Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 13ης Φεβρουαρίου 2025[1]

Υπόθεση C-615/23

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
κατά
P. S.A.

[αίτηση του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας – Βάση επιβολής του φόρου – Αποζημιώσεις για την κάλυψη ζημιών – Επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή – Υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται από τρίτο και επιδοτούνται χάριν του δημοσίου συμφέροντος – Έννομη σχέση και άμεση σύνδεση μεταξύ παροχής υπηρεσιών και αμοιβής – Αμοιβή που καταβάλλεται από τρίτους»

I. Εισαγωγή

1. Στην υπό κρίση υπόθεση, το Δικαστήριο εξετάζει το θεμελιώδες ζήτημα του τρόπου με τον οποίο πρέπει να αντιμετωπίζεται από το δίκαιο περί ΦΠΑ η επιδότηση υποκειμένου στον φόρο από οργανισμό τοπικής αυτοδιοίκησης προς το δημόσιο συμφέρον (εν προκειμένω, για τη διασφάλιση ενός δικτύου δημοσίων επιβατικών μεταφορών). Εάν η επιδότηση αποτελεί τμήμα της αμοιβής που λαμβάνει ο υποκείμενος στον φόρο για την παροχή που πραγματοποιεί προς τον χορηγούντα την επιδότηση ή τους πελάτες του, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να καταβάλει τον ΦΠΑ επί της επιδότησης (η επιδότηση πρέπει να είναι αντίστοιχα υψηλότερη). Εάν, αντιθέτως, η επιδότηση δεν αποτελεί τμήμα της αμοιβής για την παροχή (προς τον χορηγούντα την επιδότηση ή τους πελάτες του), αλλά γενική επιδότηση υπέρ του υποκειμένου στον φόρο, δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη και, ως εκ τούτου, δεν οφείλεται ΦΠΑ.

2. Η διάκριση μεταξύ των δύο ως άνω περιπτώσεων δεν είναι πάντοτε ευχερής, έχει δε ήδη απασχολήσει το Δικαστήριο σε πλείονες υποθέσεις[2]. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Δικαστήριο καλείται τώρα να εξετάσει τη σχεδιαζόμενη

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

[2] Αποφάσεις της 16ης Σεπτεμβρίου 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743), της 9ης Οκτωβρίου 2019, C και C (ΦΠΑ και γεωργικές επιδοτήσεις) (C-573/18 και C-574/18, EU:C:2019:847), της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-144/02, EU:C:2004:444), της 22ας Νοεμβρίου 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), της 13ης Ιουνίου 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369), της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), της 29ης Φεβρουαρίου 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), και της 8ης Μαρτίου 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

επιδότηση επιχείρησης δημοσίων επιβατικών μεταφορών, η οποία πρόκειται να λάβει αποζημίωση για την κάλυψη των ζημιών που συνδέονται με την παροχή μεταφορικών υπηρεσιών. Το ύψος της επιδότησης δεν υπολογίζεται με βάση τον αριθμό των χρηστών, αλλά κατ' αποκοπήν, με βάση τα προσφερόμενα οχηματοχιλιόμετρα. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει την ευκαιρία να αναπτύξει περαιτέρω τα κριτήρια βάσει των οποίων θα γίνει η διάκριση μεταξύ της επιδότησης που χορηγείται *για μια ορισμένη* παροχή και της γενικής φύσεως επιδότησης που καταβάλλεται *ανεξαρτήτως* παροχής.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

3. Το νομικό πλαίσιο της Ένωσης καθορίζεται από την οδηγία 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ)[3]. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

[…]

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, […]».

4. Το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αφορά τη βάση επιβολής του φόρου, έχει ως εξής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

B. Το πολωνικό δίκαιο

5. Η Πολωνία μετέφερε την οδηγία ΦΠΑ στην εσωτερική έννομη τάξη της με τον Ustawa o podatku od towarów i usług (νόμο της 11ης Μαρτίου 2004 περί του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών, Dz. U. 2011, αριθ. 177, θέση 1054, όπως έχει τροποποιηθεί, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ).

6. 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

[3] Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως ισχύει, τροποποιηθείσα εσχάτως από την οδηγία (ΕΕ) 2022/890 του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2022 (ΕΕ 2022, L 155, σ. 1).

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.

7. Επιπλέον, υφίσταται ο Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym (νόμος της 16ης Δεκεμβρίου 2018 περί δημοσίων μεταφορών, Dz. U. 2018, θέση 2016, όπως έχει τροποποιηθεί). 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.

III. Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως

8. Η P. S.A. (στο εξής: 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).

9. Η εταιρία έχει την εμπορική ιδιότητα και ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Κατά το αιτούν δικαστήριο, 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 [4]. Τούτο προφανώς σημαίνει ότι η εταιρία είναι ανεξάρτητη ιδιωτική επιχείρηση.

10. Η εταιρία τηρεί πλήρη λογιστικά βιβλία, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και είναι υποκείμενη στον ΦΠΑ. Κύρια δραστηριότητά της είναι η μεταφορά επιβατών. Στο πλαίσιο της έναρξης ισχύος του κανονισμού 1370/2007 και του νόμου περί δημοσίων μεταφορών, η εταιρία εξετάζει το ενδεχόμενο σύναψης συμβάσεων παροχής υπηρεσιών στον τομέα των δημοσίων οδικών μεταφορών με οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, στις οποίες συμβάσεις θα προβλέπεται η καταβολή στην εταιρία της αποζημίωσης του άρθρου 50, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο c, του νόμου περί δημοσίων μεταφορών. Η εταιρία θα ενεργεί στις εν λόγω συμβάσεις ως φορέας της δημόσιας υπηρεσίας, ενώ αντισυμβαλλόμενός της θα είναι η αρμόδια για τις δημόσιες μεταφορές αρχή.

11. Στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών δημοσίων μεταφορών, η εταιρία θα αντλεί έσοδα από την πώληση εισιτηρίων, με τα οποία θα καλύπτει τις δαπάνες της μεταφορικής δραστηριότητάς της. Οι τιμές των εισιτηρίων θα καθορίζονται 1) είτε από την αρμόδια για τις δημόσιες μεταφορές αρχή, μέσω αποφάσεων των αρμοδίων οργάνων της, 2) είτε από την αρμόδια για τις δημόσιες μεταφορές αρχή, μέσω σχεδίου σύμβασης για την παροχή υπηρεσιών δημοσίων οδικών μεταφορών.

12. Οι πηγές εσόδων της εταιρίας θα είναι οι εξής:

1) έσοδα από την πώληση εισιτηρίων και άλλες εισπράξεις που υπόκεινται σε ΦΠΑ (κατά κανόνα με συντελεστή 8 %),

[4] Κανονισμός του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Οκτωβρίου 2007, για τις δημόσιες επιβατικές σιδηροδρομικές και οδικές μεταφορές και την κατάργηση των κανονισμών του Συμβουλίου (ΕΟΚ) αριθ. 1191/69 και (ΕΟΚ) αριθ. 1107/70 (ΕΕ 2007, L 315, σ. 1).

