Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
M^ME^ JULIANE KOKOTT
présentées le 13 février 2025 [1]

Affaire C-615/23

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
contre
P. S.A.

[demande de décision préjudicielle formée par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne)]

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Prestations de services effectuées à titre onéreux – Base d'imposition – Compensations versées pour le manque à gagner – Subventions directement liées au prix – Service d'un tiers subventionné dans l'intérêt général – Rapport juridique et lien direct entre le service et la contrepartie – Contrepartie provenant de tiers »

I. Introduction

1. Dans la présente affaire, la Cour est saisie de la question de principe de savoir comment il convient de traiter, aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), la situation dans laquelle un assujetti est subventionné par une collectivité locale, dans l'intérêt général (en l'espèce, pour la mise à disposition de transports publics de voyageurs). Si la subvention fait partie intégrante de la contrepartie du service que l'assujetti fournit au subventionnaire ou à ses clients, l'assujetti devra acquitter la TVA (ou bien la subvention devra être majorée en conséquence). Si, au contraire, la subvention ne fait pas partie de la contrepartie payée pour un service (bénéficiant au subventionnaire ou aux clients), mais constitue une subvention générale au bénéfice du contribuable, il n'y a pas d'opération imposable, de sorte qu'aucune TVA n'est due.

2. La limite entre les deux cas de figure n'est pas toujours aisée à tracer et elle a déjà occupé la Cour dans plusieurs affaires [2]. Dans la présente procédure préjudicielle, la Cour est appelée à se pencher sur un projet de subventionner une entreprise de transport public de passagers, laquelle se verra verser une compensation destinée à couvrir les pertes qu'elle subit en assurant les liaisons de transport. Ce versement n'est pas calculé en fonction du nombre d'usagers, mais de façon

[1] Langue originale : l'allemand.

[2] Arrêts du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120) ; du 29 février 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) ; du 18 décembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627) ; du 22 novembre 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629) ; du 13 juin 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369) ; du 15 juillet 2004, Commission/Allemagne (C-144/02, EU:C:2004:444) ; du 9 octobre 2019, C et C (TVA et subventions agricoles) (C-573/18 et C-574/18, EU:C:2019:847), et du 16 septembre 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

forfaitaire, en fonction des véhicules-kilomètres proposés. La Cour a donc l'opportunité de développer les critères de délimitation entre, d'une part, la subvention versée *au titre d'une* prestation et, d'autre part, la subvention générale versée *indépendamment de toute* prestation.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

3. Le cadre juridique du droit de l'Union est déterminé par la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA »)[3]. L'article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de la directive TVA dispose :

« 1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

[...]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel [...] »

4. L'article 73 de la directive TVA porte sur la base d'imposition et dispose :

« 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. »

B. Le droit polonais

5. La Pologne a transposé la directive TVA par l'Ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et les services), du 11 mars 2004 (Dz. U. de 2011, nº 177, position 1054, dans sa version modifiée, ci-après la « loi sur la TVA »).

6. Son article 29a, paragraphe 1, dispose essentiellement que 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 versements supplémentaires 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'assujetti.

[3] Directive du Conseil du 28 novembre 2006 (JO 2006, L 347, p. 1), dans sa version actuelle, telle que modifiée en dernier lieu par la directive (UE) 2022/890 du Conseil, du 3 juin 2022 (JO 2022, L 155, p. 1).

7. Il existe en outre l'Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym (loi sur le transport public de voyageurs), du 16 décembre 2018 (Dz. U. de 2018, position 2016, dans sa version modifiée). Son article 50, paragraphe 1, point 2, sous c), dispose que le financement des transports d'intérêt général peut notamment prendre la forme d'une compensation versée à l'opérateur pour les coûts qu'il supporte pour fournir les services de transport public de voyageurs.

III. Les faits et la procédure préjudicielle

8. P. S.A. (ci-après la « société ») a demandé à l'administration fiscale une demande de rescrit fiscal concernant la taxe sur les biens et services (la TVA).

9. Cette société est une entreprise qui exerce une activité économique. Selon la juridiction de renvoi, la société n'a aucun lien, que ce soit de participation ou de personnes, avec les collectivités locales ; en d'autres termes, elle n'est pas un opérateur interne au sens du règlement (CE) nº 1370/2007 [4]. Cela signifie sans doute que la société est une entreprise privée indépendante.

10. La société 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. Dans le contexte de l'entrée en vigueur du règlement nº 1370/2007 et de la loi sur le transport public de voyageurs, la société envisage la possibilité de conclure avec des collectivités locales des contrats de fourniture de services publics de transport par route, lesquels prévoiraient le versement à la société de la compensation prévue à l'article 50, paragraphe 1, point 2, sous c), de la loi sur le transport public de voyageurs. Ainsi, la société agirait en tant qu'opérateur, tandis que l'autre partie serait l'organisateur des transports publics de voyageurs.

