

Cauza C-615/23**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

6 octombrie 2023

Instanța de trimitere:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data deciziei de trimitere:

16 iunie 2023

Recurent:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Intimată:

P. S.A.

Obiectul procedurii principale

Interpretare individuală a unei norme fiscale care include în baza de impozitare a TVA-ului compensația plătită operatorului de către autoritatea locală pentru furnizarea de servicii de transport public în comun

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

Interpretarea articolului 73 din Directiva 2006/112 în ceea ce privește includerea în baza de impozitare a TVA-ului a compensației plătite de o autoritate locală operatorului pentru prestarea de servicii de transport public în comun; articolul 267 TFUE.

Întrebarea preliminară

Articolul 73 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, [Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7]) 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?

Dispoziții de drept al Uniunii invocate

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

Dispoziții naționale invocate

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Legea din 11.03.2004 privind taxa pe bunuri și servicii) (text consolidat în Dz. U. din 2018, poziția 2174, cu modificările ulterioare), denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”:

Articolul 29a alineatul 1 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.

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Legea din 16 decembrie 2010 privind transportul public în comun) (Dz.U. din 2018 poziția 2016, cu modificările ulterioare) (denumită în continuare „Legea privind transportul public în comun”):

Articolul 50 alineatul 1 punctul 2) litera c) prevede că finanțarea serviciului public de transport 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.

Prezentarea situației de fapt și a procedurii și argumentele părților

- 1 P. S.A. (denumită în continuare „solicitantă” sau „societatea”) s-a adresat autorității fiscale cu o cerere de interpretare individuală în domeniul taxei pe valoarea adăugată (TVA).
- 2 Solicitantă este o întreprindere care desfășoară o activitate economică. Aceasta nu este o entitate care are legături de capital sau personale cu unitățile administrației locale, altfel spus nu este o entitate internă în sensul Regulamentului (CE) nr. 1370/2007 al Parlamentului European și al Consiliului din 23 octombrie 2007 privind serviciile publice de transport feroviar și rutier de călători și de abrogare a Regulamentelor (CEE) nr. 1191/69 și nr. 1107/70 ale Consiliului. Societatea ține

evidențe contabile complete, este supusă impozitului pe profit și este plătitoare de TVA. Ea desfășoară în principal activități de transport de persoane. Ca urmare a intrării în vigoare a Regulamentului nr. 1370/2007 și a Legii privind transportul public, solicitanta analizează posibilitatea de a încheia contracte de prestări de servicii publice de transport rutier care să prevadă plata compensației prevăzute la articolul 50 alineatul 1 punctul 2 litera c) din Legea privind transportul public în comun. Solicitanta ar urma să fie operatorul, iar cealaltă parte la contract ar fi organizatorul serviciului de transport public în comun, și anume autoritatea locală (denumită în continuare „autoritatea locală”).

- 3 În cadrul activității sale de transport public în comun, solicitanta ar obține venituri din vânzarea de bilete, din care ar fi acoperite costurile activității de transport. Prețurile билетelor ar urma să fie stabilite în unul din următoarele moduri: 1) de către organizatorul de transport public prin decizii ale autorităților competente; 2) de către organizator, printr-un contract-tip de prestare de servicii de transport public rutier.
- 4 Solicitanta 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 regiunea de activitate 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.
- 5 Finanțarea serviciilor de transport public din veniturile de mai sus nu ar acoperi costurile operațiunilor de transport, așadar solicitantul ar primi de la organizator o compensație pentru a acoperi pierderile generate de aceste servicii. Valoarea compensației nu poate depăși quantumul corespunzător rezultatului financiar net al furnizării de servicii de transport public, calculat în conformitate cu Regulamentul nr. 1370/2007.
- 6 Contractul cu organizatorul ar urma să prevadă regulile detaliate de calcul al rezultatului financiar net al prestării de servicii, modul de plată și valoarea maximă a compensației pentru o anumită perioadă. Un rezultat financiar 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.
- 7 Solicitanta a adresat autorității fiscale, printre altele, întrebarea dacă o astfel de compensație constituie venit supus TVA-ului în sensul articolului 29a alineatul 1 din Legea privind TVA-ul.