2) αποζημίωση για την απώλεια εσόδων λόγω της εκ του νόμου ύπαρξης δικαιωμάτων μετακίνησης με μειωμένο κόμιστρο, η οποία δεν είναι προσωπικού χαρακτήρα και υπόκειται σε ΦΠΑ (8 %),

3) αποζημίωση για την απώλεια εσόδων λόγω της ύπαρξης δικαιωμάτων μετακίνησης με μειωμένο κόμιστρο, τα οποία ισχύουν στην περιφέρεια της αρμόδιας για τις δημόσιες μεταφορές αρχής, και

4) άλλα έσοδα (π.χ. από την παραχώρηση επιφανειών προς διαφημιστική εκμετάλλευση), διευκρινιζομένου ότι οι πηγές εσόδων που αναφέρονται στα στοιχεία 2 έως 4 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.

13. Η χρηματοδότηση των παρεχόμενων υπηρεσιών δημοσίων μεταφορών από τα προαναφερθέντα έσοδα δεν θα μπορεί να καλύψει το κόστος της μεταφορικής δραστηριότητας της εταιρίας και για τον λόγο αυτόν η εταιρία θα πρέπει να λαμβάνει αποζημίωση από την αρμόδια για τις δημόσιες μεταφορές αρχή, για την κάλυψη των ζημιών που θα υφίσταται 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.

14. Η σύμβαση με την αρμόδια για τις δημόσιες μεταφορές αρχή θα καθορίζει 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 της αποζημίωσης. Η αποζημίωση δεν θα έχει επίδραση 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.

15. Η εταιρία έθεσε στη φορολογική αρχή, μεταξύ άλλων, το ερώτημα κατά πόσον η καταβολή της αποζημίωσης (στο εξής: επιδότηση) αποτελεί πράξη υποκείμενη σε ΦΠΑ κατά το άρθρο 29a, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ. Η εταιρία θεωρεί ότι η αποζημίωση δεν θα έπρεπε να περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 29a, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, καθότι δεν έχει άμεση επίδραση στην τιμή των παρεχόμενων υπηρεσιών δημοσίων μεταφορών.

16. Στην από 14 Μαΐου 2019 ατομική φορολογική ερμηνευτική απόφαση, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η θέση αυτή είναι εσφαλμένη και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εταιρία, ασκώντας τις δραστηριότητες που περιγράφει στην αίτησή της, οι οποίες πληρούν τον ορισμό της επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά το άρθρο 15, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ, υπόκειται σε ΦΠΑ. Η φορολογική αρχή υπήγαγε την επιδότηση στην κατά το άρθρο 29a, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ έννοια των συμπληρωματικών καταβολών οι οποίες έχουν άμεση επίδραση στην τιμή των παρεχόμενων υπηρεσιών.

17. Με την από 26 Νοεμβρίου 2019 απόφασή του, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο ακύρωσε την προσβληθείσα ατομική φορολογική ερμηνευτική απόφαση. Στο σκεπτικό της απόφασής του, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι από την υποβληθείσα αίτηση προέκυπτε ότι η επιδότηση δεν θα επιδρούσε στην τιμή του εισιτηρίου (της υπηρεσίας), λόγω του καθορισμού των τιμών των εισιτηρίων από την αρμόδια για τις δημόσιες μεταφορές αρχή. Αρνήθηκε ότι η

σχέση μεταξύ της τιμής των παρεχόμενων υπηρεσιών δημοσιών μεταφορών και της επιδότησης είναι άμεση και ότι προκύπτει με σαφήνεια. Κατά της απόφασης αυτής, η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση.

18. Το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία), το οποίο έχει πλέον επιληφθεί της διαφοράς, υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

Έχει το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ 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 τους σκοπούς της παροχής] υπηρεσιών δημοσίων μεταφορών, περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου κατά το εν λόγω άρθρο;

19. Επί του προδικαστικού ερωτήματος υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου η πολωνική φορολογική αρχή, η Δημοκρατία της Πολωνίας, η Ουγγαρία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Το Δικαστήριο αποφάσισε να μη διεξαχθεί επ' ακροατηρίου συζήτηση σύμφωνα με το άρθρο 76, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας.

IV. Νομική εκτίμηση

A. Επί του προδικαστικού ερωτήματος και της πορείας της έρευνας

20. Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί βάσει ποιων κριτηρίων πρέπει να περιλαμβάνεται η καταβολή επιδότησης (εν προκειμένω, υπό τη μορφή αποζημίωσης για την κάλυψη ζημιών) στη βάση επιβολής του φόρου μιας φορολογητέας πράξης –που πραγματοποιείται από τον δικαιούχο της επιδότησης– σύμφωνα με το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ.

21. Το γεγονός ότι ένας οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης (στο εξής: χορηγών την επιδότηση) καταβάλλει αποζημιώσεις για την κάλυψη του κόστους χάριν του δημοσίου συμφέροντος (εν προκειμένω, χάριν του συμφέροντος της διατήρησης ενός δικτύου δημοσίων επιβατικών μεταφορών) δεν είναι ασύνηθες, καθόσον έχει συγκεκριμένο (δημόσιο) συμφέρον προς τούτο.

22. Εάν στη βάση επιβολής του ΦΠΑ συμπεριλαμβανόταν γενικώς το σύνολο των κρατικών επιδοτήσεων, τούτο θα είχε ως συνέπεια κάθε επιδότηση να μειώνεται κατά τον καταβαλλόμενο ΦΠΑ, δεδομένου ότι ο δικαιούχος δεν μπορεί πλέον να χρησιμοποιήσει το ποσό αυτό για τον επιδοτούμενο σκοπό ή, διαφορετικά, το ποσό της ενίσχυσης θα έπρεπε να αυξάνεται κατά το ποσό του ΦΠΑ, το οποίο δεν θα είναι πάντοτε δυνατό σε περιόδους δημοσιονομικής λιτότητας. Αυτός είναι προφανώς και ο λόγος για τον οποίο υπάρχει ομοφωνία ως προς το ότι δεν πρέπει κάθε πληρωμή που πραγματοποιείται από τη δημόσια αρχή προς επιχείρηση χάριν του δημοσίου συμφέροντος να θεωρείται, από απόψεως δικαίου περί ΦΠΑ, ως αντιπαροχή για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών,[5] η οποία υπόκειται στον ΦΠΑ.