11. Dans le cadre de son activité de transport public de voyageurs, la société tirerait de la vente de billets des recettes, lesquelles permettraient de couvrir les coûts de l'activité de transport. Les tarifs de transport seraient fixés 1) soit par l'organisateur des transports publics de voyageurs, au moyen de décisions des autorités compétentes, 2) soit par l'organisateur, sous la forme d'un contrat type de prestation de services publics de transport par route.

12. La société tirerait des revenus des sources suivantes :

1) des recettes provenant de la vente de billets et des autres paiements 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 aux tarifs réduits de transport établis par la loi, cette compensation ayant un caractère objectif et étant soumise à la TVA (8 %) ;

3) d'une compensation pour le manque à gagner résultant de l'application des droits aux tarifs réduits de transport de l'organisateur établis dans le domaine de compétence de l'organisateur ;

[4] Règlement 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) nº 1191/69 et (CEE) nº 1107/70 du Conseil (JO 2007, L 315, p. 1).

4) d'autres recettes (par exemple, 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, il serait possible que toutes les sources de revenu visées aux points 2 à 4 s'appliquent, ou seules certaines d'entre elles, ou encore aucune d'entre elles.

13. Il apparaît que le financement au moyen de ces recettes des services de transport public fournis ne suffira pas à couvrir les coûts de ces activités, si bien que la société doit recevoir de l'organisateur une compensation destinée à couvrir les pertes subies dans le cadre de la fourniture de ces services. Le montant de cette compensation ne peut excéder le montant correspondant à l'incidence financière nette de la fourniture de services publics de transport urbain, calculée conformément au règlement nº 1370/2007.

14. Le contrat conclu avec l'organisateur doit définir les modalités détaillées de calcul du montant de l'incidence financière nette des services, les modalités de paiement de la compensation, ainsi que le montant maximal de la compensation pour une période donnée. Toute compensation trouve son fondement dans un effet net négatif. Elle ne devrait avoir aucune incidence sur le prix du billet, c'est-à-dire sur le prix du service fourni. La compensation est de nature générale et constitue une aide financière pour les coûts généraux de l'activité de transport effectuée conformément au contrat.

15. La société a, entre autres, demandé à l'administration fiscale si une telle compensation (ci-après la « subvention ») constitue une opération soumise à la TVA au sens de l'article 29a, paragraphe 1, de la loi sur la TVA. De l'avis de la société, la subvention n'augmente pas la base d'imposition au sens de l'article 29a, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, étant donné qu'elle n'a pas d'incidence directe sur le prix des services de transport en commun de voyageurs fournis.

16. Dans son rescrit fiscal du 14 mai 2019, l'administration a estimé que ce point de vue était erroné et a constaté que, dans l'exercice de l'activité décrite dans la demande, qui répondait à la définition de l'activité économique au sens de l'article 15, paragraphe 2, de la loi sur la TVA, la société agissait en tant qu'assujettie à la TVA. L'administration a considéré qu'une telle subvention constituait, au sens de l'article 29a, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, un versement supplémentaire, lequel avait une incidence directe sur le prix des services fournis.

17. Par jugement du 26 novembre 2019, la juridiction de première instance a annulé le rescrit fiscal attaqué. Dans les motifs de son arrêt, cette juridiction a considéré qu'il ressort de la demande que la subvention n'a pas d'incidence sur le prix du billet (prix du service), puisque c'est l'organisateur qui fixe le prix du billet. Elle a exclu l'existence d'un lien clair et évident entre le prix des services de transport fournis et la subvention. L'administration fiscale a formé un pourvoi contre ce jugement.

18. Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), désormais saisi du litige, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 73 de la [directive TVA] 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 ? »

19. Dans le cadre de la procédure devant la Cour, des observations écrites sur cette question ont été présentées par l'administration fiscale polonaise, les gouvernements polonais et hongrois ainsi que la Commission européenne. La Cour a décidé de ne pas tenir d'audience de plaidoiries, conformément à l'article 76, paragraphe 2, de son règlement de procédure.

IV. Appréciation juridique

A. Sur la question préjudicielle et les différentes étapes de notre examen

20. Par sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande en substance selon quels critères le versement d'une subvention (qui prend, en l'espèce, la forme d'une compensation destinée à couvrir les pertes) doit, en vertu de l'article 73 de la directive TVA, être inclus dans la base d'imposition d'une opération imposable et non exonérée réalisée par le subventionné.

21. Le fait qu'une collectivité locale (ci-après le « subventionnaire ») verse, dans l'intérêt général (en l'espèce, dans l'intérêt du maintien d'un transport public de voyageurs), des compensations pour couvrir les coûts n'est pas inhabituel, puisque cette entité y a un certain intérêt (général).

