Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 13 februarie 2025 [1]

Cauza C-615/23

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
împotriva
P. S.A.

[cerere de decizie preliminară formulată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia)]

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Prestări de servicii efectuate cu titlu oneros – Baza de impozitare – Compensații pentru acoperirea pierderilor – Subvenții direct legate de preț – Serviciu public subvenționat, prestat de un terț – Raport juridic și legătură directă între prestarea de servicii și remunerație – Remunerație din partea unui terț”

I. Introducere

1. În prezenta procedură, Curtea este sesizată cu problema de principiu privind modul în care trebuie tratată din punctul de vedere al legislației în materie de TVA subvenționarea unei persoane impozabile de către o autoritate locală în interes public (în speță, punerea la dispoziție a unui serviciu de transport public în comun). În cazul în care subvenția constituie o parte din remunerația pentru prestația furnizată finanțatorului sau clienților săi de către persoana impozabilă, aceasta trebuie să achite TVA-ul aferent subvenției (sau subvenția trebuie să fie în mod proporțional mai mare). În schimb, dacă subvenția nu constituie o parte din remunerația pentru o prestație furnizată (în favoarea finanțatorului sau a clienților), ci o subvenție generală în favoarea persoanei impozabile, nu există o operațiune impozabilă, astfel încât nu se datorează nici TVA.

2. Limita dintre cele două situații nu este întotdeauna ușor de trasat și a fost deja abordată de Curte în mai multe cauze [2]. În cadrul prezentei proceduri preliminare, Curtea trebuie să examineze subvenționarea planificată a unei întreprinderi de transport public în comun care primește o compensație pentru acoperirea pierderilor legate de punerea la dispoziție a rutelor.

[1] Limba originală: germana.

[2] Hotărârea din 16 septembrie 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743), Hotărârea din 9 octombrie 2019, C și C (TVA și subvenții agricole) (C-573/18 și C-574/18, EU:C:2019:847), Hotărârea din 15 iulie 2004, Comisia/Germania (C-144/02, EU:C:2004:444), Hotărârea din 22 noiembrie 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), Hotărârea din 13 iunie 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369), Hotărârea din 18 decembrie 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), Hotărârea din 29 februarie 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), și Hotărârea din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

Această plată nu se calculează în funcție de numărul de utilizatori, ci în mod forfetar, în funcție de kilometrii parcurși de vehiculele oferite. În această privință, Curtea are posibilitatea de a dezvolta criteriile de delimitare a unei subvenții *pentru o* prestație de o subvenție generală *independentă de o* prestație.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

3. Cadrul juridic al Uniunii este stabilit de Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”)[3]. Articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA au următorul cuprins:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[…]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;”.

4. Articolul 73 din Directiva TVA privește baza de impozitare și are următorul cuprins:

„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.”

B. Dreptul polonez

5. Polonia a transpus Directiva TVA prin Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și servicii (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, nr. 177, poziția 1054, cu modificările ulterioare, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”).

6. Articolul 29a alineatul 1 din aceasta prevede în esență că baza de impozitare este tot ceea ce constituie contrapartida pe care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii a primit-o sau urmează să o primească în legătură cu vânzarea de la cumpărător, de la beneficiar sau de la un terț, inclusiv subvențiile, granturile și alte cofinanțări de natură similară care au un efect direct asupra prețului bunurilor sau serviciilor furnizate de persoana impozabilă.

7. Pe lângă aceasta, există și Legea din 16 decembrie 2018 privind transportul public în comun (Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym, Dz. U. 2018, poziția 2016, cu modificările ulterioare). Articolul 50 alineatul 1 punctul 2) litera c) din aceasta prevede că finanțarea

[3] Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), în versiunea actuală, astfel cum a fost modificată ultima dată prin Directiva (UE) 2022/890 a Consiliului din 3 iunie 2022 (JO 2022, L 155, p. 1).

serviciului de transport public poate consta în special în plata către operator a unei compensații corespunzătoare costurilor suportate în legătură cu prestarea de către operator a serviciilor de transport public în comun.

III. Situația de fapt și procedura preliminară

8. P. S.A. (denumită în continuare „societatea”) s-a adresat autorității fiscale cu o cerere de interpretare individuală în domeniul taxei pe valoarea adăugată (TVA).

9. Societatea este o întreprindere care desfășoară o activitate economică. Potrivit instanței de trimitere, aceasta nu este o entitate juridică ce are legături de capital sau personale cu unitățile administrației locale, altfel spus nu este un operator intern în sensul Regulamentului (CE) nr. 1370/2007[4]. Aceasta înseamnă, fără îndoială, că societatea este o întreprindere privată independentă.