[5] Βλ. μόνο τις αποφάσεις στις οποίες το Δικαστήριο δεν το έκανε δεκτό: αποφάσεις της 16ης Σεπτεμβρίου 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743), της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-144/02, EU:C:2004:444), της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), της 29ης Φεβρουαρίου 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), και της 8ης Μαρτίου 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

23. Από τη διατύπωση του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει επίσης ότι δεν περιλαμβάνεται κάθε επιδότηση στη βάση επιβολής του ΦΠΑ. Αντιθέτως, καλύπτονται μόνον οι επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων. Συναφώς, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ των επιδοτήσεων που δεν είναι κρίσιμες από απόψεως δικαίου περί ΦΠΑ και των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων. Οι τελευταίες μπορούν επίσης να χαρακτηρισθούν ως αντιπαροχή (εν προκειμένω, ενός τρίτου προσώπου υπό τη μορφή του χορηγούντος την επιδότηση).

24. Από το σκεπτικό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει εντούτοις σαφώς ότι το αιτούν δικαστήριο εξετάζει επίσης το ενδεχόμενο να πρόκειται για άμεση παροχή της εταιρίας προς τον χορηγούντα την επιδότηση (διασφάλιση ενός δικτύου δημοσίων επιβατικών μεταφορών). Στην περίπτωση αυτή θα έπρεπε η επιδότηση να θεωρηθεί επίσης αντιπαροχή για φορολογητέα παροχή. Κατά συνέπεια, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατ' ουσίαν, αν η επιδότηση εμπίπτει, εν προκειμένω, στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ' (παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας) ή στο άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ (αμοιβή που καταβάλλεται από τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων).

25. Το Δικαστήριο έχει επιδιώξει επανειλημμένως να διαμορφώσει κριτήρια για την ερμηνεία αυτή. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο θεώρησε ότι οι πληρωμές που πραγματοποιούνται σε μια ένωση προώθησης πωλήσεων από τα μέλη της [6] δεν συνιστούν αμοιβή για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, όπως οι επιδοτήσεις που καταβάλλονται σε πρόσωπα που έχουν γεωργική εκμετάλλευση για την εγκατάλειψη της γαλακτοπαραγωγής [7] ή τη μη συγκομιδή [8]. Το αυτό ισχύει και για την επιδότηση ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού δημοσίου δικαίου με σκοπό τη διατήρηση του προγράμματός του [9]. Αντιθέτως, το Δικαστήριο θεώρησε ότι ενδεχομένως υφίσταται αμοιβή σε περίπτωση συγκεκριμένης σχέσης μεταξύ της επιδότησης και του τιμήματος για υπηρεσία που παρέχεται σε τρίτο πρόσωπο [10]. Τούτο έγινε δεκτό στην περίπτωση επιδότησης ποσού 10 λιρών στερλινών (GBP) ανά πραγματοποιηθείσα παροχή συμβουλών σχετικά με την ενέργεια [11] και σε περίπτωση πρόσθετων πληρωμών από επιχειρησιακό Ταμείο για συγκεκριμένες παραδόσεις μιας οργάνωσης παραγωγών προς τα μέλη της [12], όχι όμως σε περίπτωση επιδότησης σε παραγωγούς αποξηραμένων ζωοτροφών προκειμένου αυτοί να είναι σε θέση να παράγουν σε τιμές παγκόσμιας αγοράς [13].

26. Αφετηρία για την απάντηση του ερωτήματος κατά πόσον η επιδοτούμενη δραστηριότητα της εταιρίας μπορεί να θεωρηθεί, εν προκειμένω, παροχή εξ επαχθούς αιτίας είναι –όπως συμβαίνει συχνά– η φύση του ΦΠΑ ως γενικού φόρου κατανάλωσης (βλ. κατωτέρω υπό Β.1). Ακολούθως, θα παραθέσω τα κριτήρια που απαιτούνται βάσει της οδηγίας ΦΠΑ για την απάντηση στο ερώτημα αυτό (υπό Β.2), προκειμένου η απάντηση που θα δοθεί να είναι χρήσιμη στο πλαίσιο της υπό κρίση υπόθεσης (υπό Β.3).

6 Απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

7 Απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

8 Απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627).

9 Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

10 Απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629).

11 Απόφαση της 13ης Ιουνίου 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

12 Απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2019, C και C (ΦΠΑ και γεωργικές επιδοτήσεις) (C-573/18 και C-574/18, EU:C:2019:847).

13 Απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-144/02, EU:C:2004:444).

Β. Επί της διάκρισης μεταξύ επιδότησης που δεν είναι κρίσιμη από απόψεως δικαίου περί ΦΠΑ και αντιπαροχής που είναι συναφώς κρίσιμη

1. Φύση του ΦΠΑ

27. Από τη φύση του, ο ΦΠΑ είναι ένας γενικός φόρος κατανάλωσης που αποσκοπεί στη φορολόγηση της δαπάνης (κατά κανόνα, μιας χρηματικής καταβολής) του λήπτη της παροχής για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών[14], την οποία λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται, σύμφωνα με το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ, κατά το ποσό της δαπάνης που βαρύνει τρίτο πρόσωπο. Κατά συνέπεια, καλύπτεται επίσης η αντιπαροχή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία από τρίτο πρόσωπο «για τις πράξεις αυτές». Ωστόσο, και στις δύο περιπτώσεις, θα πρέπει να πρόκειται για αντιπαροχή για πράξη του προσώπου που λαμβάνει τη χρηματική καταβολή, εν προκειμένω της εταιρίας.

28. Η έννοια της φορολογητέας πράξης ορίζεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και γ′, της οδηγίας ΦΠΑ. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις: οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή. Ειδικότερα, από τον ορισμό της παράδοσης στο άρθρο 14 της οδηγίας ΦΠΑ («μεταβίβαση του δικαιώματος») προκύπτει σαφώς ότι ο παρέχων την υπηρεσία πρέπει να παρέχει στον λήπτη της υπηρεσίας συγκεκριμένο αναλώσιμο όφελος (στην περίπτωση της παράδοσης, ένα αγαθό). Αφορά, επομένως, τη φορολόγηση της εξ επαχθούς αιτίας μεταβίβασης καταναλωτικών αγαθών μεταξύ δύο προσώπων.

29. Ο ΦΠΑ, ως γενικός φόρος κατανάλωσης, σκοπεί στη φορολόγηση της αγοραστικής δύναμης του καταναλωτή, όπως αυτή εκδηλώνεται στην εκ μέρους του ανάλωση περιουσίας με σκοπό την άντληση αναλώσιμου οφέλους. Κατά συνέπεια, μπορεί να υφίσταται πράξη υποκείμενη σε ΦΠΑ μόνον αν ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει *σε συγκεκριμένο* καταναλωτή ένα *συγκεκριμένο* όφελος. Αν, αντιθέτως, ο δικαιούχος της επιδότησης παρέχει απλώς ένα *γενικό* όφελος στο *κοινωνικό σύνολο*, τούτο δεν οδηγεί σε φορολογητέα πράξη.