22. L'inclusion générale de toutes les subventions publiques dans la base d'imposition aux fins de la TVA aurait pour conséquence que soit chaque subvention serait diminuée de la TVA à acquitter, puisque celui qui la reçoit ne pourrait plus utiliser cette part pour l'objectif subventionné, soit le montant de la subvention devrait être augmenté du montant de la TVA, ce qui n'est pas toujours possible en période de budgets publics serrés. Sans doute aussi pour cette raison, il existe un consensus sur le fait qu'il n'y a pas lieu de considérer tout paiement effectué par les pouvoirs publics à une entreprise dans l'intérêt général comme étant la contrepartie d'une livraison ou d'une prestation de services [5], qui est soumise à la TVA.

23. Il ressort également clairement du libellé de l'article 73 de la directive TVA que toutes les subventions ne relèvent pas de la base d'imposition de la TVA. Celle-ci n'inclut, au contraire, que les subventions directement liées au prix des opérations. Il convient ainsi de distinguer entre les subventions non pertinentes aux fins de la TVA et les subventions directement liées au prix des opérations. Ces dernières peuvent également être désignées comme la contrepartie (en l'espèce, versées par un tiers en la personne du subventionnaire).

24. Il ressort toutefois clairement des motifs exposés dans la demande de décision préjudicielle par la juridiction de renvoi que celle-ci envisage éventuellement aussi l'hypothèse d'une prestation directe de la société au subventionnaire (la mise à disposition d'un transport public de voyageurs). Dans ce cas également, la subvention devrait être considérée comme la contrepartie d'une prestation imposable et non exonérée. Il s'ensuit que la juridiction de renvoi souhaite en réalité savoir si la subvention relève en l'espèce de l'article 2, paragraphe 1, sous c) (prestation de services effectuée à titre onéreux), ou de l'article 73 de la directive TVA (contrepartie obtenue d'un tiers, y compris les subventions).

[5] Voir seulement les arrêts dans lesquels la Cour a refusé une telle qualification : arrêts du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120) ; du 29 février 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) ; du 18 décembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627) ; du 15 juillet 2004, Commission/Allemagne (C-144/02, EU:C:2004:444), et du 16 septembre 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

25. La Cour s'est déjà efforcée à plusieurs reprises de développer des critères pour cette interprétation. Ainsi, la Cour a considéré que les paiements effectués à une association de promotion des ventes par ses membres [6], ou encore les subventions accordées aux agriculteurs pour qu'ils cessent de produire du lait [7] ou pour qu'ils renoncent à une récolte [8], ne constituaient pas la contrepartie d'une livraison ou d'une prestation de services. Il en va de même pour la subvention accordée à un organisme public de télévision pour le maintien de sa programmation [9]. En revanche, la Cour a considéré qu'il pouvait éventuellement s'agir d'une contrepartie s'il existait un certain lien entre la subvention et le prix d'une prestation fournie à un tiers [10]. C'est ce qui a été admis dans le cas d'une subvention de 10 livres sterling (GBP) pour chaque conseil en énergie fourni [11], ainsi que dans le cas de financements supplémentaires versés par un fonds opérationnel, au titre de livraisons concrètes d'une organisation de producteurs aux membres de celle-ci [12] ; cependant, cela n'a pas été admis dans le cas d'une subvention accordée à des producteurs de fourrages séchés pour leur permettre de produire aux prix du marché mondial [13].

26. Le point de départ pour trancher la question de savoir si l'activité subventionnée de la société peut en l'espèce être considérée comme une prestation à titre onéreux est – comme souvent – la nature de la TVA en tant qu'impôt général sur la consommation (voir, à cet égard, section B, sous-section 1). Nous présenterons ensuite les critères requis par la directive TVA pour répondre à cette question (section B, sous-section 2), afin de donner une réponse utile dans le cas d'espèce (section B, sous-section 3).

B. Sur la distinction entre une subvention dépourvue de pertinence et une contrepartie pertinente aux fins de la TVA

1. Nature de la TVA

27. De par sa nature, la TVA est une taxe générale sur la consommation qui vise à taxer la dépense (généralement, un paiement en espèces) du bénéficiaire d'une livraison ou d'une prestation de services [14] que le prestataire reçoit du destinataire. Ce montant est étendu par l'article 73 de la directive TVA aux dépenses supportées par un tiers. Par conséquent, cela comprend également la contrepartie que le prestataire reçoit d'un tiers « pour ces opérations ». Dans les deux cas, il doit cependant s'agir d'une contrepartie d'une opération de la personne qui reçoit le paiement en espèces, en l'occurrence la société.

