

Processo C-615/23**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

6 de outubro de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)

Data da decisão de reenvio:

16 de junho de 2023

Recorrente:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Diretor de Informação Tributária Nacional, Polónia)

Recorrido:

P. S.A.

Objeto do processo principal

Interpretação individual em matéria fiscal que inclui no valor tributável do IVA a compensação paga a um operador, por uma autarquia local, pela prestação de serviços de transporte público.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do artigo 73.º da Diretiva 2006/112 no que diz respeito à inclusão, no valor tributável do IVA, da compensação paga ao operador por uma autarquia local pela prestação de serviços de transporte público; artigo 267.º TFUE

Questão prejudicial

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

L 347, p. 1, conforme alterada), ser interpretado no sentido de que a compensação descrita no pedido de interpretação individual, paga a uma entidade distinta (operador) por uma autarquia local pela prestação de serviços de transporte público coletivo, está incluída no valor tributável referido nessa disposição?

Disposições de direito da União invocadas

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

Disposições de direito nacional invocadas

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Lei de 11 de março de 2004, relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços) (texto consolidado: Dz. U. de 2018, posição 2174 conforme alterada) (a seguir «Lei do IVA»):

O artigo 29.ºa, n.º 1, dispõe, no essencial, que o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deva receber, pela venda de bens ou pela prestação de serviços, do adquirente dos bens, do beneficiário dos serviços ou de um terceiro, incluindo subvenções, subsídios e outros montantes da mesma natureza que influenciem diretamente o preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo.

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Lei de 16 de dezembro de 2010, relativa ao Transporte Público) (Dz.U. de 2018, posição 2016, conforme alterada) (a seguir «LTP»):

O artigo 50.º, n.º 1, ponto 2, alínea c), dispõe que o financiamento dos transportes com natureza de serviço público pode consistir, nomeadamente, na atribuição ao operador de uma compensação pelos custos suportados com a prestação de serviços de transporte público pelo operador.

Apresentação sucinta dos factos, do processo principal e dos argumentos das partes

- 1 A P. S.A. (a seguir «requerente» ou «sociedade») submeteu à autoridade tributária um pedido de interpretação individual em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (IVA).
- 2 A requerente é uma sociedade que desenvolve uma atividade económica. Não é uma entidade com ligações de capital ou pessoais a qualquer autarquia local, ou seja, não é um operador interno na aceção do Regulamento (CE) n.º 1370/2007 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de outubro de 2007, relativo aos serviços públicos de transporte ferroviário e rodoviário de passageiros e que revoga os Regulamentos (CEE) n.º 1191/69 e (CEE) n.º 1107/70 do Conselho. A sociedade dispõe de um sistema de contabilidade completo, está sujeita ao

imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e é um sujeito passivo de IVA ativo. Exerce principalmente atividades de transporte de passageiros. Na sequência da entrada em vigor do Regulamento (CE) n.º 1370/2007 e da LTP, a requerente está a ponderar a possibilidade de celebrar contratos de prestação de serviços de transporte público rodoviário que prevejam o pagamento à requerente da compensação referida no artigo 50.º, n.º 1, ponto 2, alínea c), da LTP. A requerente agiria na qualidade de operador e a outra parte no contrato seria o organizador do transporte público, ou seja, a autarquia local (a seguir «autarquia»).