30. Οι επιδοτήσεις χαρακτηρίζονται από το γεγονός ότι η χορήγησή τους πραγματοποιείται πάντοτε από τον χορηγούντα και προς ίδιον συμφέρον ή ′στην περίπτωση που ο χορηγών είναι δημόσια αρχή′ στον τομέα των αρμοδιοτήτων του. Ωστόσο, το γεγονός και μόνον ότι ο δικαιούχος της επιδότησης (εν προκειμένω, η εταιρία) επιδιώκει σκοπό που συμπίπτει ή ακόμη επικαλύπτει τους σκοπούς του χορηγούντος την επιδότηση (εν προκειμένω, το συμφέρον για ένα λειτουργικό δίκτυο επιβατικών μεταφορών στην επικράτειά του) δεν μπορεί να οδηγήσει στην παραδοχή της ύπαρξης αναλώσιμου οφέλους κατά την έννοια του δικαίου περί ΦΠΑ. Σε διαφορετική περίπτωση, η διατύπωση του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ, σύμφωνα με την οποία η επιδότηση πρέπει να συνδέεται *άμεσα* με την τιμή των πράξεων αυτών, θα ήταν άνευ αντικειμένου και κάθε επιδότηση θα αποτελούσε αντιπαροχή για αναλώσιμο όφελος.

[14] Βλ., ενδεικτικά, αποφάσεις της 3ης Μαΐου 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, σκέψη 23), της 11ης Οκτωβρίου 2007, KÖGÁZ κ.λπ. (C-283/06 και C-312/06, EU:C:2007:598, σκέψη 37 –«ο καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει»), και της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, σκέψεις 20 και 23 –«Το μόνο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη είναι η φύση της αναληφθείσας υποχρεώσεως: προκειμένου να υπάγεται στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ, η υποχρέωση αυτή πρέπει να συνεπάγεται κατανάλωση»).

2. Κριτήρια για τη διάκριση

31. Για τον λόγο αυτό, το Δικαστήριο διέκρινε εξαρχής αναλόγως του αν υφίσταται ή δεν υφίσταται, υπό την έννοια του δικαίου περί ΦΠΑ, παροχή για την οποία χρησιμοποιήθηκε η επιδότηση [15]. Το Δικαστήριο [16] έδωσε αρνητική απάντηση σε μια περίπτωση κατά την οποία ο επιχειρηματίας είχε συναινέσει μόνο στο να παραγάγει λιγότερο γάλα και να λάβει συναφώς αποζημίωση (επιδότηση). Το Δικαστήριο έκρινε ότι η εγκατάλειψη της γαλακτοπαραγωγής από πρόσωπο που έχει γεωργική εκμετάλλευση εξυπηρετούσε βεβαίως το συμφέρον του χορηγούντος την επιδότηση, ωστόσο δεν παρέσχε σε αυτόν κανένα αναλώσιμο όφελος, αλλά εξυπηρετούσε μάλλον το γενικό συμφέρον της εύρυθμης λειτουργίας της αγοράς γάλακτος στην Ευρωπαϊκή Ένωση [17]. Ειδικότερα, –όπως εξέθεσε ρητώς το Δικαστήριο– ο έχων γεωργική εκμετάλλευση δεν παρέχει υπηρεσίες σε καταναλωτή του οποίου η ταυτότητα μπορεί να εξακριβωθεί ούτε όφελος ικανό να θεωρηθεί ως συστατικό στοιχείο του κόστους της δραστηριότητας ενός άλλου προσώπου εντός της εμπορικής αλυσίδας [18].

32. Το ίδιο ίσχυε και για ένωση η οποία διαφήμιζε ορισμένα προϊόντα της περιοχής της και λάμβανε επιδότηση από την περιφέρεια. Στην περίπτωση αυτή, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι η επιδότηση πρέπει να χορηγείται ειδικά με σκοπό την παροχή συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας [19] και, επομένως, πρέπει να εξετασθεί «αν κάθε δραστηριότητα αντιστοιχεί σε συγκεκριμένη και εξακριβώσιμη καταβολή» [20]. Το γεγονός και μόνον ότι η περιφέρεια έχει συμφέρον για την καλύτερη προώθηση προϊόντων της περιοχής της δεν αρκούσε για το Δικαστήριο. Προς την ίδια κατεύθυνση κινήθηκε η απόφαση του Δικαστηρίου σχετικά με κρατικές επιδοτήσεις σε τηλεοπτική επιχείρηση η οποία δεν λάμβανε καμία αμοιβή από τους τηλεθεατές της [21]. Οι επιδοτήσεις για τη χρηματοδότηση των εκπομπών δεν θεωρήθηκαν ως αντιπαροχή για συγκεκριμένη υπηρεσία που παρέχεται σε συγκεκριμένο τηλεθεατή. Ούτε η ύπαρξη των εκπομπών συνιστούσε για τον χορηγούντα την επιδότηση όφελος, για το οποίο αυτός κατέβαλε την επιδότηση ως αμοιβή.

33. Από την άλλη πλευρά, στην περίπτωση επιδότησης ύψους 10 GBP ανά παροχή συμβουλών σχετικά με την ενέργεια [22], το Δικαστήριο έκρινε ότι το ποσό που κατέβαλε δημόσιος οργανισμός σε επιχειρηματία σε σχέση με την παροχή συμβουλών σχετικά με την ενέργεια προς ορισμένες κατηγορίες κατόχων οικιών αποτελούσε αντιπαροχή για την παροχή αυτή. Ομοίως, έκρινε ότι ποσά τα οποία προέρχονται από τα επιχειρησιακά Ταμεία και καταβλήθηκαν σε οργανώσεις παραγωγών για την παράδοση επενδυτικών αγαθών που ωφέλησαν τους οικείους παραγωγούς συνιστούσαν αμοιβή τρίτου για παράδοση [23].

[15] Βλ., επ' αυτού, τη νομολογία του Δικαστηρίου: αποφάσεις της 22ας Νοεμβρίου 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, σκέψεις 12 επ.), της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, σκέψεις 21 επ.), και της 29ης Φεβρουαρίου 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, σκέψεις 19 επ.).

[16] Απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

[17] Βλ., ρητώς, απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, σκέψεις 21 επ.).

[18] Βλ., ρητώς, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, σκέψη 23).

[19] Απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, σκέψη 12)· βλ., επίσης, απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, σκέψεις 14 επ.).

[20] Αποφάσεις της 22ας Νοεμβρίου 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, σκέψη 15), και της 8ης Μαρτίου 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, σκέψεις 14 επ.).