28. L'article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de la directive TVA définit ce qui constitue une opération imposable. Celui-ci dispose que sont soumises à la TVA les opérations suivantes : les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un

6 Arrêt du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

7 Arrêt du 29 février 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

8 Arrêt du 18 décembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627).

9 Arrêt du 16 septembre 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

10 Arrêt du 22 novembre 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629).

11 Arrêt du 13 juin 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

12 Arrêt du 9 octobre 2019, C et C (TVA et subventions agricoles) (C-573/18 et C-574/18, EU:C:2019:847).

13 Arrêt du 15 juillet 2004, Commission/Allemagne (C-144/02, EU:C:2004:444).

14 Voir, par exemple, arrêts du 18 décembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, points 20 et 23 – « Seule la nature de l'engagement pris doit être prise en considération : pour relever du système commun de TVA, un tel engagement doit impliquer une consommation ») ; du 11 octobre 2007, KÖGÁZ (C-283/06 et C-312/06, EU:C:2007:598, point 37 – « la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit »), et du 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, point 23).

État membre par un assujetti agissant en tant que tel. Il ressort notamment de la définition de la livraison, figurant à l'article 14 de la directive TVA (lequel vise un « transfert du pouvoir »), que le prestataire doit procurer au destinataire de la prestation un avantage consommable concret (lors de la livraison d'un bien). Il s'agit donc de l'imposition d'un transfert à titre onéreux de biens de consommation entre deux personnes.

29. La TVA est un impôt sur la consommation qui vise à taxer la capacité financière du consommateur, que celui-ci manifeste par une dépense d'actifs en vue de se procurer un avantage consommable. Par conséquent, il ne peut y avoir d'opération soumise à la TVA que si l'assujetti procure un avantage *concret* à un consommateur *spécifique*. En revanche, si le subventionné ne fait que procurer un avantage de *portée générale* à la *collectivité*, cela ne donne pas lieu à une opération imposable.

30. Les subventions se caractérisent par le fait que le subventionnaire octroie toujours la subvention dans son propre intérêt ou, dans le cas de subventions publiques, dans son domaine de compétence. Toutefois, le seul fait que le subventionné (en l'espèce la société) poursuive un objectif qui se chevauche, voire coïncide, avec les objectifs du subventionnaire (en l'espèce, l'intérêt d'un transport de voyageurs fonctionnel sur son propre territoire) ne suffit pas pour conclure à l'existence d'un avantage consommable au sens du droit de la TVA. Affirmer le contraire rendrait obsolète la formulation de l'article 73 de la directive TVA, selon laquelle la subvention doit être *directement* liée au prix de ces opérations, et toute subvention constituerait alors la contrepartie d'un avantage consommable.

2. Critères de délimitation

31. La Cour a donc, dès l'origine, distingué selon qu'il existe ou non une prestation au sens du droit de la TVA pour laquelle la subvention a été dépensée [15]. La Cour [16] a répondu à cette question par la négative dans une situation où l'opérateur avait uniquement accepté de produire moins de lait et de percevoir, à ce titre, une rémunération (une subvention). La Cour a jugé que si l'abandon de la production laitière par l'agriculteur était certes dans l'intérêt du subventionnaire, il ne procurait pas à ce dernier un avantage consommable, mais était plutôt dans l'intérêt général consistant à favoriser le fonctionnement régulier du marché du lait dans l'Union [17]. Plus particulièrement – selon les termes mêmes de la Cour –, l'exploitant agricole ne fournit pas des services à un consommateur identifiable et il ne fournit aucun avantage susceptible d'être un élément constitutif du coût de l'activité d'une autre personne dans la chaîne commerciale [18].

32. Il en a été de même pour une association qui faisait la publicité de certains produits régionaux et percevait une subvention de la Région. Dans cette affaire, la Cour a précisé que la subvention devait être spécifiquement versée à l'organisme subventionné afin qu'il fournisse un bien ou effectue un service déterminé [19] et qu'il convenait donc de vérifier « si chaque action donn[ait]

[15] Voir, à cet égard, jurisprudence de la Cour : arrêts du 29 février 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, points 19 et suiv.) ; du 18 décembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, points 21 et suiv.), ainsi que du 22 novembre 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, points 12 et suiv.).

[16] Arrêt du 29 février 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

[17] Voir, explicitement en ce sens, arrêt du 29 février 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, points 21 et 22).

[18] Voir, explicitement en ce sens, arrêt du 18 décembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, point 23).

[19] Arrêt du 22 novembre 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, point 12), et, en ce sens, déjà, arrêt du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, points 14 et suiv.).

lieu à un versement spécifique et identifiable »[20]. Aux yeux de la Cour, le seul fait que la Région ait un intérêt à une meilleure commercialisation de produits originaires de la Région ne suffisait pas. C'est dans ce même sens qu'ont été appréciées des subventions accordées par l'État à une entreprise de télévision, laquelle ne percevait pas de redevance de la part de ses téléspectateurs[21]. Les subventions affectées au financement de l'activité de diffusion n'ont pas été considérées par la Cour comme la contrepartie d'un service concret fourni à un spectateur spécifique. L'existence d'une entreprise d'émission ne constituait pas non plus, pour le subventionnaire, un avantage au titre duquel celui-ci aurait versé une subvention à titre de contrepartie.