- 8 În opinia solicitantei, compensația 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.
- 9 În interpretarea individuală din 14 mai 2019, autoritatea [fiscală] a apreciat că această abordare este incorectă și a constatat că solicitantul, 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.
- 10 Autoritatea [fiscală] a arătat că o astfel de compensație ar constitui subvenție în sensul articolului 29a alineatul 1 din Legea privind TVA, având un efect direct asupra prețului serviciilor prestate.
- 11 Printr-o hotărâre din 26 noiembrie 2019, instanța de prim grad a anulat interpretarea individuală atacată.
- 12 În motivare, această instanță, făcând trimitere, ca și autoritatea [fiscală], la jurisprudența Curții (Hotărârea din 22 noiembrie 2001, C-184/00, Office des produits wallons EU:C:2001:629 și Hotărârea din 13 iunie 2002, C-353/00, Keeping Newcastle Warm EU:C:2002:369), a constatat că din cerere rezultă că compensația nu ar afecta prețul biletului (serviciului) având în vedere că prețul biletelor este stabilit de organizator. Instanța a considerat incorectă aprecierea autorității [fiscale] potrivit căreia, din punct de vedere economic, societatea nu ar putea presta serviciile de transport în comun la prețurile stabilite dacă nu ar exista compensația primită, ceea ce înseamnă că această compensație influențează prețul. O astfel de argumentație nu poate fi considerată valabilă în lumina cerințelor necesare evidențiate de Curte, în special aceea că legătura dintre prețul serviciilor de transport prestate și compensație trebuie să fie neechivocă și clar perceptibilă.
- 13 Autoritatea [fiscală] a formulat recurs împotriva hotărârii menționate mai sus, în fața instanței de trimitere.

Prezentare pe scurt a motivelor trimiterii preliminare

- 14 Instanța de trimitere adresează Curții întrebarea dacă articolul 73 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că compensația plătită de o autoritate locală pentru prestarea de servicii de către o entitate de transport public, care permite transportul pasagerilor, calculată pe baza kilometrilor parcurși de vehicule, constituie o contrapartidă pentru furnizarea de servicii de transport și intră astfel în domeniul de aplicare al TVA-ului.
- 15 Autoritatea [fiscală] consideră că compensațiile primite de operator (întreprindere de transport) pot constitui remunerație impozabilă în scopuri de TVA pentru serviciile de transport furnizate. Aceasta susține că există o legătură directă între compensația primită și serviciile prestate de operator, întrucât întreprinderea de transport nu ar fi putut presta serviciile în cauză dacă nu ar fi primit subvenția.

16 Conform jurisprudenței naționale anterioare, compensațiile nu sunt incluse în baza de impozitare din următoarele considerente:

(1) posibilitatea de a stabili cu claritate că cuantumul subvenției este legat de o anumită tranzacție este esențială pentru a considera o subvenție primită de o persoană impozabilă ca făcând parte din baza de impozitare. Din situația de fapt a tranzacției trebuie să reiasă că subvenția a fost acordată de un terț ca parte a remunerației persoanei impozabile pentru o anumită tranzacție. În cazul în care nu există o astfel de legătură directă, ar trebui să se considere că subvenția nu ar trebui inclusă în baza de impozitare a TVA-ului, chiar dacă, prin taxare, persoana impozabilă poate efectiv să reducă prețul bunurilor sau serviciilor oferite;

(2) aceste compensații nu au un impact direct asupra prețurilor pentru serviciile prestate. Scopul lor este, în primul rând, de a acoperi pierderile inerente unor astfel de activități (eventual, de a se obține un profit rezonabil) și de a permite desfășurarea acestora. De asemenea, modul în care se acordă compensația arată că este vorba de o subvenție de natură subiectivă, asociată costurilor de funcționare a societății, în măsura în care aceasta asigură servicii de transport de utilitate publică, iar nu prețurilor serviciilor de transport, care nu sunt influențate de compensație.

17 Pentru a stabili dacă compensația în cauză constituie bază de impozitare, este necesar să se sublinieze natura acesteia, care rezultă din Legea privind transportul public, din care reiese că, datorită compensației, serviciul prestat are un preț considerabil mai mic, întrucât, dacă nu ar fi existat subvenția, operatorul nu ar fi putut presta serviciul la un preț care nu reflectă costurile suportate de operator și nici marja corespunzătoare. Deși compensarea are loc numai în cazul unui rezultat financiar net negativ, aceasta permite ca prețul билетelor să fie stabilit de către organizator la nivelul maxim.