10. Societatea ține evidențe contabile complete, este supusă impozitului pe profit și este plătitoare de TVA. Ea desfășoară în principal activități de transport de persoane. În contextul intrării în vigoare a Regulamentului (CE) nr. 1370/2007 și a Legii privind transportul public în comun, societatea analizează posibilitatea de a încheia contracte de prestări de servicii publice de transport rutier cu unitățile administrației locale care să prevadă plata către societate a compensației prevăzute la articolul 50 alineatul 1 punctul 2) litera c) din Legea privind transportul public în comun. Societatea ar urma să fie operatorul, iar cealaltă parte la contract ar fi organizatorul serviciului de transport public în comun.

11. În cadrul activității sale de transport public în comun, societatea ar obține venituri din vânzarea de bilete, din care ar fi acoperite costurile activității de transport. Prețurile biletelor ar urma să fie stabilite în unul dintre următoarele moduri: 1) de către organizatorul de transport public în comun prin decizii ale autorităților competente; 2) de către organizator printr-un contract-tip de prestare de servicii de transport public rutier.

12. Societatea ar urma să obțină venituri din următoarele surse:

1. venituri din vânzarea de bilete și din perceperea altor tarife supuse TVA-ului (în principiu, în cotă de 8 %);

2. compensație pentru veniturile nerealizate ca urmare a aplicării drepturilor legale la călătoriile în regim preferențial, care are caracter obiectiv și este supusă TVA-ului (8 %);

3. compensație pentru veniturile nerealizate ca urmare a aplicării drepturilor la călătoriile în regim preferențial acordate în raza teritorială a organizatorului;

4. alte venituri (de exemplu din punerea la dispoziție de spațiu publicitar), cu precizarea că sursele de venit de la punctele 2-4 pot exista simultan, parțial sau deloc, în funcție de conținutul contractului respectiv sau de dispozițiile legale.

[4] Regulamentul 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 nr. 1107/70 ale Consiliului (JO 2007, L 315, p. 1).

13. Finanțarea serviciilor de transport public din veniturile de mai sus nu ar acoperi costurile operațiunilor de transport, așadar, societatea ar primi de la organizator o compensație pentru a acoperi pierderile generate de aceste servicii. Valoarea compensației nu poate depăși cuantumul corespunzător efectului financiar net al furnizării de servicii de transport public, calculat în conformitate cu Regulamentul nr. 1370/2007.

14. Contractul cu organizatorul ar urma să prevadă regulile detaliate de calcul al efectului financiar net al prestării de servicii, modul de plată și valoarea maximă a compensației pentru o anumită perioadă. Un efect net negativ ar constitui baza pentru acordarea compensației. Compensația nu ar afecta prețul biletului, respectiv prețul serviciului prestat. Aceasta are un caracter general, fiind o participare la costurile totale ale activității de transport prevăzute în contract.

15. Societatea a adresat autorității fiscale, printre altele, întrebarea dacă o astfel de compensație (denumită în continuare „subvenția”) constituie venit supus TVA-ului în sensul articolului 29a alineatul 1 din Legea privind TVA-ul. În opinia societății, subvenția nu ar mări baza de impozitare în sensul articolului 29a alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, întrucât aceasta nu influențează în mod direct prețul serviciilor de transport public în comun prestate.

16. În soluția fiscală anticipată din 14 mai 2019, autoritatea a apreciat că această abordare este incorectă și a constatat că societatea, prin desfășurarea activităților descrise în cerere, care corespund definiției activității economice, astfel cum este definită la articolul 15 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul, acționează în calitate de plătitor de TVA. Autoritatea a arătat că o astfel de subvenție ar constitui subvenție în sensul articolului 29a alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, având un efect direct asupra prețului serviciilor prestate.

17. Prin hotărârea din 26 noiembrie 2019, instanța de prim grad a anulat soluția fiscală anticipată atacată. În motivare, această instanță a constatat că din cerere rezultă că subvenția nu ar afecta prețul biletului (serviciului) având în vedere că prețul biletelor este stabilit de organizator. Aceasta a respins existența unei legături neechivoce și clar perceptibile între prețul serviciilor de transport prestate și subvenție. Administrația fiscală a formulat recurs împotriva acestei hotărâri.

18. Instanța sesizată în prezent, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), a adresat Curții următoarea întrebare:

„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?”

19. În procedura în fața Curții au prezentat observații scrise administrația fiscală poloneză, Republica Polonă, Ungaria și Comisia Europeană. În temeiul articolului 76 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, Curtea a decis să nu organizeze o ședință de audiere a pledoariilor.

IV. Apreciere juridică

A. Cu privire la întrebarea preliminară și la desfășurarea examinării

20. Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită, în definitiv, să se stabilească care sunt criteriile potrivit cărora plata unei subvenții (în speță, sub forma unei compensații destinate să acopere pierderile) trebuie inclusă în baza de impozitare a unei operațiuni impozabile – realizată de beneficiarul subvenției – în temeiul articolului 73 din Directiva TVA.

