Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

8 de maio de 2025*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 73.º — Valor tributável — Contrapartida — Subvenções diretamente ligadas ao preço de uma operação tributável — Serviços de transporte público coletivos — Compensação paga por uma autarquia local ao prestador de serviços para cobrir os custos suportados — Relação direta entre a compensação e os serviços prestados»

No processo C-615/23,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), por Decisão de 16 de junho de 2023, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 6 de outubro de 2023, no processo

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

contra

P. S.A.,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: F. Biltgen, presidente de secção, T. von Danwitz, vice-presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de juiz da Primeira Secção, A. Kumin (relator), I. Ziemele e S. Gervasoni, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, por B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz e T. Wojciechowski,

– em representação do Governo Polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,

* Língua do processo: polaco.

– em representação do Governo Húngaro, por M. Z. Fehér e R. Kissné Berta, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por O. Glinicka e M. Herold, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 13 de fevereiro de 2025,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 73.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1; a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Diretor de Informação Tributária Nacional, Polónia) (a seguir «Autoridade Tributária») à sociedade P. S.A. a respeito do valor tributável para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo à prestação de serviços de transporte público coletivo que a P. equaciona prestar.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 73.º da Diretiva IVA prevê:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

Direito polaco

4 O artigo 29.ºa, n.º 1, da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços), de 11 de março de 2004 (Dz. U. de 2004, n.º 54, posição 535), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal, dispõe:

«Sem prejuízo do disposto nos n.ºs 2 a 5, nos artigos 30.ºa a 30.ºc, no artigo 32.º, no artigo 119.º e no artigo 120.º, n.ºs 4 e 5, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deva receber, pela venda de bens ou pela prestação de serviços, do adquirente dos bens, do beneficiário dos serviços ou de terceiros, incluindo subvenções, subsídios e outros auxílios da mesma natureza que influenciem diretamente o preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo.»

5 Nos termos do artigo 50.º, n.º 1, da ustawa o publicznym transporcie zbiorowym (Lei relativa ao Transporte Público), de 16 de dezembro de 2010 (Dz. U. de 2018, posição 2016), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Lei relativa ao Transporte Público»):

«O financiamento dos transportes com natureza de serviço público pode consistir, nomeadamente, na atribuição de:

[…]

2) uma compensação paga ao operador por:

[…]
c) custos suportados pelo operador com a prestação de serviços de transporte público coletivo […]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

6 A P. opera no domínio do transporte de passageiros. Pondera celebrar, na qualidade de operador, contratos de prestação de serviços de transporte público coletivo, conforme previstos no Regulamento (CE) n.º 1370/2007 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de outubro de 2007, relativo aos serviços públicos de transporte ferroviário e rodoviário de passageiros e que revoga os Regulamentos (CEE) n.º 1191/69 e (CEE) n.º 1107/70 do Conselho (JO 2007, L 315, p. 1), bem como na Lei relativa ao Transporte Público. A outra parte no contrato, a saber, uma autarquia local, é um organizador de transportes públicos coletivos, na aceção desta lei (a seguir «organizador»).

7 No âmbito da atividade equacionada, P. seria remunerada, nomeadamente, pela venda de títulos de transporte cujo preço seria fixado pelo organizador. Uma vez que este modo de financiamento não é suficiente para cobrir os custos desta atividade, a P. receberia do organizador uma compensação, na aceção do artigo 50.º, n.º 1, ponto 2, alínea c), da Lei relativa ao Transporte Público.

8 O contrato celebrado com o organizador fixaria as modalidades de pagamento da compensação, que tem por base o resultado financeiro negativo resultante da referida atividade, e especificaria o montante máximo da compensação para um dado período.

9 Foi neste contexto que a P. submeteu à Autoridade Tributária um pedido de interpretação individual sobre a questão de saber se a compensação das perdas resultantes da prestação de serviços de transporte público coletivo constitui um volume de negócios sujeito a IVA, na aceção do artigo 29.º, n.º 1, da Lei relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços, na sua versão aplicável ao litígio no processo principal.

10 Segundo a P., a compensação não aumenta o valor tributável, uma vez que não tem impacto direto no preço dos serviços prestados, antes constituindo uma contribuição para o conjunto dos custos da atividade equacionada.

11 Numa interpretação individual de 14 de maio de 2019, a Autoridade Tributária exprimiu um parecer contrário a esta opinião.

12 A P. interpôs recurso dessa interpretação individual no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Tribunal Administrativo do Voivodato de Gdansk, Polónia), que a anulou, por Acórdão de 26 de novembro de 2019.