18 Jurisprudența de până acum a instanțelor naționale a invocat jurisprudența Curții, interpretând-o în sensul că simplul fapt că o subvenție poate influența prețul bunurilor sau al serviciilor livrate sau prestate de o persoană impozabilă nu este suficient pentru ca subvenția respectivă să fie inclusă în baza de impozitare. Trebuie într-adevăr ca aceasta să fie acordată operatorului subvenționat anume pentru ca acesta să livreze un anumit bun sau să presteze un anumit serviciu (Hotărârea C-184/00, la care Curtea face trimitere și în alte hotărâri, de exemplu, în Hotărârea din 15 iulie 2004, C-463/02, Comisia/Suedia, EU:C:2004:455). În acest sens, prețul care trebuie plătit de cumpărător sau de beneficiarul serviciului ar trebui stabilit astfel încât să scadă proporțional cu subvenția acordată vânzătorului de bunuri sau prestatorului de servicii, subvenție care ar constitui, prin urmare, un element determinant al prețului pe care acesta din urmă l-ar solicita. Prin urmare, trebuie să se examineze dacă faptul că o subvenție este acordată vânzătorului sau prestatorului serviciului îi oferă acestuia în mod obiectiv posibilitatea de a vinde bunurile sau de a presta serviciile la un preț mai mic decât cel pe care l-ar fi cerut dacă nu ar fi beneficiat de subvenție (Hotărârea C-184/00 menționată anterior, punctele 12-14).

- 19 Cu toate acestea, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la aspectul dacă poziția Curții este corect interpretată și ridică problema dacă, pentru a răspunde la întrebarea adresată, este relevantă existența unei legături directe între prețul biletelor și compensația primită, înțelesă ca o subvenționare directă a acestora, care le reduce proporțional prețul, sau dacă, pentru stabilirea unei astfel de legături directe, este suficient să se constate că, în lipsa unei compensații, biletele ar trebui să aibă un preț mai ridicat.
- 20 Instanța de trimitere dorește de asemenea să afle dacă existența unei astfel de legături directe între compensația plătită și serviciul prestat reiese din faptul că serviciile părții care primește compensația (operatorul) se caracterizează prin continuitatea prestării lor și prin disponibilitatea permanentă a prestatorului de servicii de a le presta. Autoritatea [fiscală] apreciază că există o astfel de reciprocitate, întrucât consideră că operatorul prestează un serviciu organizatorului transportului public.
- 21 Îndoielile instanței de trimitere decurg indirect din jurisprudența Curții. În special, Curtea a statuat deja că „suma forfetară pentru îngrijiri” constituie contrapartida prestațiilor de îngrijiri efectuate cu titlu oneros de o instituție de cazare a persoanelor în vârstă dependente în beneficiul rezidenților săi și, pe acest temei, intră în domeniul de aplicare al TVA-ului (Hotărârea din 27 martie 2014, C-151/13, Le Rayon d’Or SARL, EU:C:2014:185). În această hotărâre, Curtea a reiterat că subvențiile legate direct de prețul unei operațiuni impozabile nu constituie decât o situație printre alte situații prevăzute la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, și că, independent de situația particulară în discuție, baza de impozitare a unei prestări de servicii este, în orice caz, formată din tot ceea ce este primit în schimbul serviciului furnizat (punctul 30 și jurisprudența citată în acesta). Curtea a arătat că, pentru a se putea considera că o prestare de servicii este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul acestei directive, nu este necesar ca contrapartida prestării să fie obținută direct de la destinatarul acesteia (punctul 34 și jurisprudența citată în acesta). În plus, Curtea a constatat că faptul că, în cauza principală, beneficiarul direct al prestațiilor de servicii în discuție nu este casa națională de asigurări de sănătate, care plătește suma forfetară, ci persoana asigurată nu este de natură să întrerupă legătura directă care există între prestarea de servicii efectuată și contrapartida obținută.
- 22 În prezenta cauză, nu există nicio îndoială că compensația nu privește un serviciu de transport individualizat pentru beneficiarul serviciului. Într-adevăr, compensația nu poate fi legată de un anumit cumpărător de bilet, de un pasager sau de un bilet, întrucât este destinată să compenseze rezultatul financiar net negativ al activității constând în prestarea unui serviciu public. În schimb, datorită compensației, pasagerii plătesc mai puțin.