- 3 No âmbito da sua atividade no setor dos transportes públicos coletivos, a requerente auferiria receitas com a venda de bilhetes, com as quais cobriria os custos da atividade de transporte. O preço dos bilhetes seria alternativamente fixado: 1) pelo organizador do transporte público coletivo por via de decisões dos órgãos competentes; 2) pelo organizador na forma de um contrato-tipo de prestação de serviços de transporte público rodoviário.
- 4 A requerente auferiria receitas procedentes das seguintes fontes: 1) receitas provenientes da venda de bilhetes e de outras tarifas sujeitas a IVA (em princípio, à taxa de 8 %); 2) compensação pela perda de receitas devido à aplicação dos direitos legais a tarifas reduzidas, que é objetiva e está sujeita a IVA (8 %); 3) compensação pela perda de receita devido à aplicação dos direitos a tarifas reduzidas estabelecidas na zona de competência do organizador; 4) outras receitas (por exemplo, disponibilização de espaços publicitários); as fontes de receita dos pontos 2 a 4 podem ocorrer simultaneamente, ocorrer em parte ou não ocorrer em função dos termos do contrato ou das disposições legais aplicáveis.
- 5 O financiamento dos serviços de transporte público prestados através das receitas acima referidas não cobriria os custos da atividade de transporte desenvolvida, pelo que a requerente receberia uma compensação por parte do organizador para cobrir as perdas decorrentes da prestação desses serviços. O montante da compensação não poderia exceder o montante correspondente ao efeito financeiro líquido resultante da prestação de serviços de transporte urbano calculado em conformidade com o Regulamento n.º 1370/2007.
- 6 O contrato celebrado com o organizador especificaria regras pormenorizadas para o cálculo do efeito financeiro líquido da prestação de serviços, as modalidades de pagamento da compensação e o montante máximo da compensação para o período em causa. Um efeito financeiro negativo constituiria o fundamento da compensação. A compensação não afetaria o preço do bilhete, ou seja, o preço do serviço prestado. Reveste carácter geral e é uma subvenção das despesas gerais da atividade de transporte prestada em conformidade com o contrato.
- 7 A requerente perguntou à autoridade tributária, designadamente, se essa compensação constituía uma contraprestação sujeita a IVA na aceção do artigo 29.ºa, n.º 1, da Lei do IVA.

- 8 Segundo a requerente, a compensação não aumentaria o valor tributável na aceção do artigo 29a.º, n.º 1, da Lei do IVA, uma vez que não influencia diretamente o preço dos serviços de transporte público coletivo prestados.
- 9 Na interpretação individual de 14 de maio de 2019, a autoridade considerou que essa posição estava incorreta e concluiu que a requerente, ao exercer as atividades descritas no pedido, que se enquadram na definição de atividade económica prevista no artigo 15.º, n.º 2, da Lei do IVA, atua na qualidade de sujeito passivo de IVA.
- 10 A autoridade tributária declarou que essa compensação constituiria uma subvenção na aceção do artigo 29.ºa, n.º 1, da Lei do IVA, que influencia diretamente o preço dos serviços prestados.
- 11 Por Sentença de 26 de novembro de 2019, o órgão jurisdicional de primeira instância anulou a interpretação individual impugnada.
- 12 Na sua fundamentação, esse órgão jurisdicional, invocando, à semelhança da autoridade tributária, a jurisprudência do Tribunal de Justiça (Acórdãos de 22 de novembro de 2001, C-184/00, Office des produits wallons, EU:C:2001:629, e de 13 de junho de 2002, C-353/00, Keeping Newcastle Warm, EU:C:2002:369), declarou que decorre do pedido que a compensação não afetaria o preço do bilhete (serviço) porque os preços dos bilhetes são fixados pelo organizador. O órgão jurisdicional de reenvio considerou incorreta a posição da autoridade tributária segundo a qual, de um ponto de vista económico, a sociedade não poderia prestar os serviços de transporte público coletivo aos preços que lhe seriam impostos sem a compensação recebida, o que significa que essa compensação afeta o preço. Esta argumentação não pode ser acolhida à luz dos requisitos necessários salientados pelo Tribunal de Justiça, incluindo, em especial, que a relação entre o preço dos serviços de transporte prestados e a compensação deve resultar de forma inequívoca e ser claramente determinável.
- 13 A autoridade interpôs recurso da referida sentença no órgão jurisdicional de reenvio.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 14 O órgão jurisdicional de reenvio pretende que o Tribunal de Justiça responda à questão de saber se o artigo 73.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a compensação paga por uma autarquia a título da prestação de serviços de transporte público pelo operador, a qual viabiliza o transporte de passageiros e é calculada com base em veículos-quilómetro, constitui a contrapartida pela prestação de serviços de transporte e, portanto, está abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA.
- 15 A autoridade tributária considera que a compensação recebida pelo operador (empresa de transporte) pode constituir uma contrapartida pelos serviços de

transporte prestados sujeita a IVA. Conclui que existe umnexo direto entre a compensação recebida e os serviços prestados pelo operador, uma vez que a empresa de transporte não poderia prestar os serviços em causa sem a subvenção.