21. Faptul că o unitate a administrației locale (denumită în continuare „finanțatorul”) plătește, în interes public (în speță, în interesul menținerii unui serviciu de transport public în comun), compensații pentru acoperirea costurilor nu este neobișnuit, întrucât aceasta are un anumit interes (public) în această privință.

22. Includerea generală a tuturor subvențiilor publice în baza de impozitare din punctul de vedere al legislației în materie de TVA ar avea drept consecință fie reducerea fiecărei subvenții cu TVA-ul datorat, întrucât beneficiarul nu mai poate utiliza această parte în scopul subvenționării, fie cuantumul subvenției ar trebui să fie majorat cu valoarea TVA-ului, ceea ce nu va fi întotdeauna posibil în perioade cu fonduri limitate ale bugetelor publice. Acesta este probabil și motivul pentru care există un acord unanim că nu orice plată efectuată în interes public de autoritățile publice către o întreprindere trebuie considerată contrapartida relevantă din punctul de vedere al legislației în materie de TVA a livrării unui bun sau a prestării unui serviciu [5] supuse TVA-ului.

23. De asemenea, din formularea articolului 73 din Directiva TVA reiese cu claritate că nu orice subvenție este inclusă în baza de impozitare a TVA-ului. Dimpotrivă, sunt vizate numai subvențiile direct legate de prețul livrării sau al prestării. În această privință, trebuie să se facă distincția între subvențiile lipsite de relevanță din punctul de vedere al legislației în materie de TVA și subvențiile direct legate de prețul operațiunilor. Acestea din urmă pot fi calificate, de asemenea, drept contrapartidă (în speță, din partea unui terț în calitate de finanțator).

24. Cu toate acestea, din motivarea instanței de trimitere din cererea de decizie preliminară reiese în mod clar că aceasta pornește, de asemenea, de la ipoteza unei prestații directe furnizate de societate finanțatorului (punerea la dispoziție a unui serviciu de transport public în comun). Și în acest caz, subvenția ar trebui considerată contrapartida unei prestații impozabile. Prin urmare, instanța de trimitere solicită, de fapt, să se stabilească dacă subvenția în speță intră sub incidența articolului 2 alineatul (1) litera (c) (prestare de servicii efectuată cu titlu oneros) sau a articolului 73 din Directiva TVA (remunerația din partea unui terț, inclusiv subvențiile).

25. Curtea a încercat deja în mai multe rânduri să elaboreze criterii pentru această interpretare. Astfel, plățile efectuate de membri către o asociație în scopul promovării [6], la fel ca subvențiile plătite agricultorilor în vederea abandonării producției de lapte [7] sau a renunțării la recoltă [8] nu au fost considerate de Curte o remunerație pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui

[5] A se vedea în special hotărârile în care Curtea a respins această ipoteză: Hotărârea din 16 septembrie 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743), Hotărârea din 15 iulie 2004, Comisia/Germania (C-144/02, EU:C:2004:444), Hotărârea din 18 decembrie 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), Hotărârea din 29 februarie 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), și Hotărârea din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

[6] Hotărârea din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

[7] Hotărârea din 29 februarie 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

[8] Hotărârea din 18 decembrie 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627).

serviciu. Situația este aceeași în ceea ce privește subvenția acordată unui organism public de televiziune pentru menținerea programului său[9]. În schimb, Curtea a considerat că o remunerație poate exista atunci când există o anumită legătură între subvenție și prețul pentru o prestație furnizată unui terț[10]. Acest lucru a fost confirmat în cazul unei subvenții de 10 lire sterline (GBP) pentru fiecare activitate de consultanță în domeniul energiei[11] și al unor plăți suplimentare dintr-un fond operațional pentru livrările specifice ale unei organizații de producători către membrii săi[12], dar nu și în cazul unei subvenții acordate producătorilor de furaje uscate pentru a putea produce la prețurile de pe piața mondială[13].

26. Punctul de plecare pentru a răspunde la întrebarea dacă activitatea subvenționată a societății poate fi considerată în speță o prestație cu titlu oneros este constituit de – astfel cum se întâmplă adesea – caracterul TVA-ului în calitate de taxă generală pe consum (a se vedea în acest sens secțiunea B.1). În continuare vom prezenta criteriile prevăzute de Directiva TVA pentru a răspunde la această întrebare (secțiunea B.2) în scopul oferirii unui răspuns util în speță (secțiunea B.3).

B. Cu privire la delimitarea între o subvenție lipsită de relevanță din punctul de vedere al legislației în materie de TVA și o contrapartidă relevantă din punctul de vedere al legislației în materie de TVA

1. Caracterul TVA-ului

27. Prin caracterul său, TVA-ul este o taxă generală pe consum care are scopul de a impozita cheltuiala (de regulă, o plată în bani) beneficiarului prestației pentru furnizarea de bunuri sau prestarea de servicii[14] pe care prestatorul o primește de la beneficiarul prestației. La articolul 73 din Directiva TVA, acest cuantum este extins pentru a include cheltuiala suportată de un terț. Prin urmare, este inclusă și contrapartida obținută de prestator de la un terț „în schimbul livrării sau al prestării”. Cu toate acestea, în ambele cazuri, trebuie să fie vorba despre o contrapartidă aferentă unei operațiuni efectuate de persoana care primește plata în bani, în speță societatea.