- 23 De asemenea, compensația în cauză nu reprezintă o prestație pentru activitățile operatorului în general, ci este legată numai de activitățile sale de transport public în comun, întrucât, în cazul în care operatorul desfășoară și alte activități economice în afara prestării de servicii de transport public în comun, acesta este obligat să țină o contabilitate separată pentru serviciile de transport public în comun.
- 24 În lumina Hotărârii C-151/13, pentru recunoașterea existenței unei legături directe între serviciu și contrapartidă, pare de asemenea lipsit de relevanță faptul că beneficiarii direcți ai serviciilor de transport public sunt beneficiarii comunicației și nu autoritatea locală, care plătește compensația. Într-adevăr, contrapartida nu trebuie să fie obținută direct de la destinatarul serviciului, ci poate proveni și de la un terț. Curtea confirmă de asemenea (printre altele, în Hotărârea C-151/13), că nu este necesar ca această contrapartidă să fie primită în întregime de la cumpărătorul serviciului/bunurilor, întrucât aceasta poate proveni, de asemenea, parțial sau chiar în întregime, de la un terț.
- 25 De asemenea, pentru stabilirea unei legături directe între prețul biletelor și compensații, pare a fi relevant faptul că prestarea serviciilor operatorului se caracterizează prin continuitatea acestora și prin disponibilitatea constantă a prestatorului de servicii de a le furniza. Astfel, pentru a recunoaște că există o legătură directă între această prestare de servicii și contraprestația primită în schimb (compensația), nu este necesar ca plata să se refere la o prestație individualizată și bine definită a unui serviciu de transport public către un anumit călător (a se vedea prin analogie Hotărârea Curții pronunțată în cauza C-151/13 și Hotărârea din 29 octombrie 2015, C-174/14, Saudağor, EU:C:2015:733). Existența unei legături directe între compensația plătită și serviciile prestate este confirmată de asemenea de faptul că contractele de servicii de transport conțin clauze specifice privind posibilitatea de a ajusta valoarea compensației în cazul în care, ca urmare a unei schimbări de situație, suma acordată se dovedește a fi insuficientă pentru prestarea serviciilor prevăzute în contract.
- 26 De asemenea, nu pare a fi un obstacol în calea recunoașterii unei astfel de legături directe nici faptul că compensația este stabilită pe o bază forfetară și anuală pentru a acoperi costurile de funcționare ale operatorului (și nu pe baza unor servicii individualizate). Curtea a admis posibilitatea taxării unei subvenții acordate sub formă de sumă forfetară sau a unei compensații plătite pentru a acoperi costurile de funcționare a unei entități (Hotărârea pronunțată în cauza C-174/14 și Hotărârea din 22 februarie 2018, C-182/17, Ntp. Nagyszénás, EU:C:2018:91). După cum s-a arătat mai sus, serviciile de transport sunt prestate în mod continuu și neîntrerupt, ceea ce nu afectează legătura directă existentă între serviciile prestate și remunerația acordată pentru acestea, al cărei quantum a fost prestabilit potrivit anumitor reguli.
- 27 Se pare de asemenea că faptul că prețurile biletelor și nivelul eventualelor reduceri sunt stabilite de autoritatea locală, iar nu de operatorul respectiv nu are incidență asupra cauzei, întrucât aceste aspecte sunt prevăzute de asemenea în contractul

încheiat cu operatorul și influențează calculul nivelului compensației. Curtea a statuat că, în măsura în care contraprestația poate fi identificată, nu este necesar ca cuantumul subvenției să corespundă întocmai reducerii de preț, ci este suficient ca raportul dintre reducere și subvenție să fie semnificativ (Hotărârea din 15 iulie 2004, C-144/02, Comisia/Germania, punctul 30, EU:C:2004:444).

DOCUMENT DE LUCRU