Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 13 de fevereiro de 2025 [1]

Processo C-615/23

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
contra
P. S.A.

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)]

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Prestações de serviços efetuadas a título oneroso — Valor tributável — Compensações para cobrir perdas — Subvenções diretamente ligadas ao preço — Serviço de um terceiro subvencionado no interesse geral — Relação jurídica e ligação direta entre o serviço e a contrapartida — Contrapartida de um terceiro»

I. Introdução

1. No âmbito do presente processo, o Tribunal de Justiça debruça-se sobre a questão fundamental do tratamento, para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), de uma situação em que um sujeito passivo é subvencionado por uma autarquia local no interesse geral (no caso vertente, a disponibilização de um transporte público de passageiros). Se a subvenção constituir uma parte da contrapartida do serviço que o sujeito passivo presta ao concedente da subvenção ou aos seus clientes, o sujeito passivo deverá pagar o IVA (ou a subvenção deverá ser majorada em correspondência). Em contrapartida, se a subvenção não constituir uma parte da contrapartida de um serviço (em benefício do concedente da subvenção ou dos clientes), mas uma subvenção geral em benefício do sujeito passivo, não há operação tributável e, por conseguinte, não é devido IVA.

2. A fronteira entre as duas constelações nem sempre é fácil de traçar e já ocupou o Tribunal de Justiça em vários processos [2]. No âmbito do presente processo prejudicial, o Tribunal de Justiça deve agora debruçar-se sobre o projeto de subvenção de uma empresa de transporte público de passageiros que recebe uma compensação para cobrir as perdas que sofre ao assegurar as ligações de transporte. Este pagamento não é calculado em função do número de utilizadores, mas numa

[1] Língua original: alemão.

[2] Acórdãos de 16 de setembro de 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743); de 9 de outubro de 2019, C e C (IVA e subvenções agrícolas) (C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847); de 15 de julho de 2004, Comissão/Alemanha (C-144/02, EU:C:2004:444); de 22 de novembro de 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629); de 13 de junho de 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369); de 18 de dezembro de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627); de 29 de fevereiro de 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72); e de 8 de março de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

base fixa, em função dos quilómetros por veículo propostos. A este respeito, o Tribunal de Justiça tem, assim, a oportunidade de desenvolver os critérios de delimitação entre uma subvenção paga *por um* serviço de uma subvenção geral paga *independentemente de um* serviço.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

3. O quadro jurídico do direito da União é definido pela Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»)[3]. O artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva IVA, tem a seguinte redação:

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[…]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4. O artigo 73.º da Diretiva IVA diz respeito ao valor tributável e tem a seguinte redação:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

B. Direito polaco

5. A Polónia transpôs a Diretiva IVA pela Lei de 11 de março de 2004, relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, n.º 177, pos. 1054, conforme alterada, a seguir «Lei do IVA»).

6. O seu artigo 29a, 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.

[3] Diretiva do Conselho de 28 de novembro de 2006 (JO 2006, L 347, p. 1), na sua versão atual, conforme alterada pela Diretiva (UE) 2022/890 do Conselho, de 3 de junho de 2022 (JO 2022, L 155, p. 1).

7. Além disso, existe a Lei de 16 de dezembro de 2018, relativa ao Transporte Público (Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym, Dz. U. 2018, pos. 2016, conforme alterada). O seu 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 por ele suportados com a prestação de serviços de transporte público.

III. Matéria de facto e processo de decisão prejudicial

8. A P. S.A. (a seguir «sociedade») submeteu à Autoridade Tributária um pedido de interpretação individual em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

9. A sociedade é uma empresa que desenvolve uma atividade económica. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, não se trata de 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 [4]. Isto significa, certamente, que a sociedade é uma empresa privada independente.