33. En revanche, dans le cas d'une subvention de 10 GBP pour chaque conseil en énergie fourni[22], la Cour a jugé que la somme versée, dans le cadre d'un système de subventions, par un organisme public à un opérateur économique, en rapport avec un service de conseil en énergie fourni par ce dernier à certaines catégories d'occupants de logements, constituait la contrepartie d'une prestation. De même, la Cour a qualifié de « contrepartie d'une livraison » les paiements que des fonds opérationnels versaient à des organisations de producteurs pour la livraison de biens d'investissement aux producteurs concernés[23].

34. Compte tenu de la nature de la TVA et de la jurisprudence de la Cour, il n'y a donc pas de livraison ou de prestation de services à titre onéreux lorsque c'est principalement dans l'intérêt général que la subvention est versée au subventionné[24] ; en effet, il manque alors un bénéficiaire spécifique. Le subventionnaire ne devient pas non plus un bénéficiaire spécifique du seul fait qu'il a indirectement un intérêt propre à l'activité subventionnée.

35. Il convient dès lors de déterminer si le versement de la subvention a pour contrepartie l'octroi d'un avantage concret à un bénéficiaire spécifique. À cet égard, une distinction doit être faite entre les deux cas de figure envisageables. Ainsi, la subvention peut être versée pour une prestation au subventionnaire [en l'espèce, par exemple, la mise à disposition d'un service public de transport de voyageurs en faveur de la collectivité locale – voir, ci-après, sous-section a)] ou pour une prestation aux personnes transportées [le service de transport profitant aux passagers – voir sous-section b)].

a) Prestation de services effectuée à titre onéreux [article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA]

36. Ce n'est que lorsque le subventionné accorde au subventionnaire un avantage concret en contrepartie duquel la subvention est versée qu'il peut être question d'une prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA et, partant, d'une prestation de services imposable.

[20] Arrêt du 22 novembre 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, point 15), et, en ce sens, déjà, arrêt du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, points 14 et suiv.).

[21] Arrêt du 16 septembre 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

[22] Arrêt du 13 juin 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

[23] Arrêt du 9 octobre 2019, C et C (TVA et subventions agricoles) (C-573/18 et C-574/18, EU:C:2019:847).

[24] La Cour opère elle aussi, dans le cas d'une société, une distinction selon que celle-ci défend l'intérêt général des membres (il n'y a alors pas de prestation concrète) ou non – voir arrêts du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, point 14, où il est question d'« intérêts communs »), et du 12 février 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, point 31).

37. Or, selon la jurisprudence de la Cour, une prestation de services n'est effectuée « à titre onéreux », au sens de cette disposition, que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective d'un service individualisable fourni au bénéficiaire. Tel est le cas s'il existe un *lien direct* entre le service rendu et la contre-valeur reçue [25].

38. Cela est discutable dans le cas d'une subvention destinée à compenser des pertes a posteriori. Certes, il existe généralement un accord entre le subventionnaire et le subventionné. Toutefois, ainsi que la Hongrie le souligne également dans ses observations écrites, une subvention destinée à compenser a posteriori les pertes résultant de l'activité antérieure n'a pas pour pendant une activité concrète devant être fournie en contrepartie. À ce titre, aucun avantage concret n'est procuré au subventionnaire.

39. Il en irait sans doute différemment si la collectivité locale était tenue, en vertu de la loi, d'assurer un service public de transport de voyageurs et si, *pour remplir cette obligation*, elle faisait appel à une personne privée et la subventionnait en conséquence. Le lien direct entre le versement de la subvention et l'avantage concret de la collectivité locale (qui se décharge de l'obligation légale) est ici évident. En revanche, en l'absence d'une telle obligation, l'existence d'un transport public de voyageurs est avant tout dans l'intérêt général et non dans l'intérêt (concret) du subventionnaire.

40. Si la Cour a certes précisé, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Fluvius Antwerpen, que le rapport juridique nécessaire à l'existence d'une opération imposable doit s'entendre au sens large [26] lorsqu'il s'agit d'admettre qu'il y a une livraison ou prestation de services à titre onéreux, cela suppose néanmoins qu'un avantage concret et individualisable soit procuré au subventionnaire. La consommation illégale d'électricité par un « voleur d'électricité » constitue incontestablement un avantage concret individualisé. Si, au titre de cet avantage, une contrepartie doit être versée en fonction de la consommation concrète (de l'électricité volée), celle-ci pourra certes être appelée une indemnité, mais elle ne se distingue en rien d'une contrepartie pour la consommation légale d'électricité [27] ni, partant, d'une contrepartie d'un avantage concret et individualisé.