28. Operațiunea taxabilă este definită la articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA. Potrivit acestei dispoziții, următoarele operațiuni sunt supuse TVA-ului: livrarea de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare. În special din definiția unei livrări prevăzută la articolul 14 din Directiva TVA („transferul dreptului”) reiese cu claritate că prestatorul trebuie să ofere beneficiarului un avantaj consumabil specific (la livrarea unui bun). Este vorba, așadar, despre impozitarea unui transfer de bunuri de consum efectuat cu titlu oneros între două persoane.

9 Hotărârea din 16 septembrie 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

10 Hotărârea din 22 noiembrie 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629).

11 Hotărârea din 13 iunie 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

12 Hotărârea din 9 octombrie 2019, C și C (TVA și subvenții agricole) (C-573/18 și C-574/18, EU:C:2019:847).

13 Hotărârea din 15 iulie 2004, Comisia/Germania (C-144/02, EU:C:2004:444).

14 A se vedea de exemplu Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punctul 23), Hotărârea din 11 octombrie 2007, KÖGÁZ și alții (C-283/06 și C-312/06, EU:C:2007:598, punctul 37: „[s]tabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de către persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează”), și Hotărârea din 18 decembrie 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punctele 20 și 23: „Doar natura angajamentului asumat trebuie luată în considerare: pentru a intra sub incidența sistemului comun al TVA-ului, un astfel de angajament trebuie să implice un consum”).

29. TVA-ul este o taxă generală pe consum care urmărește impozitarea capacității financiare a consumatorului, care se reflectă în folosirea activelor în scopul obținerii unui avantaj consumabil. În consecință, o operațiune din punctul de vedere al legislației în materie de TVA poate exista numai dacă persoana impozabilă oferă unui *anumit* consumator un avantaj *specific*. În schimb, dacă beneficiarul subvenției oferă doar *publicului* un avantaj *general*, aceasta nu conduce la o operațiune impozabilă.

30. Subvențiile se caracterizează prin faptul că finanțatorul acordă întotdeauna subvenția și în interes propriu sau, în cazul subvențiilor acordate de autoritățile publice, în domeniul lor de competență. Cu toate acestea, simpla împrejurare că beneficiarul subvenției (în speță, societatea) urmărește un obiectiv care se suprapune sau chiar coincide cu obiectivele finanțatorului (în speță, interesul privind un serviciu de transport în comun funcțional pe teritoriul său) nu poate conduce la concluzia că este vorba despre un avantaj consumabil în sensul legislației în materie de TVA. În caz contrar, formularea articolului 73 din Directiva TVA, potrivit căreia subvenția trebuie să fie *direct* legată de prețul livrării sau al prestării, ar deveni desuetă, iar orice subvenție ar reprezenta remunerația pentru un avantaj consumabil.

2. Criterii de delimitare

31. Prin urmare, Curtea a efectuat de la început o delimitare în funcție de aspectul dacă este vorba despre o prestație în sensul legislației în materie de TVA pentru care a fost utilizată subvenția [15]. Curtea a respins [16] acest aspect în măsura în care întreprinzătorul a consimțit doar să producă mai puțin lapte și să primească în schimb o indemnizație (subvenție). Curtea a statuat că abandonarea producției de lapte de către agricultor era, fără îndoială, în interesul entității care acordă subvenția, dar că nu i-a oferit acesteia un avantaj consumabil, ci s-a efectuat mai degrabă în interesul general al bunei funcționări a pieței produselor lactate din Uniunea Europeană [17]. În special – astfel cum a statuat Curtea în mod expres – agricultorul nu furnizează servicii unui consumator identificabil și nu aduce niciun avantaj susceptibil să constituie un factor de cost în activitatea unui alt operator economic [18].

32. Situația a fost aceeași pentru o asociație care făcea publicitate pentru anumite produse regionale și primea o subvenție din partea regiunii. În această cauză, Curtea a precizat că subvenția trebuie plătită tocmai pentru furnizarea unui anumit bun sau pentru prestarea unui anumit serviciu [19] și, prin urmare, ar trebui să se examineze „dacă fiecare activitate dă naștere unei plăți specifice și identificabile” [20]. Simplul fapt că regiunea avea un interes într-o mai bună comercializare a produselor din regiune nu a fost suficient pentru Curte. În același sens au fost apreciate subvențiile acordate de stat unei întreprinderi de televiziune care nu primea remunerații din partea telespectatorilor săi [21]. Subvențiile destinate finanțării activității de emisie

[15] A se vedea în această privință jurisprudența Curții: Hotărârea din 22 noiembrie 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punctul 12 și următoarele), Hotărârea din 18 decembrie 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punctul 21 și următoarele), și Hotărârea din 29 februarie 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punctul 19 și următoarele).

