HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

8 mai 2025*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 73 – Baza de impozitare – Contrapartida – Subvenții direct legate de prețul unei operațiuni impozabile – Servicii de transport public în comun – Compensație plătită de o autoritate locală prestatorului de servicii pentru acoperirea costurilor suportate – Legătură directă între compensație și serviciile prestate”

În cauza C-615/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), prin decizia din 16 iunie 2023, primită de Curte la 6 octombrie 2023, în procedura

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

împotriva

P. S.A.,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, domnul T. von Danwitz, vicepreședintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei întâi, domnul A. Kumin (raportor), doamna I. Ziemele și domnul S. Gervasoni, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, de B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz și T. Wojciechowski;

– pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;

– pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și R. Kissné Berta, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: polona.

– pentru Comisia Europeană, de O. Glinicka și M Herold, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 13 februarie 2025,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 73 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directorul Oficiului Național de Informare Fiscală, Polonia) (denumit în continuare „administrația fiscală”), pe de o parte, și societatea P. S.A., pe de altă parte, în legătură cu baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferentă prestării de servicii de transport public în comun pe care P. intenționează să le furnizeze.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii Europene

3 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

Dreptul polonez

4 Articolul 29a alineatul 1 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2004, nr. 54, poziția 535), în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede:

„Sub rezerva alineatelor 2-5, a articolelor 30a-30c, a articolului 32, a articolului 119 și a articolului 120 alineatele 4 și 5, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de la un cumpărător, de la un client sau de la un terț, de către furnizor sau prestator în legătură cu vânzarea, inclusiv granturile, subvențiile și alte cofinanțări de aceeași natură primite de furnizor sau prestator, care au un impact direct asupra prețului bunurilor livrate sau al serviciilor furnizate de persoana impozabilă.”

5 Potrivit articolului 50 alineatul 1 din ustawa o publicznym transporcie zbiorowym (Legea privind transportul public în comun) din 16 decembrie 2010 (Dz. U. din 2018, poziția 2016), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind transportul public în comun”):

„Finanțarea serviciului de transport public poate consta în special în:

[…]

2) plata unei compensații către operator pentru:

[…]
c) costurile suportate în legătură cu prestarea serviciilor de transport public în comun […]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

6 P. își desfășoară activitatea în domeniul transportului de călători. Aceasta intenționează să încheie, în calitate de operator, contracte de prestări de servicii de transport public în comun, astfel cum sunt prevăzute de Regulamentul (CE) nr. 1370/2007 al Parlamentului European și al Consiliului din 23 octombrie 2007 privind serviciile publice de transport feroviar și rutier de călători și de abrogare a Regulamentelor (CEE) nr. 1191/69 și (CEE) nr. 1107/70 ale Consiliului (JO 2007, L 315, p. 1), precum și de Legea privind transportul public în comun. Cealaltă parte la contract, și anume o autoritate locală, ar avea calitatea de organizator de transport public în comun, în sensul acestei legi (denumit în continuare „organizatorul”).

7 În cadrul activității avute în vedere, P. ar urma să fie remunerată printre altele prin vânzarea de bilete al căror preț ar urma să fie stabilit de organizator. Din moment ce acest mod de finanțare nu este suficient pentru a acoperi costurile acestei activități, P. ar urma să obțină de la organizator o compensație, în sensul articolului 50 alineatul 1 punctul 2 litera c) din Legea privind transportul public în comun.

8 Contractul încheiat cu organizatorul ar urma să stabilească modalitățile de plată a compensației, a cărei bază este constituită de rezultatul financiar negativ care rezultă din activitatea menționată, și ar urma să precizeze cuantumul maxim al compensației pentru o anumită perioadă.

9 În acest context, P. a adresat administrației fiscale o cerere de interpretare individuală privind aspectul dacă compensarea pierderilor rezultate din prestarea de servicii de transport public colectiv constituie un venit supus TVA-ului, în sensul articolului 29 alineatul 1 din Legea privind taxa pe bunuri și servicii, în versiunea aplicabilă litigiului principal.

10 Potrivit P., compensația nu mărește baza de impozitare, întrucât aceasta nu influențează în mod direct prețul serviciilor furnizate, ci constituie o contribuție la ansamblul costurilor activității avute în vedere.

11 În interpretarea individuală din 14 mai 2019, administrația fiscală a exprimat o opinie contrară acestui punct de vedere.

12 P. a introdus o acțiune împotriva acestei interpretări individuale la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Gdańsk, Polonia), care a anulat-o printr-o hotărâre din 26 noiembrie 2019.

13 Ulterior, administrația fiscală a formulat recurs împotriva acestei hotărâri în fața Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), instanța de trimitere.