41. Il en va de même dans le contexte d'une subvention. Le fait que la somme d'argent soit qualifiée de « subvention » ou de « contrepartie » ne peut pas non plus faire de différence du point de vue de la TVA. On peut donc admettre d'emblée l'existence d'un avantage individualisé procuré à une collectivité locale lorsque, par exemple, un assujetti se charge de certaines activités (l'entretien de parcs) en contrepartie du versement d'une somme appelée « compensation » [28]. L'entretien du parc d'une commune contre paiement est l'archétype d'une prestation de services effectuée à titre onéreux. Cela vaut d'autant plus que, dans l'affaire concernée [29], la commune était légalement tenue d'entretenir le parc et que, pour s'acquitter de cette obligation, elle a eu recours à un tiers en compensant ses frais. À l'instar de toute contrepartie normale, la compensation versée au tiers n'était ni limitée ni fixée a posteriori.

[25] Arrêt du 16 septembre 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, point 31) ; voir également, en ce sens, arrêts du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, points 11, 12 et 16) ; du 22 juin 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, point 22), et du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, point 39).

[26] Arrêt du 27 avril 2023 (C-677/21, EU:C:2023:348, point 31). Il en découle que même un rapport juridique légal peut suffire.

[27] Arrêt du 27 avril 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, point 33).

[28] Arrêt du 22 février 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, points 35 et suiv.).

[29] Arrêt du 22 février 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, points 38 et 39).

42. En revanche, l'entretien d'un établissement d'intérêt général (par exemple un musée) pour les coûts d'exploitation duquel la commune verse une subvention qui est indépendante des visiteurs concrets n'est pas l'archétype d'une prestation de services concrète effectuée à titre onéreux. Cette opération n'est en principe pas imposable (faute d'un avantage concret en contrepartie de la subvention). Il en irait autrement si la commune était légalement tenue d'entretenir un musée et faisait appel à un tiers pour remplir cette obligation, en le payant pour ce faire.

b) Prestation de services et contrepartie de la part d'un tiers (article 73 de la directive TVA)

43. Toutefois, la subvention peut également être considérée comme une contrepartie (de la part d'un tiers) si le subventionné (en l'espèce, la société) procure à une autre personne (en l'occurrence, les passagers) un avantage concret (en l'occurrence, le transport de voyageurs) et si c'est précisément pour cela que le subventionnaire paie (on parle alors de « complément de prix »). C'est ce que précise l'article 73 de la directive TVA.

44. Conformément à son libellé, cette disposition s'applique lorsque la subvention est directement liée au prix de l'opération en cause. Pour que tel soit le cas, la subvention doit être spécifiquement versée à l'opérateur subventionné afin qu'il effectue un service déterminé. Ce n'est que dans ce cas que la subvention peut être considérée comme une contrepartie de la prestation d'un service [30].

45. En outre, la subvention accordée au subventionné doit également bénéficier au bénéficiaire de la prestation (en l'espèce, les passagers). En effet, selon la jurisprudence de la Cour, le prix à payer par le bénéficiaire doit être fixé de telle façon qu'il diminue à proportion de la subvention accordée au prestataire du service [31]. Ainsi, la notion de « subventions directement liées au prix de ces opérations » au sens de l'article 73 de la directive TVA comprend uniquement les subventions qui constituent la contrepartie totale ou partielle d'une opération de livraison de biens ou de prestation de services et qui sont versées par un tiers au vendeur ou au prestataire [32].

c) Conclusion intermédiaire

46. Si l'on prend au sérieux à la fois le fait que la TVA est par nature une taxe sur la consommation et le libellé de l'article 73 de la directive TVA, il convient en conséquence de distinguer entre, d'une part, les subventions qui ne sont pas le pendant d'un avantage concret individualisé ou encore qui ne sont qu'indirectement liées au prix des opérations et, d'autre part, les subventions qui sont directement liées à un avantage individualisé ou qui se rapportent directement au prix des opérations du subventionné.

30 Arrêts du 15 juillet 2004, Commission/Allemagne (C-144/02, EU:C:2004:444, points 27 et 28), ainsi que du 9 octobre 2019, C et C (TVA et subventions agricoles) (C-573/18 et C-574/18, EU:C:2019:847, point 31).

31 Voir, en ce sens, arrêts du 15 juillet 2004, Commission/Allemagne (C-144/02, EU:C:2004:444, point 29 et jurisprudence citée), ainsi que du 9 octobre 2019, C et C (TVA et subventions agricoles) (C-573/18 et C-574/18, EU:C:2019:847, point 32).