[16] Hotărârea din 29 februarie 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

[17] A se vedea în mod expres Hotărârea din 29 februarie 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punctul 21 și următorul).

[18] A se vedea în mod expres Hotărârea din 18 decembrie 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punctul 23).

[19] Hotărârea din 22 noiembrie 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punctul 12); a se vedea de asemenea Hotărârea din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punctul 14 și următoarele).

[20] Hotărârea din 22 noiembrie 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punctul 15), și Hotărârea din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punctul 14 și următoarele).

[21] Hotărârea din 16 septembrie 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

nu au fost considerate contrapartida unui serviciu specific furnizat unui telespectator specific. Nici existența unei activități de emisie nu a constituit un avantaj pentru finanțator pentru care acesta a plătit o subvenție cu titlu de remunerație.

33. În schimb, în privința unei subvenții de 10 GBP pentru fiecare activitate de consultanță furnizată în domeniul energiei [22], Curtea a statuat că suma plătită de un organism public unui operator economic în cadrul unui serviciu de consultanță în domeniul energiei furnizat anumitor categorii de ocupanți de locuințe a constituit contrapartida unei prestații. De asemenea, aceasta a considerat că plățile efectuate din fondurile operaționale către o organizație de producători pentru livrarea de bunuri de capital de care au profitat producătorii vizați au constituit o remunerație din partea unui terț pentru o livrare [23].

34. Ținând seama de caracterul TVA-ului și de jurisprudența Curții, nu există, așadar, o livrare sau o prestare de servicii cu titlu oneros atunci când plata subvenției către beneficiarul subvenției se efectuează în primul rând în interesul general [24]. Astfel, în acest caz nu există un beneficiar specific al prestației. Totodată, nici finanțatorul nu devine un beneficiar specific al prestației pentru simplul motiv că are în mod indirect un interes propriu privind activitatea subvenționată.

35. Prin urmare, trebuie să se stabilească dacă plata subvenției compensează obținerea unui avantaj specific pentru un beneficiar determinat al prestației. În această privință, trebuie să se facă distincția între cele două situații posibile. Astfel, subvenția poate fi plătită pentru o prestație furnizată finanțatorului [în speță, de exemplu, punerea la dispoziție a transportului public în comun în favoarea autorității locale – a se vedea în acest sens litera a)] sau pentru o prestație furnizată persoanelor transportate [serviciu de transport în favoarea pasagerilor – a se vedea în acest sens litera b)].

a) Prestare de servicii efectuată cu titlu oneros [articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA]

36. Numai în cazul în care beneficiarul subvenției acordă finanțatorului un avantaj specific care compensează subvenția poate fi vorba despre o prestație cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, și anume o prestare de servicii impozabilă.

37. Cu toate acestea, potrivit jurisprudenței Curții, o prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros” în sensul dispoziției menționate decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului individualizabil furnizat beneficiarului. Această situație se regăsește atunci când există o *legătură directă* între serviciul prestat și contravaloarea primită [25].

[22] Hotărârea din 13 iunie 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

[23] Hotărârea din 9 octombrie 2019, C și C (TVA și subvenții agricole) (C-573/18 și C-574/18, EU:C:2019:847).

[24] Curtea face, de asemenea, o distincție în cazul unei societăți după cum aceasta apără (nicio prestație specifică) sau nu apără interesele generale ale membrilor săi – a se vedea Hotărârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punctul 31), și Hotărârea din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punctul 14, în care este vorba despre interesele generale).

[25] Hotărârea din 16 septembrie 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, punctul 31); a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 noiembrie 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punctul 39), Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punctul 22), și Hotărârea din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punctele 11, 12 și 16).

38. Acest lucru este îndoielnic în cazul unei subvenții destinate unei compensări ulterioare a pierderilor. Desigur, în general, există un acord între finanțator și beneficiar. Cu toate acestea, astfel cum subliniază, de asemenea, Ungaria în observațiile sale scrise, o subvenție destinată compensării ulterioare a pierderilor rezultate din activitatea anterioară nu este compensată de nicio activitate specifică care trebuie efectuată în acest scop. În această privință, finanțatorului nu i se acordă niciun avantaj specific.

39. Situația ar putea fi diferită în cazul în care autoritatea locală ar fi obligată, în temeiul legii, să asigure transportul public în comun și recurge la o persoană privată *pentru a-și îndeplini această obligație* și o subvenționează în consecință. În acest caz este clară legătura directă dintre plata subvenției și avantajul specific al autorității locale (scutirea de obligația legală). Or, în lipsa unei astfel de obligații, existența unui transport public în comun este, în primul rând, în interesul general, iar nu în interesul (specific) al finanțatorului.