16 Na jurisprudência nacional existente à data, considera-se que a compensação não entra no valor tributável pelas seguintes razões:

(1) a possibilidade de imputar inequivocamente o montante da subvenção a uma determinada operação é fundamental para se considerar que o montante da subvenção recebida pelo sujeito passivo é um elemento do valor tributável. Deve resultar das circunstâncias de facto da operação que a subvenção foi concedida por um terceiro enquanto parte da remuneração do sujeito passivo a título de uma operação concreta. Caso esse nexo direto não exista, há que considerar que a subvenção não deve ser incluída no valor tributável do IVA, mesmo que o sujeito passivo possa efetivamente, graças à tributação, reduzir o preço dos bens ou serviços propostos;

(2) essa compensação não influencia diretamente o preço dos serviços prestados. O seu objetivo é, antes de mais, cobrir os prejuízos associados a essa atividade (eventualmente, obter um lucro razoável) e permitir executá-la. Além disso, a forma como a compensação é concedida indica que se trata de uma subvenção de natureza subjetiva relacionada com os custos de funcionamento da sociedade, na medida em que presta serviços de utilidade pública, e não com os preços dos serviços de transporte, que não são afetados pela compensação.

17 Para determinar se a compensação em causa constitui um elemento do valor tributável é necessário ter em conta a sua natureza tal como decorre da LTP, da qual resulta que, graças à compensação, o serviço prestado tem um preço consideravelmente mais baixo, uma vez que, sem a subvenção, o operador não poderia prestar os seus serviços a um preço que não refletisse os custos suportados pelo operador e a correspondente margem adequada. Embora a compensação só seja paga no caso de efeito financeiro líquido negativo, tal permite que o preço dos bilhetes seja fixado pelo organizador num valor máximo.

18 A jurisprudência dos órgãos jurisdicionais nacionais existente à data faz referência à jurisprudência do Tribunal de Justiça, a qual é entendida no sentido de que o simples facto de uma subvenção poder influenciar o preço dos bens entregues ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo não basta para essa subvenção ser incluída no valor tributável. Com efeito, é necessário que a subvenção seja efetivamente paga ao operador subvencionado com vista a que este forneça um determinado bem ou preste um determinado serviço (Acórdão C-184/00, ao qual o Tribunal de Justiça também faz referência noutros acórdãos, como no Acórdão de 15 de julho de 2004, Comissão/Suécia, C-463/02, EU:C:2004:455). Acresce que o preço a pagar pelo adquirente deve ser fixado de modo a diminuir na proporção da subvenção concedida ao fornecedor do bem ou ao prestador do serviço, a qual constitui então um elemento de determinação do preço exigido por estes últimos. Por conseguinte, há que apreciar se, objetivamente, o facto de uma subvenção ser

paga ao fornecedor ou ao prestador lhe permite fornecer o bem ou prestar o serviço a um preço inferior ao que exigiria se não recebesse essa subvenção (v. Acórdão C-184/00, n.ºs 12 a 14).

- 19 Contudo, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre se a posição do Tribunal de Justiça foi corretamente interpretada e interroga-se sobre se, para responder à questão submetida, é relevante a existência de umnexo direto entre o preço dos bilhetes e a compensação recebida, entendida como uma contribuição direta para os bilhetes que reduz proporcionalmente o seu preço, ou se, para estabelecer esse nexo direto, basta demonstrar que, sem a compensação, o preço dos bilhetes seria mais elevado.
- 20 O órgão jurisdicional de reenvio pretende igualmente esclarecer se a existência de tal nexo direto entre a compensação paga e o serviço prestado pode ser deduzida do facto de os serviços da parte que recebe a compensação (o operador) se caracterizarem pela continuidade da sua prestação e pela disponibilidade permanente do prestador para os prestar. A autoridade tributária entende que existe essa reciprocidade, uma vez que considera que o operador presta um serviço ao organizador do transporte público.
- 21 As dúvidas do órgão jurisdicional de reenvio decorrem indiretamente da jurisprudência do Tribunal de Justiça. O Tribunal de Justiça já declarou, em particular, que um «montante fixo para cuidados de saúde» constitui a contrapartida das prestações de cuidados de saúde efetuadas a título oneroso por um lar de terceira idade para pessoas dependentes em benefício dos seus residentes e, por isso, é abrangido pelo âmbito de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado (Acórdão de 27 de março de 2014, C-151/13, Le Rayon d’Or SARL, EU:C:2014:185). Nesse mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça recordou que as subvenções diretamente ligadas ao preço de uma operação tributável mais não constituem do que uma situação entre outras previstas no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, e que, independentemente da situação particular em questão, o valor tributável de uma prestação de serviços é, de qualquer forma, constituído por tudo o que é recebido em contrapartida do serviço prestado (n.º 30 e jurisprudência aí referida). O Tribunal de Justiça declarou que, para que se possa considerar que uma prestação de serviços foi efetuada «a título oneroso» na aceção desta diretiva, não é necessário que a contrapartida desta prestação seja obtida diretamente do destinatário desta (n.º 34 e jurisprudência aí referida). Além disso, o Tribunal de Justiça declarou que o facto de, no processo principal, o beneficiário direto das prestações de serviços em causa não ser a caixa nacional de seguro de doença que paga o referido montante fixo mas o segurado não é suscetível de romper o nexo direto existente entre a prestação de serviços efetuada e a contrapartida recebida.