10. 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. No contexto da entrada em vigor do Regulamento (CE) n.º 1370/2007 e da Lei relativa ao Transporte Público, a sociedade está a ponderar a possibilidade de celebrar contratos de prestação de serviços de transporte público rodoviário com autarquias locais que prevejam o pagamento à sociedade da compensação referida no artigo 50.º, n.º 1, ponto 2, alínea c), da Lei relativa ao Transporte Público. A sociedade agiria na qualidade de operador e a outra parte no contrato seria o organizador do transporte público.

11. No âmbito da sua atividade no setor dos transportes públicos coletivos, a sociedade 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; ou 2) pelo organizador sob a forma de um contrato-tipo de prestação de serviços de transporte público rodoviário.

12. A sociedade 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) uma compensação pela perda de receitas devido à aplicação dos direitos às tarifas reduzidas de transporte legalmente estabelecidas, que é objetiva e está sujeita a IVA (8 %);

3) uma compensação pela perda de receitas devido à aplicação dos direitos às tarifas reduzidas de transporte estabelecidas na zona de competência do organizador;

4) outras receitas (por exemplo, disponibilização de espaços publicitários), sendo que, em função dos termos do respetivo contrato ou das disposições legais aplicáveis, todas as fontes de receita dos pontos 2 a 4 podem ocorrer simultaneamente, ocorrer em parte ou não ocorrer.

[4] Regulamento 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 (JO 2007, L 315, p. 1).

13. 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 sociedade 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.

14. 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 caráter geral e é uma subvenção das despesas gerais da atividade de transporte prestada em conformidade com o contrato.

15. A sociedade perguntou à Autoridade Tributária, designadamente, se essa compensação (a seguir «subvenção») constituía uma contraprestação sujeita a IVA na aceção do artigo 29a, n.º 1, da Lei do IVA. Segundo a sociedade, a subvenção não aumentaria o valor tributável na aceção do artigo 29a, n.º 1, da Lei do IVA, uma vez que não tem influência direta no preço dos serviços de transporte público coletivo prestados.

16. Na interpretação individual de 14 de maio de 2019, a autoridade considerou que essa posição estava incorreta e concluiu que a sociedade, 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. A Autoridade Tributária declarou que essa subvenção constituía um outro montante, na aceção do artigo 29a, n.º 1, da Lei do IVA, com influência direta no preço dos serviços prestados.

17. Por Sentença de 26 de novembro de 2019, o órgão jurisdicional de primeira instância anulou a interpretação individual impugnada. Na sua fundamentação, este órgão jurisdicional declarou que decorre do pedido que a subvenção não afetaria o preço do bilhete (serviço) porque os preços dos bilhetes são fixados pelo organizador. Negou a existência de uma relação inequívoca e claramente determinável entre o preço dos serviços de transporte prestados e a subvenção. A Administração Tributária interpôs recurso desta sentença.

18. O Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), que está a julgar o caso, submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 73.º da Diretiva IVA 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?»

19. A Administração Tributária polaca, a República da Polónia, a Hungria e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas sobre esta questão no âmbito do processo no Tribunal de Justiça. Em conformidade com o artigo 76.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, o Tribunal de Justiça decidiu não realizar audiência.

IV. Apreciação jurídica

A. Quanto à questão prejudicial e à metodologia de análise seguida

20. Com o seu pedido de decisão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, saber quais os critérios segundo os quais o pagamento de uma subvenção (neste caso, sob a forma de uma compensação para cobrir as perdas) deve, nos termos do artigo 73.º da Diretiva IVA, ser incluído no valor tributável de uma operação tributável, realizada pelo beneficiário da subvenção.

21. Não é inusual que uma autarquia local (a seguir «concedente da subvenção») pague, no interesse geral (neste caso, no interesse da manutenção de um serviço público de transporte), compensações para cobrir os custos, uma vez que tem um certo interesse (público) em fazê-lo.