40. Chiar dacă, în cauza Fluvius, Curtea a precizat că raportul juridic necesar pentru existența unei operațiuni impozabile trebuie să aibă o accepțiune largă [26] pentru a considera că este vorba despre o livrare sau despre o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros, aceasta presupune totuși un avantaj specific care poate fi individualizat și care este oferit finanțatorului. Consumul ilegal de energie electrică de către un hoț de energie electrică constituie, fără îndoială, un avantaj individualizat specific. Dacă, în acest scop, trebuie să se plătească o contrapartidă în funcție de consumul specific (de energie electrică furată), aceasta poate fi calificată drept despăgubire, dar nu se distinge cu nimic de o remunerație pentru consumul legal de energie electrică [27], și anume de o remunerație pentru un avantaj specific, individualizat.

41. Același lucru este valabil și în cazul unei subvenții. Nici faptul că această sumă de bani este calificată drept subvenție sau drept contrapartidă nu poate fi relevant din punctul de vedere al legislației în materie de TVA. Prin urmare, un avantaj individualizat în raport cu o autoritate locală poate fi prezumat cu ușurință atunci când, de exemplu, o persoană impozabilă preia anumite activități (întreținerea parcurilor) în schimbul plății unei sume desemnate drept „compensație” [28]. Întreținerea în schimbul unei remunerații a parcurilor pentru o comună constituie prototipul pentru o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros. Acest lucru este valabil cu atât mai mult cu cât, în cauza în discuție [29], întreținerea parcurilor era impusă comunei de o normă de drept, iar aceasta a recurs la un terț pentru a-și îndeplini obligația, compensându-l pe acesta din urmă pentru costurile suportate. La fel ca orice contrapartidă obișnuită, compensația plătită terțului nu a fost nici limitată, nici stabilită abia ulterior.

42. În schimb, întreținerea unei instituții de interes general (de exemplu, un muzeu) pentru ale cărei costuri de exploatare comuna plătește o subvenție, independentă de vizitatorii concreți, nu constituie prototipul unei prestări specifice de servicii efectuate cu titlu oneros. În principiu, această operațiune nu este impozabilă (în lipsa unui avantaj care compensează subvenția). Pe de altă parte, situația ar fi diferită în cazul în care comuna ar fi obligată prin lege să întrețină un muzeu și ar angaja un terț pentru a-și îndeplini obligația respectivă și pe care l-ar plăti pentru aceasta.

[26] Hotărârea din 27 aprilie 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, punctul 31). În consecință, un raport juridic legal poate fi, de asemenea, suficient.

[27] Hotărârea din 27 aprilie 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, punctul 33).

[28] Hotărârea din 22 februarie 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, punctul 35 și următoarele).

[29] Hotărârea din 22 februarie 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91; punctele 38 și 39).

b) Prestarea de servicii și remunerația din partea unui terț (articolul 73 din Directiva TVA)

43. Cu toate acestea, subvenția poate fi considerată, de asemenea, o remunerație (din partea terțului) atunci când beneficiarul subvenției (în speță societatea) oferă unei alte părți (în speță pasagerilor) un avantaj specific (în speță transportul de călători), iar finanțatorul plătește tocmai pentru acesta (așa-numita plată compensatorie). Aceasta din urmă este precizată la articolul 73 din Directiva TVA.

44. Conform modului său de redactare, dispoziția menționată se aplică atunci când subvenția este direct legată de prețul operațiunii în cauză. Pentru a exista o asemenea situație, subvenția trebuie să fie plătită în mod specific operatorului subvenționat pentru a efectua un anumit serviciu. Numai în acest caz subvenția poate fi considerată o contrapartidă a prestării unui serviciu [30].

45. Pe de altă parte, trebuie să se verifice dacă beneficiarul prestației (în speță pasagerii) beneficiază de subvenția acordată beneficiarului acesteia. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții, este necesar ca prețul care trebuie plătit de beneficiarii prestației să fie stabilit astfel încât să se reducă proporțional cu subvenția acordată prestatorului [31]. Astfel, noțiunea de „subvenții direct legate de preț”, în sensul articolului 73 din Directiva TVA, cuprinde numai subvențiile care constituie contrapartida totală sau parțială a unei operațiuni de livrare de bunuri sau a unei prestări de servicii și care sunt plătite de un terț vânzătorului sau prestatorului [32].

c) Concluzie intermediară

46. Dacă luăm în considerare cu seriozitate atât caracterul de taxă pe consum, cât și modul de redactare a articolului 73 din Directiva TVA, trebuie să se facă distincția, așadar, între finanțări care nu sunt compensate printr-un avantaj specific, individualizat sau care se raportează doar indirect la prețul operațiunilor și acele finanțări care se raportează direct la un avantaj individualizat sau direct la prețul operațiunilor efectuate de beneficiarul subvenției.