14 Această instanță ridică problema dacă compensația plătită de o autoritate locală unei întreprinderi care prestează servicii de transport public în comun pentru acoperirea costurilor suportate de această întreprindere constituie o contrapartidă a acestei prestări de servicii, în sensul articolului 73 din Directiva TVA, astfel încât trebuie să fie supusă TVA-ului.

15 În această privință, instanța menționată arată că, având în vedere jurisprudența Curții, în special Hotărârea din 22 noiembrie 2001, Office des produits wallons, (C-184/00, EU:C:2001:629), și Hotărârea din 15 iulie 2004, Comisia/Suedia (C-463/02, EU:C:2004:455), jurisprudența națională consideră că o asemenea compensație nu face parte din baza de impozitare. Astfel, pentru ca valoarea unei finanțări obținute de o persoană impozabilă să fie considerată un element al bazei de impozitare a unei livrări de bunuri sau a unei prestări de servicii, ar trebui ca acest cuantum să fie în mod clar alocat unei operațiuni specifice. Or, compensația în discuție în cauza cu care ea este sesizată nu ar afecta în mod direct prețul serviciilor furnizate de P., și anume prețul biletelor, scopul său fiind înainte de toate de a acoperi pierderile suferite într-o anumită perioadă.

16 Referindu-se la Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), instanța de trimitere exprimă totuși îndoieli în raport cu această jurisprudență națională. În această privință, instanța de trimitere ridică problema dacă, pentru a stabili dacă o astfel de compensație face parte din baza de impozitare în scopuri de TVA, este necesar să existe o legătură directă între prețul biletelor și această compensație, înțeleasă ca o finanțare directă a biletelor care reduce în mod proporțional prețul acestora, sau dacă este suficient, pentru a se stabili această legătură directă, să se constate că, fără compensația menționată, prețul acestor bilete ar trebui să fie mai ridicat. În plus, această instanță ridică problema dacă existența unei astfel de legături directe poate fi dedusă din faptul că serviciile prestate de prestator se caracterizează prin continuitatea lor și prin disponibilitatea permanentă a acestui prestator de a le furniza.

17 Potrivit instanței de trimitere, deși nu există nicio îndoială că, în cauza cu care este sesizată, compensația avută în vedere nu privește un serviciu individualizat destinat beneficiarilor acestuia, nu este mai puțin adevărat că această compensație reduce prețul care trebuie plătit de astfel de beneficiari, din moment ce, în lipsa ei, prețul biletelor comercializate de operatorul serviciului de transport public ar trebui să fie stabilit la un nivel mult mai ridicat. În plus, compensația menționată nu ar fi o prestație financiară destinată ansamblului activităților acestui operator, ci ar fi legată numai de activitatea de transport public a acestuia.

18 În schimb, potrivit instanței de trimitere, împrejurarea că compensația avută în vedere este stabilită forfetar și pe o bază anuală nu pare să aibă o importanță decisivă pentru a stabili dacă această compensație face parte din baza de impozitare în scopuri de TVA. Aceasta ar fi situația și în ceea ce privește împrejurarea că prețul biletelor și cuantumul eventualelor tarife reduse sunt stabilite de organizator, iar nu de operatorul menționat, dat fiind că aceste elemente sunt de asemenea definite în contractul încheiat între aceștia și că au o influență asupra stabilirii cuantumului compensației.

19 În acest condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 73 din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că o compensație precum cea descrisă în cererea de interpretare, plătită unei entități distincte (operatorul) de către o autoritate locală pentru prestarea de servicii de transport public în comun, este inclusă în baza de impozitare la care face referire această dispoziție?”

Cu privire la întrebarea preliminară

20 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 73 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că compensația forfetară plătită de o autoritate locală unei întreprinderi care furnizează servicii de transport public în comun și destinată să acopere pierderile suferite în cadrul prestării acestor servicii este inclusă în baza de impozitare a acestei întreprinderi.

21 În temeiul articolului 73 din Directiva TVA, baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau prestarea unui serviciu „include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării”.

22 De la bun început, trebuie să se arate că, potrivit indicațiilor care figurează în decizia de trimitere și în observațiile scrise ale administrației fiscale, beneficiarii direcți ai serviciilor de transport public în comun pe care operatorul acestor servicii intenționează să le furnizeze sunt utilizatorii acestor servicii, care cumpără un bilet în schimbul acestora, în timp ce organizatorul care plătește acestui operator compensația nu este considerat client al acestui serviciu. Astfel, în speță, acest organizator are calitatea de „terț”, în sensul articolului 73.