32 Voir, en ce qui concerne la disposition antérieure figurant dans la sixième 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) : arrêts du 15 juillet 2004, Commission/Allemagne (C-144/02, EU:C:2004:444, point 31 et jurisprudence citée), ainsi que du 9 octobre 2019, C et C (TVA et subventions agricoles) (C-573/18 et C-574/18, EU:C:2019:847, point 34).

47. Un tel lien direct ne peut découler que des conditions concrètes de la subvention et des circonstances de l'espèce. C'est principalement à la juridiction de renvoi qu'il appartient de les apprécier. La Cour peut néanmoins fournir quelques indications utiles à cette fin, car, tout bien considéré, il est difficile de dissocier l'interprétation d'une disposition de son application.

3. Application au cas d'espèce

a) Contrepartie d'un service rendu au subventionnaire

48. En l'espèce, la collectivité locale a assurément un intérêt à ce que des transports publics de voyageurs soient mis à disposition sur son territoire. La subvention sert notamment à mettre le subventionné en mesure de continuer à proposer ces transports. La seule question est de savoir si cela suffit pour considérer que le subventionnaire obtient un avantage concret dont la subvention est le pendant ou si, au contraire, la subvention est plutôt accordée dans l'intérêt général.

49. En l'espèce, la subvention n'est pas assortie d'engagements concrets en faveur du subventionnaire, puisqu'elle n'est accordée qu'a posteriori et en compensation des pertes éventuellement subies. Ce n'est pas le subventionnaire, mais le subventionné qui décide, de manière autonome, quelles sont les liaisons offertes et dans quel nombre. À cela s'ajoute que la subvention destinée à couvrir les pertes résultant de la fourniture de ces services est limitée dans son montant et calculée de manière forfaitaire en fonction notamment des véhicules-kilomètres que le bénéficiaire propose au public, sans que le nombre des usagers concrets des services de transport ait une quelconque incidence.

50. Ce n'est donc pas une activité distincte du subventionné qui déclenche un paiement spécifique et identifiable de la part du subventionnaire ; la subvention ne fait que compenser les pertes à concurrence d'un certain montant (déterminé par un règlement de l'Union) afin de simplement permettre au subventionné de continuer à fournir aux passagers concrets les services de transport. Il ne ressort pas de la demande de décision préjudicielle que le subventionnaire serait soumis à une obligation concrète – dont il se déchargerait sur le subventionné – de mettre en place un transport public de voyageurs adéquat.

51. Il s'ensuit que, si la mise à disposition d'un service public de transport de voyageurs se fait certes aussi dans l'intérêt du subventionnaire, ce n'est pas à lui qu'elle procure un avantage concret consommable, mais uniquement aux usagers du transport de passagers, lorsqu'ils l'utilisent. Partant, le « lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue », que la jurisprudence de la Cour [33] exige pour qu'une prestation de services soit taxable, fait défaut en l'espèce, ce que l'administration fiscale polonaise semble elle-même considérer dans ses observations écrites.

52. En s'inspirant du point 37 de l'arrêt de la Cour dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Balgarska natsionalna televizia [34], on pourrait également raisonner en ces termes : en l'occurrence, il n'existe pas entre l'État, qui verse une subvention en provenance de son budget aux fins de financer des transports publics de voyageurs, et les passagers, qui bénéficient de ces services, de relation analogue à celle existant entre une caisse de maladie et ses assurés [35]. En effet, ces services bénéficient non pas à des personnes qui peuvent être clairement identifiées, mais à l'ensemble des

[33] Arrêt du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, point 12).

[34] Arrêt du 16 septembre 2021 (C-21/20, EU:C:2021:743, point 37).

[35] La Cour se réfère expressément à cet égard à l'affaire Le Rayon d'Or – voir arrêt du 27 mars 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

passagers potentiels. En outre, c'est par référence à un forfait réglementaire en fonction du nombre de véhicules-kilomètres que le montant de la subvention concernée est calculé, sans nulle prise en considération de l'identité et du nombre des utilisateurs du service fourni.

b) Contrepartie versée par un tiers pour les services fournis aux passagers

53. Si l'on suppose que cette appréciation des faits est correcte, seuls les utilisateurs – auxquels l'opérateur percevant la subvention fournit son transport de personnes (le service) – peuvent encore être considérés comme les bénéficiaires concrets des services de transport subventionnés. Ce ne serait que si la subvention de la collectivité locale constituait une « subvention directement liée au prix de ces opérations » qu'elle augmenterait de son montant l'assiette fiscale des services de transport.