13 Em seguida, a Autoridade Tributária interpôs recurso desse acórdão no Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), que é o órgão jurisdicional de reenvio.

14 Este órgão jurisdicional interroga-se sobre a questão de saber se a compensação paga por uma autarquia local a uma empresa que presta serviços de transporte público coletivo para cobrir os custos suportados por esta empresa constitui uma contrapartida desta prestação de serviços, na aceção do artigo 73.º da Diretiva IVA, pelo que deve estar sujeita a IVA.

15 A este respeito, o referido órgão jurisdicional indica que, tendo em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça, nomeadamente os Acórdãos de 22 de novembro de 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), e de 15 de julho de 2004, Comissão/Suécia (C-463/02, EU:C:2004:455), a jurisprudência nacional considera que essa compensação não faz parte do valor tributável. Com efeito, para que o montante de um financiamento obtido por um sujeito passivo seja considerado um elemento do valor tributável de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços, importa que esse montante seja claramente afetado a uma operação específica. Ora, a compensação em causa no processo que lhe foi submetido não tem impacto direto no preço dos serviços prestados pela P., a saber, o preço dos títulos de transporte, uma vez que, antes de mais, tem por objetivo cobrir as perdas sofridas num dado período.

16 Referindo-se ao Acórdão de 27 de março de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), o órgão jurisdicional de reenvio exprime, no entanto, dúvidas sobre esta jurisprudência nacional. A este respeito, interroga-se sobre a questão de saber se, para determinar se essa compensação faz parte do valor tributável para efeitos de IVA, é necessário que exista uma relação direta entre o preço dos títulos de transporte e essa compensação, entendida como um financiamento direto dos títulos de transporte que reduz proporcionalmente o seu preço, ou se é suficiente, para estabelecer essa relação direta, confirmar que, sem a referida compensação, o preço destes títulos deveria ser mais elevado. Além disso, este órgão jurisdicional interroga-se sobre a questão de saber se a existência dessa relação direta pode ser deduzida do facto de os serviços prestados pelo prestador se caracterizarem pela sua continuidade e pela disponibilidade permanente desse prestador para os fornecer.

17 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, embora não haja qualquer dúvida de que, no processo que lhe foi submetido, a compensação prevista não tem por objeto um serviço individualizado destinado aos beneficiários desse serviço, não é menos verdade que esta compensação reduz o preço que deve ser pago por esses beneficiários, uma vez que, sem ela, o preço dos títulos de transporte comercializados pelo operador de serviços de transporte público deveria ser fixado a um nível muito mais elevado. Além disso, a referida compensação não seria uma prestação financeira destinada ao conjunto das atividades deste operador, mas estaria apenas ligada à sua atividade relativa ao transporte público.

18 Em contrapartida, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a circunstância de a compensação prevista ser estabelecida num montante fixo e numa base anual não parece ter importância decisiva para determinar se faz parte do valor tributável para efeitos de IVA. É o que acontece também no que respeita ao facto de o preço dos títulos de transporte e o montante de eventuais

tarifas reduzidas serem determinados pelo organizador, e não pelo referido operador, uma vez que estes elementos são igualmente definidos no contrato celebrado entre estes e têm impacto na determinação do montante da compensação.

19 Nestas circunstâncias, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 73.º da Diretiva [IVA], ser interpretado no sentido de que a compensação descrita no pedido de interpretação individual, paga a uma entidade distinta (operador) por uma autarquia local pela prestação de serviços de transporte público coletivo, está incluída no valor tributável referido nessa disposição?»

Quanto à questão prejudicial

20 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 73.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a compensação estabelecida num montante fixo paga por uma autarquia local a uma empresa que presta serviços de transporte público coletivo e destinada a cobrir as perdas sofridas no âmbito da prestação destes serviços está incluída no valor tributável desta empresa.

21 Em conformidade com o artigo 73.º da Diretiva IVA, o valor tributável na entrega de um bem ou na prestação de um serviço «compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações».