23 În ceea ce privește aspectul dacă această compensație constituie o „subvenție direct legată de prețul livrării sau al prestării”, în sensul articolului 73 din Directiva TVA, reiese din jurisprudența Curții că, prin faptul că prevede că baza de impozitare în scopuri de TVA include, în ipotezele pe care le stabilește, anumite subvenții plătite persoanelor impozabile, acest articol 73 urmărește să supună la plata TVA-ului întreaga valoare a bunurilor sau a prestărilor de servicii și astfel să evite ca plata unei subvenții să determine un randament mai scăzut al taxei [a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 octombrie 2019, C și C (TVA și subvenții agricole), C-573/18 și C-574/18, EU:C:2019:847, punctul 30, precum și jurisprudența citată].

24 Conform modului său de redactare, această dispoziție se aplică atunci când subvenția este direct legată de prețul operațiunii în cauză. Pentru ca aceasta să fie situația, subvenția trebuie să fie plătită în mod specific operatorului subvenționat pentru a furniza un bun sau pentru a efectua un anumit serviciu. Numai în acest caz subvenția poate fi considerată o contraprestație a livrării unui bun sau a prestării unui serviciu și, prin urmare, ea este impozabilă [a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 octombrie 2019, C și C (TVA și subvenții agricole), C-573/18 și C-574/18, EU:C:2019:847, punctul 31, precum și jurisprudența citată].

25 Pe de altă parte, trebuie să se verifice dacă respectivii cumpărători ai bunului sau clienți ai serviciului beneficiază de subvenția acordată beneficiarului acesteia. Astfel, este necesar ca prețul care trebuie plătit de cumpărător sau de clientul serviciului să fie stabilit astfel încât să se reducă proporțional cu subvenția acordată vânzătorului bunului sau prestatorului serviciului, aceasta

constituind, așadar, un element de stabilire a prețului cerut de acesta din urmă. Așadar, trebuie să se verifice dacă în mod obiectiv faptul că o subvenție este plătită vânzătorului sau prestatorului îi permite acestuia să vândă bunul sau să furnizeze serviciul la un preț inferior celui pe care ar trebui să îl ceară în lipsa unei subvenții [a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 octombrie 2019, C și C (TVA și subvenții agricole), C-573/18 și C-574/18, EU:C:2019:847, punctul 32, precum și jurisprudența citată].

26 În plus, contraprestația reprezentată de subvenție trebuie cel puțin să fie determinabilă [a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 octombrie 2019, C și C (TVA și subvenții agricole), C-573/18 și C-574/18, EU:C:2019:847, punctul 33, precum și jurisprudența citată].

27 Astfel, noțiunea de „subvenții direct legate de preț”, în sensul articolului 73 din Directiva TVA, cuprinde numai subvențiile care constituie contraprestația totală sau parțială a unei operațiuni de livrare de bunuri sau a unei prestări de servicii determinate și care sunt plătite de un terț vânzătorului sau prestatorului [a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 octombrie 2019, C și C (TVA și subvenții agricole), C-573/18 și C-574/18, EU:C:2019:847, punctul 34, precum și jurisprudența citată].

28 În speță, din decizia de trimitere reiese că serviciile de transport public în comun în discuție în litigiul principal ar urma să fie prestate pe baza unui contract încheiat între o autoritate locală, care acționează în calitate de organizator, care ar urma să stabilească prețul biletelor, și P., care acționează în calitate de operator. Întrucât veniturile generate printre altele de vânzarea biletelor sunt insuficiente pentru a acoperi costurile acestor servicii, autoritatea locală ar urma să plătească P. o compensație forfetară a cărei valoare nu ar putea depăși cuantumul corespunzător rezultatului financiar negativ care rezultă din serviciile menționate și, în orice caz, un cuantum maxim stabilit pentru o anumită perioadă.

29 Astfel cum a constatat instanța de trimitere, o asemenea compensație nu afectează în mod direct prețul serviciilor de transport prestate, stabilit de organizatorul acestor servicii, scopul acestei compensații fiind înainte de toate de a acoperi pierderile legate de această activitate.

30 În aceste condiții, este necesar să se constate că o compensație precum cea în discuție în litigiul principal nu este plătită în mod specific operatorului pentru ca acesta să presteze un serviciu de transport unui client determinat al serviciului respectiv și nu influențează prețul care trebuie plătit de clientul menționat, acest preț nefiind stabilit astfel încât să scadă proporțional cu compensația plătită prestatorului acestui serviciu. În schimb, astfel cum a arătat în esență doamna avocată generală la punctul 54 din concluzii, compensația menționată este acordată *a posteriori* și este independentă de utilizarea concretă a serviciilor de transport, dar depinde de kilometrii parcurși de vehiculele puse la dispoziție. O astfel de compensație nu intră, așadar, în sfera noțiunii de „subvenții direct legate de preț”, în sensul articolului 73 din Directiva TVA.