54. À la différence des subventions, également mentionnées dans la décision de renvoi, qui sont octroyées au titre des réductions de tarifs de transport devant être accordées par la société et qui se rapportent à un service concret fourni à un utilisateur concret, les subventions destinées à couvrir les pertes ne présentent pas de lien concret avec certaines opérations. Il n'y a qu'un lien général avec l'activité (déficitaire). Le lien avec chacun des services de transport n'est donc qu'indirect. La subvention, limitée dans son montant, ne peut avoir aucune influence sur le prix de chaque service de transport, d'une part parce qu'elle est accordée a posteriori et d'autre part parce qu'elle est indépendante de l'utilisation concrète des services de transport. Le montant de la subvention dépend au contraire du nombre de véhicules-kilomètres proposés et, partant, de l'utilité potentielle pour le grand public.

55. À cet égard, la juridiction de première instance a constaté qu'il ressortait de la demande de rescrit de la société que la compensation n'aurait pas d'incidence sur le prix du billet (prix du service), puisque c'est l'organisateur qui fixe les prix des billets. Dans ces conditions, la subvention a uniquement pour vocation de mettre le bénéficiaire en mesure, d'une manière générale, d'offrir des services adéquats et elle n'est pas directement liée au prix de ces services. Si les prix des billets des utilisateurs du transport de personnes ne sont pas fixés par le subventionné, mais à l'avance par les autorités compétentes ou le subventionnaire, la subvention versée a posteriori et destinée à couvrir les coûts ne peut, de fait, pas avoir d'incidence directe sur les prix du service.

56. En cela, cette affaire se distingue aussi clairement – contrairement à ce que semblent penser la Commission et la République de Pologne – de la situation à l'origine de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Le Rayon d'Or[36], à laquelle la juridiction de renvoi se réfère expressément. Dans cette affaire, la caisse d'assurance maladie versait un forfait de soins par patient devant être soigné. C'est tout à fait à juste titre que la Cour a vu dans cette « compensation » le paiement d'une contrepartie (et, si les patients devaient également contribuer, il s'agirait alors d'une contrepartie constituant un complément de prix), étant donné que le service, tout comme le bénéficiaire de celui-ci, ainsi que le montant étaient « déterminé[s] à l'avance et selon des critères bien établis ».

57. Même le fait – souligné par la juridiction de renvoi dans sa demande de décision préjudicielle ainsi que par la République de Pologne dans ses observations écrites – que, grâce à la compensation, le montant total de la contrepartie était vraisemblablement inférieur à ce qu'il aurait été en l'absence de subvention n'y change rien. D'une part, cela est plus que discutable

[36] Arrêt du 27 mars 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185, points 32 et suiv.).

dans l'hypothèse où la contrepartie du service de transport ne peut pas être fixée par le prestataire. Dans ce cas de figure, en l'absence de subvention, il n'y aurait probablement aucune prestation de services à titre onéreux.

58. D'autre part, à bien y regarder, cette conséquence est propre à chaque subvention. Toute subvention permet au subventionné d'effectuer un calcul de prix différent. En tout état de cause, ainsi que la Cour l'a relevé, « le seul fait qu'une subvention puisse avoir une influence sur le prix des biens livrés ou des services fournis par l'organisme subventionné ne suffit pas à rendre cette subvention imposable »[37].

59. L'insuffisance à ce titre d'un tel lien indirect découle également de l'arrêt de la Cour dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Commission/Allemagne[38] puisque, si l'on suivait ce raisonnement, la subvention versée aux producteurs de fourrages séchés aurait également été imposable et non exonérée. Cette subvention avait elle aussi permis aux producteurs d'effectuer un calcul de prix différent. Toutefois, étant donné que la subvention était accordée dans l'intérêt général et non dans l'intérêt des acheteurs individuels de fourrages séchés et, en particulier, étant donné qu'elle ne portait pas sur les quantités vendues, la Cour a estimé – à juste titre – qu'il n'y avait pas de contrepartie versée par un tiers. Il s'ensuit que des effets généraux sur le calcul du prix – qui sont inhérents à toute subvention – ne suffisent pas pour admettre qu'un tiers a versé une contrepartie correspondante, sous la forme de cette subvention.

V. Conclusion

60. Par conséquent, nous proposons à la Cour de répondre comme suit à la question préjudicielle posée par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne) :

L'article 2, paragraphe 1, sous c), et 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,

doivent être interprétés en ce sens que :

une compensation des pertes financières versée a posteriori, dont le montant est limité par un règlement de l'Union européenne et qui est déterminée non pas en fonction du nombre d'usagers, mais en fonction du nombre de véhicules-kilomètres proposés de manière forfaitaire, ne constitue pas la contrepartie d'un service fourni à la collectivité locale qui paie cette compensation. Une telle compensation ne constitue pas non plus une contrepartie versée par un tiers au profit des utilisateurs concrets des transports publics locaux, puisqu'elle n'a pas d'influence directe, mais tout au plus une influence indirecte, sur le calcul des prix par l'entreprise subventionnée.

37 Arrêt du 22 novembre 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, point 12).

38 Arrêt du 15 juillet 2004 (C-144/02, EU:C:2004:444, points 34 et suiv.).