[21] Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

[22] Απόφαση της 13ης Ιουνίου 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

[23] Απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2019, C και C (ΦΠΑ και γεωργικές επιδοτήσεις) (C-573/18 και C-574/18, EU:C:2019:847).

34. Λαμβανομένης υπόψη της φύσης του ΦΠΑ και της νομολογίας του Δικαστηρίου, δεν υφίσταται, επομένως, παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας όταν η καταβολή της επιδότησης προς τον δικαιούχο εξυπηρετεί πρωτίστως το δημόσιο συμφέρον[24]. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει συγκεκριμένος λήπτης της παροχής. Επίσης, ο χορηγών την επιδότηση δεν καθίσταται συγκεκριμένος λήπτης της παροχής εκ μόνου του γεγονότος ότι έχει εμμέσως ίδιο συμφέρον για την επιδοτούμενη δραστηριότητα.

35. Επομένως, πρέπει να διευκρινισθεί αν η καταβολή της επιδότησης έχει ως αντάλλαγμα την παροχή συγκεκριμένου οφέλους σε συγκεκριμένο λήπτη. Συναφώς, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ των δύο πιθανών περιπτώσεων. Επομένως, η επιδότηση μπορεί να καταβληθεί για παροχή προς τον χορηγούντα την επιδότηση (εν προκειμένω, για παράδειγμα, τη διασφάλιση δικτύου δημοσίων επιβατικών μεταφορών προς όφελος του οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης – βλ. κατωτέρω υπό α′) ή για παροχή προς τα μεταφερόμενα πρόσωπα (παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προς όφελος των επιβατών –βλ. κατωτέρω υπό β′).

α) Παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας (άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ)

36. Μόνον όταν ο δικαιούχος της επιδότησης παρέχει στον χορηγούντα την επιδότηση συγκεκριμένο όφελος, με αντάλλαγμα την επιδότηση, μπορεί να γίνει λόγος για παροχή εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή για φορολογητέα παροχή υπηρεσιών.

37. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια της διάταξης αυτής, μόνον εάν μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής υφίσταται έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή για την εξατομικευμένη υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη. Τούτο ισχύει όταν υφίσταται *άμεση σχέση* μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής[25].

38. Τούτο είναι αμφίβολο στην περίπτωση επιδότησης για την εκ των υστέρων αντιστάθμιση ζημιών. Βεβαίως, κατά κανόνα υφίσταται συμφωνία μεταξύ του χορηγούντος την επιδότηση και του δικαιούχου της επιδότησης. Ωστόσο, όπως επισημαίνει η Ουγγαρία στις γραπτές παρατηρήσεις της, η επιδότηση για την εκ των υστέρων αντιστάθμιση ζημιών από την προηγούμενη δραστηριότητα δεν αντιστοιχεί σε συγκεκριμένη δραστηριότητα η οποία πρέπει να πραγματοποιηθεί ως αντάλλαγμα. Στο μέτρο αυτό, δεν παρέχεται στον χορηγούντα την επιδότηση κανένα συγκεκριμένο όφελος.

39. Η κατάσταση θα ήταν διαφορετική αν ο οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης είχε εκ του νόμου υποχρέωση να παρέχει δημόσιες επιβατικές μεταφορές και προσέφευγε σε ιδιώτη *για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής*, επιδοτώντας τον αναλόγως. Η άμεση σχέση μεταξύ της καταβολής της επιδότησης και του συγκεκριμένου οφέλους του οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης (ο οποίος απαλλάσσεται από την εκ του νόμου υποχρέωση) είναι, εν προκειμένω,

[24] Ακόμη και το Δικαστήριο διακρίνει μεταξύ εταιριών αναλόγως του αν αυτές προασπίζουν τα γενικά συμφέροντα των μελών τους (δεν υφίσταται συγκεκριμένη παροχή) ή όχι –βλ. απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, σκέψη 31), και της 8ης Μαρτίου 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, σκέψη 14, όπου γίνεται λόγος για κοινά συμφέροντα).

[25] Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, σκέψη 31)· πρβλ. αποφάσεις της 22ας Νοεμβρίου 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, σκέψη 39), της 22ας Ιουνίου 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, σκέψη 22), και της 8ης Μαρτίου 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, σκέψεις 11, 12 και 16).

σαφής. Ελλείψει τέτοιας υποχρέωσης, η ύπαρξη δικτύου δημοσίων επιβατικών μεταφορών εξυπηρετεί, ωστόσο, πρωτίστως το δημόσιο συμφέρον και όχι το (συγκεκριμένο) συμφέρον του χορηγούντος την επιδότηση.

40. Το Δικαστήριο διευκρίνισε, βεβαίως, στην υπόθεση Fluvius ότι η έννομη σχέση που είναι αναγκαία για την ύπαρξη φορολογητέας πράξης πρέπει να νοείται ευρέως[26], ωστόσο, προκειμένου να θεωρηθεί ότι υφίσταται παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών απαιτείται η ύπαρξη συγκεκριμένου και εξατομικευμένου οφέλους που παρέχεται στον χορηγούντα την επιδότηση. Η παράνομη κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας από «αυτουργό ρευματοκλοπής» συνιστά αναμφίβολα συγκεκριμένο εξατομικευμένο όφελος. Εάν, για το όφελος αυτό πρέπει να καταβληθεί αντιπαροχή ανάλογα με τη συγκεκριμένη κατανάλωση (της κλαπείσας ηλεκτρικής ενέργειας), η αντιπαροχή αυτή μπορεί μεν να χαρακτηρίζεται ως αποζημίωση, αλλά ουδόλως διακρίνεται από την αμοιβή για τη νόμιμη κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας[27], δηλαδή από την αμοιβή για συγκεκριμένο και εξατομικευμένο όφελος.

41. Το ίδιο ισχύει και σε σχέση με την επιδότηση. Το αν το εν λόγω χρηματικό ποσό χαρακτηρίζεται ως επιδότηση ή ως αντιπαροχή δεν δημιουργεί ούτε και στην περίπτωση αυτή διαφορά από απόψεως δικαίου περί ΦΠΑ. Η ύπαρξη εξατομικευμένου οφέλους για έναν οργανισμό τοπικής αυτοδιοίκησης μπορεί, ως εκ τούτου, να γίνει δεκτή σε κάθε περίπτωση, όταν, για παράδειγμα, υποκείμενος στον φόρο αναλαμβάνει ορισμένες δραστηριότητες (συντήρηση πάρκων) έναντι καταβολής ποσού το οποίο χαρακτηρίζεται ως «αντιστάθμιση»[28]. Η εξ επαχθούς αιτίας συντήρηση πάρκων ενός δήμου συνιστά χαρακτηριστικό δείγμα της παροχής υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο, καθόσον, στην επίμαχη υπόθεση[29] ο δήμος είχε την εκ του νόμου υποχρέωση της συντήρησης των πάρκων και ανέθεσε σε τρίτο πρόσωπο την εκπλήρωσή της, αποζημιώνοντας το πρόσωπο αυτό για τα έξοδά του. Όπως κάθε συνήθης αντιπαροχή, η αντιστάθμιση που καταβλήθηκε στο τρίτο πρόσωπο δεν ήταν ούτε περιορισμένη ούτε προσδιορίσθηκε εκ των υστέρων.