22 Antes de mais, importa referir que, segundo as indicações que figuram na decisão de reenvio e nas observações escritas da Autoridade Tributária, os beneficiários diretos dos serviços de transporte público coletivo que o operador destes serviços equaciona prestar são os utilizadores dos referidos serviços, que adquirem um título de transporte em troca dos mesmos serviços, ao passo que o organizador que paga a compensação a este operador não é considerado destinatário deste serviço. Assim, no caso em apreço, este organizador reveste a qualidade de «terceiro», na aceção deste artigo 73.º

23 Quanto à questão de saber se esta compensação constitui uma subvenção diretamente relacionada com o preço das operações, na aceção do artigo 73.º da Diretiva IVA, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, ao prever que o valor tributável do IVA inclui, nos casos que prevê, certas subvenções pagas aos sujeitos passivos, este artigo 73.º visa sujeitar a IVA a totalidade do valor dos bens ou das prestações de serviços e, desse modo, evitar que o pagamento de uma subvenção dê origem a uma menor receita desse imposto [v., por analogia, Acórdão de 9 de outubro de 2019, C e C (IVA e subvenções agrícolas), C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, n.º 30 e jurisprudência referida].

24 De acordo com a sua letra, esta disposição aplica-se quando a subvenção esteja diretamente relacionada com o preço da operação em causa. Para que isso se verifique, a subvenção deve, antes de mais, ser especificamente paga ao operador subvencionado para que este entregue um bem ou preste um serviço determinado. Só neste caso é que se pode considerar que a subvenção

constitui a contrapartida da entrega de um bem ou da prestação de um serviço e que, portanto, é tributável [v., por analogia, Acórdão de 9 de outubro de 2019, C e C (IVA e subvenções agrícolas), C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, n.º 31 e jurisprudência referida].

25 Por outro lado, há que verificar se os compradores do bem ou os destinatários do serviço tiram proveito da subvenção dada ao seu beneficiário. Com efeito, é necessário que o preço a pagar pelo comprador ou pelo destinatário seja fixado de modo que o diminua na proporção da subvenção concedida ao vendedor do bem ou ao prestador do serviço, que constitui então um elemento de determinação do preço por exigido por este último. O órgão jurisdicional deverá, assim, verificar se, objetivamente, o facto de uma subvenção ser paga ao vendedor ou ao prestador lhe permite vender o bem ou prestar o serviço a um preço inferior ao que exigiria na falta dessa subvenção [v., por analogia, Acórdão de 9 de outubro de 2019, C e C (IVA e subvenções agrícolas), C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, n.º 32 e jurisprudência referida].

26 Além disso, a contrapartida representada pela subvenção deve, pelo menos, ser determinável [v., por analogia, Acórdão de 9 de outubro de 2019, C e C (IVA e subvenções agrícolas), C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, n.º 33 e jurisprudência referida].

27 Assim, a expressão «subvenções diretamente relacionadas com o preço», na aceção do artigo 73.º da Diretiva IVA, abrange unicamente as subvenções que constituem a contrapartida total ou parcial de uma operação de entrega de bens ou de prestação de serviços e que são pagas por um terceiro ao vendedor ou ao prestador de serviços [v., por analogia, Acórdão de 9 de outubro de 2019, C e C (IVA e subvenções agrícolas), C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, n.º 34 e jurisprudência referida].

28 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que os serviços de transporte público coletivo em causa no processo principal são prestados com base num contrato celebrado entre uma autarquia local, na qualidade de organizador, que fixa o preço dos títulos de transporte, e P., na qualidade de operador. Uma vez que as receitas geradas, nomeadamente, pela venda dos títulos de transporte são insuficientes para cobrir os custos desses serviços, a autarquia local paga à P. uma compensação estabelecida num montante fixo que não pode exceder o correspondente ao resultado financeiro negativo resultante dos referidos serviços e, em todo o caso, um montante máximo fixado para um dado período.

29 Como o órgão jurisdicional de reenvio referiu, essa compensação não tem impacto direto no preço dos serviços de transporte prestados, fixado pelo organizador destes serviços, uma vez que esta compensação, antes de mais, tem por objetivo cobrir as perdas ligadas a esta atividade.

30 Nestas condições, há que concluir que uma compensação como a que está em causa no processo principal não é especificamente paga ao operador para que este efetue um serviço de transporte a um destinatário determinado desse serviço e não tem influência no preço a pagar por este destinatário, uma vez que esse preço não é fixado de forma que diminua proporcionalmente a compensação paga ao prestador deste serviço. Em contrapartida, como referiu, em substância, a advogada-geral no n.º 54 das suas conclusões, a referida compensação é concedida *a posteriori* e é independente da utilização concreta dos serviços de transporte, mas depende do número de quilómetros percorridos propostos. Tal compensação não está, portanto, abrangida pelo conceito de «subvenções diretamente relacionadas com o preço», na aceção do artigo 73.º da Diretiva IVA.