31 Această concluzie nu este repusă în discuție de faptul că, fără o astfel de compensație, care permite reducerea semnificativă a prețului serviciului furnizat, prețul biletelor ar trebui să fie mai ridicat pentru beneficiarii acestui serviciu.

32 După cum a arătat doamna avocată generală la punctul 58 din concluzii, trebuie astfel să se considere că, în mod necesar, orice subvenție poate produce efecte asupra calculului prețurilor, indiferent dacă acest calcul este efectuat de beneficiarul subvenției sau, precum în speță, de organizatorul care plătește subvenția menționată. Or, astfel cum reiese din jurisprudența Curții, simplul fapt că o finanțare poate avea o influență asupra prețului bunurilor livrate sau al

serviciilor prestate de entitatea care primește această finanțare nu este suficient pentru ca aceasta să devină impozabilă ca subvenție direct legată de preț, în sensul articolului 73 din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 noiembrie 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punctul 12).

33 În aceste condiții, subvențiile direct legate de prețul unei operațiuni impozabile nu constituie decât o situație printre alte situații prevăzute la articolul 73 din Directiva TVA, baza de impozitare a unei prestări de servicii fiind, în orice caz, formată din tot ceea ce este primit în schimbul serviciului furnizat (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 30 și jurisprudența citată).

34 În acest context, referindu-se la această din urmă hotărâre, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă o compensație precum cea în discuție în litigiul principal trebuie considerată o contrapartidă obținută de la un terț, în sensul acestui articol 73.

35 Cauza în care s-a pronunțat hotărârea menționată privea caracterul taxabil al unei „sume forfetare pentru îngrijiri" pe care o casă națională de asigurări de sănătate o plătea unor instituții de cazare pentru persoane în vârstă dependente pentru prestarea de servicii de îngrijiri medicale și paramedicale rezidenților lor și al cărei calcul ținea seama în special de numărul de rezidenți găzduiți în fiecare instituție și de nivelul lor de dependență. În hotărârea respectivă, Curtea a statuat că exista o legătură directă între prestările de servicii furnizate de o astfel de instituție rezidenților săi și contrapartida obținută, și anume această „sumă forfetară pentru îngrijiri", astfel încât o asemenea plată forfetară constituia contrapartida prestațiilor de îngrijiri efectuate cu titlu oneros de această instituție în beneficiul rezidenților săi și intra, în acest temei, în domeniul de aplicare al TVA-ului.

36 Curtea a precizat în această privință că faptul că beneficiarul direct al prestărilor de servicii în discuție nu este casa națională de asigurări de sănătate, care plătește suma forfetară, ci asiguratul acesteia, nu este de natură să întrerupă legătura directă care există între prestarea de servicii efectuată și contrapartida obținută (Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 35).

37 În plus, Curtea a statuat că, atunci când prestarea de servicii în cauză se caracterizează printre altele prin disponibilitatea permanentă a prestatorului de servicii de a furniza, la momentul potrivit, prestările de îngrijiri cerute de rezidenți, nu este necesar, pentru a recunoaște existența unei legături directe între prestația respectivă și contrapartida obținută, să se dovedească faptul că plata privește o prestare de îngrijiri individualizată și punctuală efectuată la cererea unui rezident (Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 36).

38 Or, este necesar să se constate că situația în discuție în litigiul principal și cea aflată la originea cauzei în care s-a pronunțat Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), nu sunt comparabile.

39 Astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctele 52 și 56 din concluzii, în acea cauză exista o legătură directă între prestațiile de îngrijiri medicale în favoarea rezidenților instituției de cazare a persoanelor în vârstă dependente și contrapartida financiară plătită acestei instituții, stabilită în funcție de îngrijirile primite și de numărul de rezidenți vizați. Or, în speță, de serviciile de transport public în comun nu beneficiază persoane care pot fi identificate în mod clar, ci ansamblul potențialilor pasageri. În plus, compensația se calculează fără a se ține seama de identitatea și de numărul de utilizatori ai serviciului prestat.

40 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 73 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că compensația forfetară plătită de o autoritate locală unei întreprinderi care prestează servicii de transport public în comun și destinată acoperirii pierderilor suferite în cadrul prestării acestor servicii nu este inclusă în baza de impozitare a acestei întreprinderi.

Cu privire la cheltuielile de judecată

41 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 73 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretat în sensul că

compensația forfetară plătită de o autoritate locală unei întreprinderi care prestează servicii de transport public în comun și destinată acoperirii pierderilor suferite în cadrul prestării acestor servicii nu este inclusă în baza de impozitare a acestei întreprinderi.

Semnături