42. Αντιθέτως, η συντήρηση εγκατάστασης δημοσίου συμφέροντος (για παράδειγμα, ενός μουσείου) για τις λειτουργικές δαπάνες της οποίας ο δήμος καταβάλλει επιδότηση η οποία δεν συνδέεται με τους συγκεκριμένους επισκέπτες δεν συνιστά αντιπροσωπευτικό δείγμα συγκεκριμένης παροχής υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας. Η πράξη αυτή δεν είναι κατ' αρχήν φορολογητέα (ελλείψει συγκεκριμένου οφέλους για το οποίο η επιδότηση να αποτελεί αντάλλαγμα). Η κατάσταση θα ήταν διαφορετική αν ο δήμος είχε εκ του νόμου υποχρέωση να συντηρεί ένα μουσείο και ανέθετε σε τρίτο πρόσωπο επί πληρωμή την εκπλήρωση της εν λόγω υποχρέωσης.

[26] Απόφαση της 27ης Απριλίου 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, σκέψη 31). Κατά συνέπεια, μπορεί να αρκεί και έννομη σχέση εκ του νόμου.

[27] Απόφαση της 27ης Απριλίου 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, σκέψη 33).

[28] Απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, σκέψεις 35 επ.).

[29] Απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, σκέψεις 38 και 39).

β) Παροχή υπηρεσιών και αμοιβή που καταβάλλεται από τρίτο πρόσωπο (άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ)

43. Η επιδότηση μπορεί, ωστόσο, να θεωρηθεί επίσης ως αμοιβή (που καταβάλλεται από τρίτο πρόσωπο), όταν ο δικαιούχος της επιδότησης (εν προκειμένω, η εταιρία) παρέχει σε άλλον (εν προκειμένω, στους επιβάτες) συγκεκριμένο όφελος (εν προκειμένω, τη μεταφορά προσώπων) και ακριβώς για τον λόγο αυτόν ο χορηγών την επιδότηση καταβάλλει το ανάλογο ποσό (πρόκειται για ένα πρόσθετο τίμημα). Την περίπτωση αυτή αφορά το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ.

44. Σύμφωνα με το γράμμα της, η διάταξη αυτή εφαρμόζεται όταν η επιδότηση συνδέεται άμεσα με την τιμή της οικείας πράξης. Για να συμβαίνει κάτι τέτοιο, η επιδότηση πρέπει να καταβάλλεται ειδικά στον επιχειρηματία που επιδοτείται προκειμένου να παράσχει συγκεκριμένη υπηρεσία. Μόνο στην περίπτωση αυτή η επιδότηση μπορεί να θεωρηθεί ως αντιπαροχή για την παροχή υπηρεσίας [30].

45. Εξάλλου, πρέπει να εξακριβώνεται ότι οι αποδέκτες της υπηρεσίας (εν προκειμένω, οι επιβάτες) ωφελούνται από τη χορηγούμενη στον δικαιούχο επιδότηση. Πράγματι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, απαιτείται η τιμή που καταβάλλει ο αποδέκτης της υπηρεσίας να καθορίζεται με τέτοιο τρόπο, ώστε να μειώνεται κατ' αναλογία της χορηγούμενης στον παρέχοντα την υπηρεσία επιδότησης [31]. Ως εκ τούτου, η έκφραση «επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών», υπό την έννοια του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ, περιλαμβάνει αποκλειστικά τις επιδοτήσεις οι οποίες αποτελούν το σύνολο ή μέρος της αντιπαροχής για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών και οι οποίες χορηγούνται από τρίτον στον πωλητή του αγαθού ή στον παρέχοντα τις υπηρεσίες [32].

γ) Ενδιάμεσο συμπέρασμα

46. Επομένως, αν ληφθεί σοβαρά υπόψη τόσο η φύση του ΦΠΑ ως γενικού φόρου κατανάλωσης όσο και η διατύπωση του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ, αφενός, των παροχών για τις οποίες δεν υφίσταται συγκεκριμένο και εξατομικευμένο όφελος ως αντάλλαγμα ή οι οποίες σχετίζονται μόνον έμμεσα με την τιμή των πράξεων και, αφετέρου, των παροχών που σχετίζονται άμεσα με ένα εξατομικευμένο όφελος ή με την τιμή των πράξεων του δικαιούχου της επιδότησης.

47. Τέτοια άμεση σχέση μπορεί να προκύπτει μόνον από τις συγκεκριμένες προϋποθέσεις της επιδότησης και τις περιστάσεις της συγκεκριμένης περίπτωσης. Η αξιολόγησή τους εναπόκειται πρωτίστως στο αιτούν δικαστήριο. Το Δικαστήριο μπορεί, ωστόσο, να παράσχει συναφώς χρήσιμες οδηγίες, δεδομένου ότι, κατόπιν προσεκτικότερης εξέτασης, είναι δυσχερής ο διαχωρισμός μεταξύ της ερμηνείας μιας διάταξης και της εφαρμογής της.

[30] Αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2019, C και C (ΦΠΑ και γεωργικές επιδοτήσεις) (C-573/18 και C-574/18, EU:C:2019:847, σκέψη 31), και της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-144/02, EU:C:2004:444, σκέψεις 27 και 28).

[31] Πρβλ. αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2019, C και C (ΦΠΑ και γεωργικές επιδοτήσεις) (C-573/18 και C-574/18, EU:C:2019:847, σκέψη 32), και της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-144/02, EU:C:2004:444, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[32] Βλ. αναφορικά με την προϊσχύσασα διάταξη της έκτης οδηγίας: απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2019, C και C (ΦΠΑ και γεωργικές επιδοτήσεις) (C-573/18 και C-574/18, EU:C:2019:847, σκέψη 34), και της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-144/02, EU:C:2004:444, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

3. Εφαρμογή στην προκείμενη περίπτωση

α) Αντιπαροχή για παροχή προς τον χορηγούντα την επιδότηση

48. Στην προκείμενη περίπτωση, ο οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης έχει ασφαλώς συμφέρον στη διασφάλιση ενός δικτύου δημοσίων επιβατικών μεταφορών στην επικράτειά του. Η επιδότηση χρησιμεύει επίσης για να δοθεί στον δικαιούχο η δυνατότητα να συνεχίσει να προσφέρει τις υπηρεσίες αυτές. Το μόνο ζήτημα που ανακύπτει είναι αν τούτο αρκεί για να γίνει δεκτή η ύπαρξη συγκεκριμένου οφέλους υπέρ του χορηγούντος την επιδότηση, το οποίο έχει ως αντιστάθμισμα την επιδότηση ή αν η επιδότηση χορηγείται, αντιθέτως, χάριν του δημοσίου συμφέροντος.