31 Esta conclusão não é posta em causa pelo facto de, sem essa compensação, que permite reduzir significativamente o preço do serviço prestado, o preço dos títulos de transporte ter de ser mais elevado para os beneficiários deste serviço.

32 Com efeito, como referiu a advogada-geral no n.º 58 das suas conclusões, há que considerar que, necessariamente, qualquer subvenção é suscetível de produzir efeitos no cálculo dos preços, quer este seja efetuado pelo beneficiário da subvenção ou, como no caso em apreço, pelo organizador que a paga. Ora, como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, o simples facto de uma subvenção poder ter influência sobre os preços dos bens entregues ou dos serviços prestados pelo organismo subvencionado não basta para a tornar tributável enquanto subvenção diretamente relacionada com o preço, na aceção do artigo 73.º da Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdão de 22 de novembro de 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, n.º 12).

33 No entanto, as subvenções diretamente relacionadas com o preço de uma operação tributável constituem apenas uma situação entre outras referidas no artigo 73.º da Diretiva IVA, sendo o valor tributável de uma prestação de serviços, de qualquer forma, constituído por tudo o que é recebido em contrapartida do serviço prestado (v., por analogia, Acórdão de 27 de março de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, n.º 30 e jurisprudência referida).

34 Neste contexto, referindo-se a este último acórdão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se uma compensação como a que está em causa no processo principal deve ser considerada como contrapartida de um terceiro, na aceção deste artigo 73.º

35 O processo que deu origem ao referido acórdão dizia respeito ao caráter tributável de um «montante fixo» que uma caixa nacional de seguro de doença pagava a lares de terceira idade para pessoas dependentes pela prestação de serviços de cuidados de saúde aos seus residentes e cujo cálculo tinha nomeadamente em conta o número de residentes acolhidos em cada estabelecimento e o seu nível de dependência. No mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que existia uma relação direta entre as prestações de serviços fornecidas por esse estabelecimento aos seus residentes e a contrapartida recebida, ou seja, esse «montante fixo», pelo que esse pagamento fixo constituía a contrapartida das prestações de cuidados de saúde efetuadas a título oneroso por este estabelecimento em benefício dos seus residentes e estava, a este título, abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA.

36 O Tribunal de Justiça especificou, a este respeito, que o facto de o beneficiário direto das prestações de serviços em causa não ser a caixa nacional de seguro de doença que paga o referido montante fixo, mas o segurado, não é suscetível de romper o nexo direto existente entre a prestação de serviços efetuada e a contrapartida recebida (Acórdão de 27 de março de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, n.º 35).

37 Além disso, o Tribunal de Justiça declarou que, quando a prestação de serviços em causa se caracteriza, designadamente, pela disponibilidade permanente do prestador de serviços em fornecer, no momento oportuno, as prestações de cuidados de saúde de que os residentes precisam, não é necessário, para reconhecer a existência de um nexo direto entre a referida prestação e a contrapartida obtida, demonstrar que um pagamento se refere a uma prestação de cuidados de saúde individualizada e pontual efetuada a pedido de um residente (Acórdão de 27 de março de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, n.º 36).

38 No entanto, importa referir que a situação em causa no processo principal e o processo que deu origem ao Acórdão de 27 de março de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), não são comparáveis.

39 Como referiu a advogada-geral nos n.os 52 e 56 das suas conclusões, existia, nesse processo, uma relação direta entre as prestações de cuidados de saúde aos pensionistas do lar de terceira idade para pessoas dependentes e a contrapartida financeira paga a este estabelecimento, determinada em função dos cuidados recebidos e do número de residentes em causa. Ora, no presente caso, os serviços de transporte público coletivo não beneficiam pessoas claramente identificáveis, mas todos os potenciais passageiros. Além disso, a compensação é calculada sem ter em consideração a identidade e o número de utilizadores do serviço prestado.

40 Face ao exposto, há que responder à questão submetida que o artigo 73.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a compensação estabelecida num montante fixo paga por uma autarquia local a uma empresa que presta serviços de transporte público coletivo e destinada a cobrir as perdas sofridas no âmbito da prestação destes serviços não está incluída no valor tributável desta empresa.

Quanto às despesas

41 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

O artigo 73.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado,

deve ser interpretado no sentido de que:

a compensação estabelecida num montante fixo paga por uma autarquia local a uma empresa que presta serviços de transporte público coletivo e destinada a cobrir as perdas sofridas no âmbito da prestação destes serviços não está incluída no valor tributável desta empresa.

Assinaturas