur un contrat conclu entre l'organisateur de transport public collectif et l'opérateur de transport public collectif, lequel contrat autorise et engage ce dernier à assurer

certaines services relatifs à la fourniture de transport public (article 4, paragraphe 1, point 24, et article 5, paragraphe 2, point 1) ;

– le contrat précise, notamment, les modalités de paiement, en particulier les principes de répartition des coûts pour la fourniture des services de transport public collectif, en tenant compte de l'application par l'opérateur des tarifs réduits légalement prévus et des tarifs réduits établis dans le ressort d'un organisateur donné, ainsi que la méthode de calcul de la compensation (article 25, paragraphe 3, points 10 et 15) ;

– si l'opérateur, outre la fourniture de services de transport public collectif, exerce également d'autres activités économiques, il doit tenir une comptabilité séparée pour les prestations de transport public collectif d'intérêt général (article 58).

- 5 Il ressort de cette caractéristique que la compensation permet de réduire nettement le prix du service fourni, dès lors que, sans elle, l'opérateur ne pourrait pas fournir ce service à un prix qui correspondrait aux coûts qu'il supporte et à sa marge raisonnable. Bien que la compensation ne soit versée qu'en cas de résultat financier net négatif, elle permet que le prix des titres de transport soit fixé autant que possible par l'organisateur.
- 6 La jurisprudence nationale existante se fonde sur la jurisprudence de la Cour et l'interprète en ce sens que le seul fait qu'une subvention puisse avoir une influence sur le prix des biens livrés ou des services fournis par l'assujetti ne suffit pas à rendre cette subvention imposable. En effet, il importe qu'elle soit spécifiquement versée à l'organisme subventionné afin qu'il livre un bien ou effectue un service déterminé (arrêt du 22 novembre 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629 et jurisprudence citée, notamment, arrêt du 15 juillet 2004, Commission/Suède, C-463/02, EU:C:2004:455). À cet égard, il est nécessaire que le prix à payer par l'acheteur ou par le preneur soit fixé de telle façon qu'il diminue à proportion de la subvention accordée au vendeur du bien ou au prestataire du service, laquelle constitue alors un élément de détermination du prix exigé par ces derniers. Il y a donc lieu d'examiner si, objectivement, le fait qu'une subvention est versée au vendeur ou au prestataire permet à celui-ci de vendre le bien ou de fournir le service à un prix inférieur à celui qu'il devrait exiger en l'absence de subvention (arrêt du 22 novembre 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, points 12 à 14). Dans le cadre de l'analyse de cette jurisprudence de la Cour, les juridictions nationales relèvent que, pour que le montant d'un financement obtenu par un assujetti soit considéré comme un élément de la base d'imposition d'une livraison de biens ou d'une prestation de services, il importe que ce montant puisse être clairement affecté à une opération spécifique. Les circonstances factuelles de l'opération doivent faire apparaître que le financement a été accordé par un tiers en tant qu'élément de rémunération de l'assujetti pour une opération déterminée. En l'absence d'un tel lien direct, il y a lieu de considérer que le financement obtenu par l'assujetti pour ses activités ne doit pas être compris dans la base d'imposition de la TVA, même

si l'imposition * permet effectivement à l'assujetti de réduire le prix des biens ou des services offerts [OMISSIS] ;

- 7 Toutefois, la juridiction de céans s'interroge sur le point de savoir s'il ne s'agit pas d'une mauvaise interprétation de l'enseignement de la Cour.

En particulier, la juridiction de céans se demande si, pour répondre à la question posée, c'est l'existence d'un lien direct entre le prix des titres de transport et la compensation obtenue, entendue comme un financement direct sur les titres de transport qui réduit proportionnellement leur prix, qui est pertinente ou s'il suffit, aux fins d'établir un tel lien direct, de constater que, sans compensation, le prix des titres de transport devrait être plus élevé.

La juridiction de céans souhaite également déterminer si l'on peut déduire l'existence d'un tel lien direct entre la compensation versée et la prestation fournie du fait que les services de la partie qui obtient la compensation (l'opérateur) sont caractérisés par leur continuité et la disponibilité permanente du prestataire à les fournir. L'autorité fiscale trouve que cette réciprocité existe dans la mesure où elle considère que l'opérateur fournit un service à l'organisateur des transports publics, c'est-à-dire à la collectivité locale.

- 8 Les doutes de la juridiction de céans découlent indirectement de la jurisprudence de la Cour. La Cour a déjà jugé, notamment, qu'un « forfait soins » constitue la contrepartie des prestations de soins effectuées à titre onéreux par un établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes au profit de ses résidents et relève, à ce titre, du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (arrêt du 27 mars 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185). Dans cet arrêt, elle a rappelé que les subventions directement liées au prix d'une opération imposable ne constituent qu'une situation parmi d'autres visées à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la directive 77/388** et que, indépendamment de la situation particulière en question, la base d'imposition d'une prestation de services est, en tout état de cause, formée par tout ce qui est reçu en contrepartie du service fourni (point 30 et jurisprudence citée). Toujours dans cet arrêt, la Cour a relevé que, pour qu'une prestation de services puisse être considérée comme effectuée « à titre onéreux », au sens de cette directive, il n'est pas nécessaire que la contrepartie de cette prestation soit obtenue directement de la part du destinataire de celle-ci (point 34 et jurisprudence citée). En outre, elle a considéré que le fait que, dans cette affaire, le bénéficiaire direct des prestations de services en cause soit non pas la caisse nationale d'assurance maladie qui versait le forfait, mais l'assuré, n'était pas de nature à rompre le lien direct existant entre la prestation de services effectuée et la contrepartie reçue.