49. Στην προκείμενη περίπτωση, η επιδότηση δεν συνδέεται με την εκπλήρωση συγκεκριμένων υποχρεώσεων υπέρ του χορηγούντος την επιδότηση, δεδομένου ότι αυτή χορηγείται εκ των υστέρων, ως αποζημίωση για την κάλυψη ζημιών που ενδεχομένως προέκυψαν. Δεν αποφασίζει ο χορηγών την επιδότηση, αλλά αυτόνομα ο δικαιούχος της επιδότησης ποια και πόσα δρομολόγια θα προσφέρονται. Επιπλέον, η επιδότηση για την κάλυψη των ζημιών που προκύπτουν από την παροχή των υπηρεσιών αυτών είναι περιορισμένη ως προς το ύψος της και υπολογίζεται κατ' αποκοπήν με βάση τα οχηματοχιλιόμετρα που τίθενται στη διάθεση του επιβατικού κοινού, τα οποία προσφέρει ο δικαιούχος της επιδότησης, χωρίς να ασκεί επιρροή ο αριθμός των συγκεκριμένων χρηστών των υπηρεσιών μεταφορών.

50. Επομένως, η επιμέρους δραστηριότητα του δικαιούχου της επιδότησης δεν αντιστοιχεί σε συγκεκριμένη και ταυτοποιήσιμη καταβολή του χορηγούντος την επιδότηση, αλλά η επιδότηση αντισταθμίζει απλώς τις ζημίες μέχρι ορισμένου ποσού (το οποίο καθορίζεται από κανονισμό της Ένωσης), ώστε να παρέχεται στον δικαιούχο της επιδότησης η δυνατότητα να συνεχίσει να παρέχει τις υπηρεσίες μεταφοράς στους συγκεκριμένους επιβάτες. Από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτει συγκεκριμένη υποχρέωση του χορηγούντος την επιδότηση να εξασφαλίσει αντίστοιχη υπηρεσία δημοσίων επιβατικών μεταφορών, από την οποία θα τον απαλλάξει ο δικαιούχος της επιδότησης.

51. Επομένως, η διασφάλιση ενός δικτύου δημοσίων επιβατικών μεταφορών εξυπηρετεί, βεβαίως, και το συμφέρον του χορηγούντος την επιδότηση, δεν παρέχει όμως σε αυτόν συγκεκριμένο αναλώσιμο όφελος, αλλά μόνον στους χρήστες των δημοσίων μεταφορών, όταν τις χρησιμοποιούν. Κατά τη γνώμη μου, λείπει, επομένως, η «ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής», η οποία, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου[33], είναι απαραίτητη για την ύπαρξη φορολογητέας παροχής υπηρεσιών, όπως φαίνεται ότι υποστηρίζει και η ίδια η πολωνική φορολογική αρχή στις γραπτές παρατηρήσεις της.

52. Με γνώμονα τη σκέψη 37 της απόφασης του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση Balgarska natsionalna televizia[34], θα μπορούσε αυτό να διατυπωθεί ως εξής: Εν προκειμένω, όμως, μεταξύ του Δημοσίου, το οποίο χορηγεί επιδότηση από τον κρατικό προϋπολογισμό με σκοπό τη χρηματοδότηση υπηρεσιών δημοσίων επιβατικών μεταφορών, και των επιβατών, οι οποίοι επωφελούνται από τις υπηρεσίες αυτές, δεν υφίσταται σχέση ανάλογη με τη σχέση μεταξύ ενός Ταμείου υγείας και των ασφαλισμένων του[35]. Πράγματι, οι εν λόγω

[33] Απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, σκέψη 12).

[34] Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, σκέψη 37).

[35] Το Δικαστήριο αναφέρεται ρητώς στην υπόθεση Le Rayon d'Or –βλ. απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

υπηρεσίες δεν απευθύνονται σε πρόσωπα τα οποία μπορούν να προσδιοριστούν επακριβώς, αλλά στο σύνολο των δυνητικών επιβατών. Επιπλέον, το ύψος της οικείας επιδότησης υπολογίζεται βάσει ενός κατ' αποκοπήν ποσού ανά οχηματοχιλιόμετρο, το οποίο καθορίζεται από έναν κανονισμό, χωρίς να λαμβάνεται καθόλου υπόψη η ταυτότητα και ο αριθμός των χρηστών της παρεχόμενης υπηρεσίας.

β) Αντιπαροχή τρίτου για τις υπηρεσίες προς τους επιβάτες

53. Αν υποτεθεί ότι η εκτίμηση αυτή των πραγματικών περιστατικών είναι ορθή, ως συγκεκριμένοι λήπτες της παροχής των επιδοτούμενων υπηρεσιών μεταφοράς μπορούν να θεωρηθούν μόνον οι χρήστες για τους οποίους ο δικαιούχος της επιδότησης παρέχει την υπηρεσία μεταφοράς προσώπων (παροχή υπηρεσιών). Μόνον εφόσον η επιδότηση του οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης συνιστούσε «επιδότηση που συνδέεται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών», θα αυξανόταν η βάση υπολογισμού των υπηρεσιών μεταφορών κατά το ποσό της επιδότησης.

54. Σε αντίθεση με τις επιδοτήσεις που επίσης μνημονεύονται στη αίτηση προδικαστικής αποφάσεως όσον αφορά τα μειωμένα κόμιστρα –οι οποίες αφορούν συγκεκριμένη υπηρεσία παρεχόμενη σε συγκεκριμένο καταναλωτή–, στην περίπτωση των επιδοτήσεων για την κάλυψη των ζημιών δεν υπάρχει συγκεκριμένη σχέση με συγκεκριμένες πράξεις. Υφίσταται απλώς μια γενική σύνδεση με την (επιζήμια) δραστηριότητα. Ως εκ τούτου, υφίσταται μόνον έμμεση σύνδεση με τις επιμέρους υπηρεσίες μεταφορών. Η περιορισμένη ως προς το ύψος επιδότηση δεν μπορεί να επηρεάσει την τιμή των επιμέρους μεταφορικών υπηρεσιών, διότι, αφενός, χορηγείται εκ των υστέρων και, αφετέρου, είναι ανεξάρτητη από τη συγκεκριμένη χρήση των μεταφορικών υπηρεσιών. Αντιθέτως, βασίζεται στα προσφερόμενα οχηματοχιλιόμετρα και, επομένως, στη δυνητική χρησιμότητα των εν λόγω υπηρεσιών για το ευρύ κοινό.