47. O astfel de legătură directă poate rezulta numai din condițiile specifice ale subvenției și din împrejurările speței. Revine în primul rând instanței de trimitere sarcina de a aprecia acest aspect. Curtea poate oferi totuși indicații utile în această privință, întrucât interpretarea unei dispoziții și aplicarea sa sunt dificil de disociat la o privire mai atentă.

3. Aplicarea în speță

a) Contrapartida unei prestații furnizate finanțatorului

48. În speță, unitatea administrației locale are, cu siguranță, un interes în furnizarea unui serviciu de transport public în comun pe teritoriul său. Subvenția servește, de asemenea, pentru a permite beneficiarului acesteia să continue să îl ofere. Singura problemă care se ridică este aceea dacă acest

[30] 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), și Hotărârea din 15 iulie 2004, Comisia/Germania (C-144/02, EU:C:2004:444, punctele 27 și 28).

[31] A se vedea în acest sens 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), și Hotărârea din 15 iulie 2004, Comisia/Germania (C-144/02, EU:C:2004:444, punctul 29 și jurisprudența citată).

[32] În ceea ce privește dispoziția anterioară din A șasea directivă, a se vedea 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), și Hotărârea din 15 iulie 2004, Comisia/Germania (C-144/02, EU:C:2004:444, punctul 31 și jurisprudența citată).

lucru este suficient pentru a concluziona că există un avantaj specific pentru finanțatorul căruia îi este compensată subvenția sau dacă subvenționarea nu este acordată mai degrabă în interesul general.

49. În speță, subvenția nu este însoțită de obligații specifice în favoarea finanțatorului, întrucât aceasta este acordată abia ulterior pentru a compensa pierderile eventual suferite. Nu finanțatorul este cel care decide cu privire la rutele oferite și numărul acestora, ci beneficiarul subvenției, în mod autonom. La aceasta se adaugă faptul că subvenția destinată să acopere pierderile rezultate din prestarea acestor servicii este limitată în privința cuantumului său și este calculată în mod forfetar, în funcție de kilometrii parcurși de vehiculele puse la dispoziția publicului, pe care beneficiarul subvenției le oferă, fără ca numărul de utilizatori concreți ai serviciilor de transport să fie relevant.

50. Prin urmare, o activitate individuală a beneficiarului subvenției nu dă naștere niciunei plăți specifice și identificabile din partea finanțatorului, ci subvenția compensează doar pierderile până la o anumită sumă (stabilită printr-un regulament al Uniunii) pentru a permite, cu adevărat, beneficiarului subvenției să continue să furnizeze servicii specifice de transport pasagerilor specifici. Din cererea de decizie preliminară nu reiese o obligație specifică a finanțatorului de a asigura un serviciu corespunzător de transport public în comun de care l-ar scuti beneficiarul subvenției.

51. Prin urmare, punerea la dispoziție a unui serviciu de transport public în comun se efectuează și în interesul finanțatorului, dar nu lui îi oferă un avantaj specific consumabil, ci numai utilizatorilor transportului în comun atunci când îl utilizează. În opinia noastră, nu există, așadar, o „legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită” impusă de jurisprudența Curții [33] pentru ca o prestare de servicii să fie impozabilă, ceea ce pare să considere și administrația fiscală poloneză însăși în observațiile sale scrise.

52. În concordanță cu punctul 37 din Hotărârea Curții în cauza Balgarska natsionalna televizia [34], am putea de asemenea formula: în speță nu există între stat, care plătește o subvenție de la bugetul său în scopul finanțării transportului public în comun, și pasageri, care beneficiază de aceste servicii, o relație analogă cu cea care există între o casă de asigurări de sănătate și asigurații săi [35]. Astfel, de serviciile menționate nu beneficiază persoane care pot fi identificate în mod clar, ci ansamblul potențialilor pasageri. În plus, cuantumul subvenției în cauză este determinat prin referire la o sumă forfetară regulamentară în funcție de kilometrii parcurși de vehicule și fără a se lua în considerare identitatea și numărul utilizatorilor serviciului furnizat.

b) Contrapartida unui terț pentru serviciile furnizate pasagerilor

53. Presupunând că această apreciere a situației de fapt este corectă, doar utilizatorii mai pot fi considerați beneficiari specifici ai serviciilor de transport subvenționate cărora beneficiarul subvenției le furnizează transportul de călători (serviciu). Numai în cazul în care subvenția autorității locale constituie o „subvenție direct legată de prețul livrării sau al prestării”, aceasta ar majora baza de calcul al serviciilor de transport cu cuantumul subvenției.

[33] Hotărârea din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punctul 12).

[34] Hotărârea din 16 septembrie 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, punctul 37).