22. A inclusão geral de todas as subvenções estatais no valor tributável do IVA significaria que cada subvenção seria ou reduzida em função do montante do IVA a pagar, uma vez que o seu beneficiário já não pode utilizar esta parte para o objetivo subvencionado, ou o montante da subvenção deveria de ser aumentado em função do montante do IVA, o que nem sempre será possível em tempos de orçamentos públicos apertados. Esta é provavelmente uma das razões pelas quais existe um consenso no sentido de que nem todos os pagamentos efetuados pelo setor público a uma empresa no interesse geral devem ser considerados uma contrapartida de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços [5], sujeita a IVA.

23. Resulta igualmente claro da redação do artigo 73.º da Diretiva IVA que nem todas as subvenções estão abrangidas pelo valor tributável do IVA. De facto, este abrange apenas as subvenções diretamente relacionadas com o preço de venda. A este respeito, há que distinguir entre as subvenções irrelevantes em termos de IVA e as subvenções que estão diretamente relacionadas com o preço das operações. Estas últimas também podem ser qualificadas de contrapartida (no caso em apreço, pagas por um terceiro na pessoa do concedente da subvenção).

24. No entanto, resulta claramente da argumentação do órgão jurisdicional de reenvio no pedido de decisão prejudicial que este equaciona igualmente a possibilidade de existir uma prestação direta da sociedade ao concedente da subvenção (disponibilização de um serviço de transporte público coletivo). Também neste caso, a subvenção deveria ser considerada como contrapartida de uma prestação tributável e sujeita a imposto. Por conseguinte, o órgão jurisdicional pretende, na realidade, saber se a subvenção em causa está abrangida pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea c) (prestação de serviços efetuada a título oneroso) ou pelo artigo 73.º da Diretiva IVA (remuneração de um terceiro, incluindo as subvenções).

25. O Tribunal de Justiça já tentou por diversas vezes desenvolver critérios para esta interpretação. Assim, os pagamentos efetuados pelos membros a uma associação promocional [6], bem como as subvenções concedidas aos produtores agrícolas para abandonarem a produção de leite [7] ou para renunciarem a uma colheita [8], não foram considerados pelo Tribunal de Justiça

[5] V. apenas os acórdãos em que o Tribunal de Justiça rejeitou essa qualificação: Acórdãos de 16 de setembro de 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743); de 15 de julho de 2004, Comissão/Alemanha (C-144/02, EU:C:2004:444); de 18 de dezembro de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627); de 29 de fevereiro de 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72); e de 8 de março de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

[6] Acórdão de 8 de março de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

[7] Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

[8] Acórdão de 18 de dezembro de 1997, Landboden-Agrardienst (C-384/95, EU:C:1997:627).

como contrapartida de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços. O mesmo se aplica à subvenção concedida a um operador público de radiodifusão para manter a sua programação [9]. Em contrapartida, o Tribunal de Justiça considerou que pode existir uma remuneração quando existe uma relação específica entre a subvenção e o preço de um serviço prestado a um terceiro [10]. Foi o que aconteceu no caso de uma subvenção de 10 libras esterlinas (GBP) por serviço de aconselhamento em matéria de energia [11] e no caso de pagamentos suplementares por um fundo operacional para entregas concretas de uma organização de produtores aos seus membros [12], mas não no caso de uma subvenção concedida a produtores de forragens secas para poderem produzir a preços do mercado mundial [13].

26. O ponto de partida para responder à questão de saber se a atividade subvencionada da sociedade pode, neste caso, ser considerada uma prestação efetuada a título oneroso é, como acontece frequentemente, a natureza do IVA enquanto imposto geral sobre o consumo (v., a este respeito, ponto B.1.). Em seguida, apresentarei os critérios exigidos pela Diretiva IVA para responder a esta questão (v. ponto B.2.), a fim de dar uma resposta útil no caso em apreço (v. ponto B.3.).

B. Quanto à distinção entre uma subvenção irrelevante e uma contrapartida relevante para efeitos de IVA

1. Natureza do IVA

27. Pela sua natureza, o IVA é um imposto geral sobre o consumo que visa tributar a despesa (geralmente um pagamento em dinheiro) efetuada pelo destinatário de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços [14], que o prestador recebe do destinatário. Este montante é alargado, pelo artigo 73.º da Diretiva IVA, às despesas suportadas por um terceiro. Por conseguinte, a contrapartida que o prestador recebe de um terceiro «em relação a essas operações» também está abrangida. Todavia, em ambos os casos, deve tratar-se de uma contrapartida de uma operação da pessoa que recebe o pagamento em dinheiro, neste caso a sociedade.