55. Συναφώς, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο διαπίστωσε ότι από το αίτημα της εταιρίας για παροχή δεσμευτικών πληροφοριών προκύπτει ότι η αποζημίωση δεν θα επηρέαζε το κόμιστρο (τιμή της υπηρεσίας), διότι τα κόμιστρα καθορίζονται από την αρμόδια για τις δημόσιες μεταφορές αρχή. Υπό τις συνθήκες αυτές, σκοπός της επιδότησης είναι απλώς να παρέχει γενικώς στον δικαιούχο τη δυνατότητα να προσφέρει τις οικείες υπηρεσίες, χωρίς η επιδότηση να συνδέεται άμεσα με την τιμή των υπηρεσιών αυτών. Αν τα κόμιστρα για τους χρήστες των δημοσίων επιβατικών μεταφορών δεν καθορίζονται από τον δικαιούχο της επιδότησης, αλλά εκ των προτέρων από τις αρμόδιες αρχές ή από τον χορηγούντα την επιδότηση, τότε η εκ των υστέρων επιδότηση για την κάλυψη του κόστους δεν μπορεί να έχει άμεσο αντίκτυπο στις τιμές της υπηρεσίας.

56. Ως προς το σημείο αυτό διαφέρει επίσης σαφώς η συγκεκριμένη περίπτωση –αντίθετα με όσα προφανώς υποστηρίζουν η Επιτροπή και η Δημοκρατία της Πολωνίας– από την περίπτωση της υπόθεσης Le Rayon d'Or[36], την οποία μνημονεύει ρητώς το αιτούν δικαστήριο. Στην περίπτωση εκείνη, το Ταμείο ασφαλίσεως υγείας κατέβαλλε ένα κατ' αποκοπήν επίδομα περιθάλψεως ανά νοσηλευόμενο ασθενή. Η «αποζημίωση» αυτή ορθώς θεωρήθηκε από το Δικαστήριο ως καταβολή αμοιβής (στο μέτρο που οι ασθενείς έπρεπε να καταβάλουν και ένα επιπλέον ποσό, τούτο συνιστούσε πρόσθετη αμοιβή), δεδομένου ότι τόσο η υπηρεσία όσο και ο λήπτης της παροχής και το ύψος της καθορίζονταν «εκ των προτέρων και βάσει καθιερωμένων κριτηρίων».

[36] Απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, σκέψεις 32 επ.).

57. Ομοίως, το γεγονός, το οποίο επισήμαναν το αιτούν δικαστήριο στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και η Δημοκρατία της Πολωνίας στις γραπτές παρατηρήσεις της, ότι χάρη στην καταβαλλόμενη αποζημίωση το αντίτιμο είναι κατά πάσα πιθανότητα συνολικά χαμηλότερο από ό,τι χωρίς την επιδότηση, ουδόλως μεταβάλλει το συμπέρασμα αυτό. Αφενός, τούτο είναι κάτι παραπάνω από αμφίβολο όταν το αντίτιμο για την υπηρεσία μεταφοράς δεν μπορεί να καθορισθεί από τον παρέχοντα την υπηρεσία. Στην περίπτωση αυτή, χωρίς την επιδότηση πιθανότατα δεν θα υπήρχε καμία παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας.

58. Αφετέρου, η συνέπεια αυτή, κατόπιν προσεκτικότερης εξέτασης, είναι εγγενής σε κάθε επιδότηση. Κάθε επιδότηση παρέχει σε αυτόν που τη λαμβάνει τη δυνατότητα να προβαίνει σε διαφορετικό υπολογισμό της τιμής. Ωστόσο, όπως έχει επισημάνει το Δικαστήριο, «απλώς και μόνον το γεγονός ότι μια επιδότηση μπορεί να έχει συνέπειες επί των αγαθών ή των υπηρεσιών που προμηθεύει ή παρέχει ο επιδοτούμενος οργανισμός δεν αρκεί για να δικαιολογήσει τη φορολόγηση της ως άνω επιδοτήσεως» [37].

59. Το γεγονός ότι μια τέτοια έμμεση σύνδεση δεν μπορεί να αρκεί, καταδεικνύεται επίσης από την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Επιτροπή κατά Γερμανίας [38], καθόσον σύμφωνα με την επιχειρηματολογία αυτή θα ήταν επίσης φορολογητέα η επιδότηση προς τους παραγωγούς αποξηραμένων ζωοτροφών. Η επιδότηση αυτή επίσης παρείχε στους παραγωγούς τη δυνατότητα να προβαίνουν σε διαφορετικό υπολογισμό της τιμής. Ωστόσο, δεδομένου ότι η επιδότηση εξυπηρετούσε το δημόσιο συμφέρον και όχι το συμφέρον του κάθε αγοραστή αποξηραμένων ζωοτροφών και ότι, ειδικότερα, δεν συσχετιζόταν με την εκάστοτε πωληθείσα ποσότητα, το Δικαστήριο έκρινε –ορθώς– ότι δεν υφίσταται αμοιβή που καταβάλλεται από τρίτο πρόσωπο. Επομένως, ο γενικός αντίκτυπος στον υπολογισμό των τιμών –που είναι εγγενής σε κάθε επιδότηση– δεν αρκεί για να γίνει δεκτό ότι τρίτο πρόσωπο καταβάλλει αντίστοιχη αμοιβή υπό τη μορφή της επιδότησης αυτής.

V. Πρόταση

60. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία) ως εξής:

Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι η εκ των υστέρων αποζημίωση για την κάλυψη οικονομικών ζημιών, της οποίας το ύψος οριοθετείται από κανονισμό της Ένωσης και δεν καθορίζεται με βάση τον αριθμό των χρηστών, αλλά κατ' αποκοπήν, με βάση τα προσφερόμενα οχηματοχιλιόμετρα, δεν συνιστά αμοιβή για παροχή υπηρεσιών προς τον καταβάλλοντα την αποζημίωση οργανισμό τοπικής αυτοδιοίκησης. Μια τέτοια αποζημίωση δεν συνιστά ούτε αμοιβή που καταβάλλεται από τρίτο πρόσωπο προς όφελος των συγκεκριμένων χρηστών των τοπικών δημόσιων μεταφορών, καθόσον δεν ασκεί άμεση, αλλά ενδεχομένως έμμεση μόνον επιρροή στον υπολογισμό των τιμών της επιδοτούμενης επιχείρησης.

[37] Απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, σκέψη 12)

[38] Απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-144/02, EU:C:2004:444, σκέψεις 34 επ.).