- 22 No caso em apreço, não há dúvida de que a compensação não diz respeito a um serviço de transporte individual prestado ao destinatário. Com efeito, a compensação não pode ser imputada a um comprador de um bilhete, passageiro ou bilhete específicos, uma vez que serve para cobrir o efeito financeiro líquido negativo da atividade de serviço público. Por outro lado, em virtude da compensação, o preço pago pelos passageiros é inferior.
- 23 A compensação em causa também não constitui um benefício para as atividades do operador em geral, mas está unicamente ligada à sua atividade de transporte público coletivo, uma vez que, se o operador desenvolver, além da prestação de serviços de transporte público coletivo, outras atividades económicas, é obrigado a manter uma contabilidade separada para os serviços de transporte público coletivo.
- 24 À luz do Acórdão C-151/13, afigura-se igualmente irrelevante, para determinar a existência de umnexo direto entre o serviço e a contrapartida, que os destinatários diretos dos serviços de transporte público sejam os passageiros e não a autarquia que paga a compensação. Isto porque a contrapartida não tem necessariamente de ser obtida diretamente junto do destinatário da mesma, mas pode igualmente emanar de um terceiro. O Tribunal de Justiça (designadamente, no Acórdão C-151/13) confirma também que não é necessário que a contrapartida seja obtida diretamente do adquirente do bem ou do serviço, podendo ser obtida em parte ou na totalidade de um terceiro.
- 25 Afigura-se também que, para determinar se existe umnexo direto entre os preços dos bilhetes e a compensação, é relevante o facto de a prestação dos serviços pelo operador se caracterizar pela continuidade da sua execução e pela disponibilidade constante do prestador para os prestar. Assim, para reconhecer a existência de umnexo direto entre a referida prestação e a contrapartida obtida (compensação), não é necessário demonstrar que um pagamento se refere a uma prestação de um serviço de transporte coletivo individualizada e pontual efetuada a um passageiro específico (v., neste sentido, Acórdãos do Tribunal de Justiça C-151/13 e de 29 de outubro de 2015, C-174/14, Saudaço, EU:C:2015:733). A existência de umnexo direto entre a compensação paga e os serviços prestados é igualmente confirmada pelo facto de os contratos de prestação dos serviços de transporte conterem cláusulas específicas sobre a possibilidade de ajustar o montante da compensação quando, na sequência de uma alteração da situação, o montante atribuído se revele insuficiente para a execução dos serviços objeto desse contrato.
- 26 Afigura-se igualmente que não constitui obstáculo para o reconhecimento de talnexo direto o facto de a compensação ser estabelecida num montante fixo e anual para cobrir os custos de funcionamento do operador (e não com base em serviços individualizados). O Tribunal de Justiça admitiu a tributação de uma subvenção fixa ou de uma compensação paga para cobrir os custos de funcionamento da entidade em causa (Acórdãos C-174/14 e de 22 de fevereiro de 2018, C-182/17, Ntp. Nagyszénás, EU:C:2018:91). Como indicado acima, os serviços de transporte são prestados de forma contínua e ininterrupta, o que não altera o facto de existir

um nexo direto entre a prestação de serviços e a contrapartida concedida pelos mesmos, cujo montante é previamente fixado de acordo com determinadas regras.

- 27 Afigura-se ainda que o facto de o preço dos bilhetes e o montante das eventuais bonificações serem fixados pela autarquia e não pelo operador em causa não é determinante no caso em apreço, uma vez que estas questões são igualmente estabelecidas no contrato celebrado com o operador e têm influência no cálculo do montante da compensação. O Tribunal de Justiça declarou que, desde que a contrapartida representada pela subvenção seja determinável, não é necessário que o montante da subvenção corresponda rigorosamente à diminuição do preço, bastando que a relação entre essa diminuição e a referida subvenção seja significativa (Acórdão de 15 de julho de 2004, Comissão/Alemanha, C-144/02, EU:C:2004:444, n.º 30).