[35] În această privință, Curtea face trimitere în mod expres la cauza Le Rayon d’Or – a se vedea Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

54. Spre deosebire de subvențiile menționate, de asemenea, în decizia de trimitere în ceea ce privește călătoriile în regim preferențial care trebuie acordate prin intermediul societății – acestea se referă la un serviciu specific furnizat unui utilizator specific –, legătura specifică cu anumite operațiuni lipsește în cazul subvențiilor destinate acoperirii pierderilor. Există doar o legătură generală cu activitatea (generatoare de pierderi). Prin urmare, există numai o legătură indirectă cu serviciile de transport individuale. Subvenția al cărei cuantum este limitat nu poate avea niciun efect asupra prețului serviciului individual de transport, întrucât, pe de o parte, este acordată ulterior și, pe de altă parte, este independentă de utilizarea specifică a serviciilor de transport. Aceasta se bazează mai degrabă pe kilometrii parcurși de vehiculele oferite și, prin urmare, pe potențiala utilizare de către public.

55. În această privință, prima instanță a constatat că din cererea de informații obligatorii a societății rezultă că compensația nu ar afecta prețul biletului (serviciului), având în vedere că prețul biletelor este stabilit de organizator. În aceste condiții, subvenția urmărește doar să permită beneficiarului acesteia, în general, să ofere servicii corespunzătoare, fără a fi direct legată de prețul acestor servicii. În cazul în care prețurile pentru utilizatorii transportului în comun nu sunt stabilite de beneficiarul subvenției, ci în prealabil, de autoritățile competente sau de finanțator, subvenția ulterioară destinată acoperirii costurilor nu poate influența în mod direct nici prețurile serviciului.

56. Contrar a ceea ce par să sugereze Comisia și Republica Polonă, această situație se distinge, de asemenea, în mod clar de cea aflată la originea cauzei Le Rayon d'Or [36] și care este menționată în mod expres de instanța de trimitere. În cadrul acesteia, casa de asigurări de sănătate a plătit o sumă forfetară pentru îngrijiri pentru fiecare pacient care necesita îngrijire. Curtea a considerat în mod întemeiat că această „compensație" reprezintă plata unei remunerații (în măsura în care pacienții trebuiau să mai achite și o contribuție, ar fi vorba despre o remunerație compensatorie), având în vedere că atât prestarea de servicii și beneficiarul prestației, cât și cuantumul au fost „stabilite în avans și potrivit unor criterii bine stabilite".

57. Nici faptul – subliniat de instanța de trimitere în cererea de decizie preliminară și de Republica Polonă în observațiile sale scrise – că, din cauza compensației, remunerația globală ar fi probabil mai mică decât în lipsa subvenției nu schimbă cu nimic această concluzie. Pe de o parte, acest lucru este mai mult decât îndoielnic dacă remunerația pentru serviciul de transport nu poate fi stabilită de prestator. În această situație, în lipsa unei subvenții, probabil nu ar exista nicio prestare de servicii cu titlu oneros.

58. Pe de altă parte, la o privire mai atentă, această consecință este inerentă fiecărei subvenții. Orice subvenție permite beneficiarului acesteia să efectueze un calcul diferit al prețului. Cu toate acestea, astfel cum a arătat deja Curtea, „simplul fapt că o subvenție poate avea o influență asupra prețului bunurilor livrate sau serviciilor prestate de entitatea subvenționată nu este suficient ca această subvenție să fie impozabilă" [37].

59. Hotărârea Curții pronunțată în cauza Comisia/Germania [38] arată, de asemenea, că o astfel de legătură indirectă nu poate fi suficientă, întrucât, prin această argumentație, subvenția plătită producătorilor de furaje uscate ar fi fost la rândul său impozabilă. Și această subvenție a permis producătorilor să efectueze un calcul diferit al prețului. Totuși, dat fiind că subvenția a fost acordată în interesul general, iar nu în interesul diferiților cumpărători de furaje uscate, și că

[36] Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 32 și următoarele).

[37] Hotărârea din 22 noiembrie 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punctul 12).

[38] Hotărârea din 15 iulie 2004, Comisia/Germania (C-144/02, EU:C:2004:444, punctul 34 și următoarele).

aceasta nu privea în special cantitatea vândută, Curtea a respins în mod întemeiat existența unei remunerații din partea unui terț. Prin urmare, efectele generale asupra calculului prețului – inerente fiecărei subvenții – nu sunt suficiente pentru a concluziona că există o remunerație corespunzătoare din partea unui terț sub forma acestei subvenții.

V. Concluzie

60. În consecință, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) după cum urmează:

Articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 73 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că o compensație ulterioară pentru pierderi financiare, al cărei cuantum este limitat de un regulament al Uniunii și care nu se întemeiază pe numărul de utilizatori, ci, în mod forfetar, pe numărul de kilometri parcurși de vehiculele oferite, nu constituie o remunerație pentru un serviciu prestat unității administrației locale plătitoare. O astfel de compensație nu constituie nici o remunerație din partea unui terț în favoarea utilizatorilor specifici ai transportului public local, întrucât nu are un efect direct, ci cel mult indirect asupra calculării prețurilor întreprinderii subvenționate.