* Ndt : il convient, semble-t-il, de lire « le financement ».

** Ndt : Directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1).

- 9 Dans la présente affaire, il ne fait aucun doute que la compensation ne porte pas sur un service de transport public individualisé destiné au bénéficiaire de ce service. En effet, la compensation ne saurait être attribuée à un acheteur de titres de transport, à un voyageur ou à un titre de transport spécifiques, puisqu'elle sert à couvrir le résultat financier négatif net d'une activité consistant à fournir un service public. Néanmoins, la compensation réduit le prix devant être payé par les voyageurs, car sans elle, l'opérateur devrait pratiquer des prix de titres de transport beaucoup plus élevés.

Il convient également de noter que la compensation en question n'est pas une prestation financière destinée à l'ensemble des activités de l'opérateur, mais qu'elle est liée uniquement à son activité de transport public collectif, car si l'opérateur, en plus de cette activité économique, en exerce également une autre, il doit tenir une comptabilité séparée uniquement pour les services de transport public collectif d'intérêt public spécifiquement délégués.

À la lumière de l'arrêt de la Cour du 27 mars 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), il apparaît également qu'il importe peu, aux fins de considérer qu'il existe un lien direct entre un service et une contrepartie, que les bénéficiaires directs des services de transport public soient les utilisateurs du transport et non la collectivité locale qui paie la compensation. En effet, la contrepartie ne doit pas nécessairement être obtenue directement de la part du destinataire du service, mais elle peut également être obtenue d'un tiers. La Cour confirme également (notamment dans son arrêt du 27 mars 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185) que la contrepartie (la rémunération) ne doit pas nécessairement être obtenue en totalité de la part de l'acquéreur ou du preneur, car elle peut également provenir en partie voire en totalité d'un tiers.

Pour établir un lien direct entre le prix des titres de transport et la compensation, il semble également pertinent que la prestation des services de l'opérateur est caractérisée par la continuité de leur exécution et la disponibilité permanente du prestataire de services à les fournir. Partant, afin de reconnaître l'existence d'un lien direct entre cette prestation et la contrepartie (compensation) obtenue, il n'est pas nécessaire qu'un paiement se rapporte à une prestation de transport public collectif individualisée et ponctuelle à un voyageur bien précis (en ce sens, arrêts du 27 mars 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, et du 29 octobre 2015, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733). L'existence d'un lien direct entre la compensation versée et les services fournis est également confirmée par le fait que les contrats de délégation d'un service de transport contiennent des dispositions particulières sur la possibilité d'adapter le montant de la compensation si, à la suite d'un changement de situation, le montant accordé s'avère insuffisant pour l'exécution des services spécifiés dans un tel contrat.

Le fait que la compensation est fixée de manière forfaitaire et sur une base annuelle afin de couvrir les frais de fonctionnement de l'opérateur (et non pas en fonction de prestations individualisées) ne semble pas non plus faire obstacle à la reconnaissance d'un tel lien direct. La Cour a admis la possibilité d'imposer un

supplément accordé sous forme de montant forfaitaire ou d'une compensation versé pour couvrir les frais de fonctionnement d'une entité (arrêts du 29 octobre 2015, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, et du 22 février 2018, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.*, C-182/17, EU:C:2018:91). Comme nous l'avons indiqué ci-dessus, les services de transport sont fournis de manière continue et ininterrompue, ce qui ne change donc rien au fait qu'il existe un lien direct entre les services fournis et la rémunération accordée pour leur prestation, dont le montant a été fixé en amont selon certaines règles.

Il apparaît également que le fait que le prix des titres de transport et le montant d'éventuels tarifs réduits sont déterminés par la collectivité locale et non par l'opérateur concerné n'a pas d'importance décisive dans la présente affaire, étant donné que ces points sont également définis dans le contrat conclu avec l'opérateur et qu'ils ont une incidence sur la détermination du montant de la compensation. La Cour considère que, pour autant que la contrepartie soit déterminable, il n'est pas nécessaire que le montant de la subvention corresponde strictement à la diminution du prix, mais qu'il suffit que le rapport entre celle-ci et cette subvention soit significatif (arrêt du 15 juillet 2004, *Commission/Allemagne*, C-144/02, EU:C:2004:444, point 30).

- 10 Pour toutes ces raisons, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a pris, sur la base de l'article 267 TFUE, la décision indiquée au point 1 du dispositif de la présente ordonnance.

[OMISSIS] [suspension de la procédure]

[OMISSIS] [signatures]