28. O que constitui uma operação tributável é definido no artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva IVA. Segundo esta disposição, estão sujeitas ao IVA as seguintes operações: as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Em especial, resulta claramente da definição de entrega constante do artigo 14.º da Diretiva IVA («transferência do poder») que o prestador deve proporcionar ao destinatário uma vantagem consumível concreta (no caso de uma entrega, um bem). Trata-se, portanto, da tributação de uma transferência de bens de consumo efetuada a título oneroso entre duas pessoas.

[9] Acórdão de 16 de setembro de 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

[10] Acórdão de 22 de novembro de 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629).

[11] Acórdão de 13 de junho de 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

[12] Acórdão de 9 de outubro de 2019, C e C (IVA e subvenções agrícolas) (C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847).

[13] Acórdão de 15 de julho de 2004, Comissão/Alemanha (C-144/02, EU:C:2004:444).

[14] V., a título de exemplo: Acórdãos de 3 de maio de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, n.º 23); de 11 de outubro de 2007, KÖGÁZ e o. (C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, n.º 37 — «a fixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que forneça»); e de 18 de dezembro de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, n.ºs 20 e 23 — «Apenas a natureza do compromisso assumido deve ser tida em consideração: para se inserir no sistema comum do IVA, esse compromisso deve acarretar um consumo»).

29. O IVA é um imposto sobre o consumo que visa tributar a capacidade económica do consumidor, que se manifesta numa despesa patrimonial para obter uma vantagem consumível. Por conseguinte, só pode existir uma operação sujeita a IVA se o sujeito passivo proporcionar uma vantagem *concreta* a um consumidor *específico*. Se, pelo contrário, o beneficiário da subvenção se limitar a conferir uma vantagem *geral* ao *público em geral*, não se trata de uma operação tributável.

30. As subvenções caracterizam-se pelo facto de o concedente atribuir sempre a subvenção no seu próprio interesse ou, no caso de subvenções públicas, no seu domínio de competência. No entanto, o simples facto de o beneficiário da subvenção (neste caso, a sociedade) prosseguir um objetivo que se sobrepõe ou mesmo coincide com os objetivos do concedente (no caso em apreço, o interesse num sistema de transporte de passageiros operacional no seu próprio território) não é suficiente para se concluir pela existência de uma vantagem consumível na aceção da legislação em matéria de IVA. Caso contrário, a formulação do artigo 73.º da Diretiva IVA, segundo a qual a subvenção deve estar *diretamente* relacionada com o preço de tais operações, estaria obsoleta e qualquer subvenção constituiria então a contrapartida de uma vantagem consumível.

2. Critérios de delimitação

31. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça estabeleceu, desde o início, uma distinção consoante exista ou não uma prestação na aceção da legislação em matéria de IVA para a qual foi utilizada a subvenção [15]. O Tribunal de Justiça [16] negou que assim fosse quando um operador aceitou apenas produzir menos leite e receber uma remuneração (subvenção) em contrapartida. O Tribunal de Justiça considerou que o abandono da produção leiteira por parte do produtor agrícola era do interesse do concedente da subvenção, mas não lhe conferia uma vantagem consumível, sendo antes do interesse geral do bom funcionamento do mercado do leite na União Europeia [17]. Em particular, o Tribunal de Justiça declarou expressamente que o produtor agrícola não fornecia serviços a um consumidor identificável nem uma vantagem suscetível de ser considerada como um elemento constitutivo do custo da atividade de outra pessoa na cadeia comercial [18].

32. O mesmo se aplicava a uma associação que publicitava determinados produtos regionais e recebia uma subvenção da região. Neste caso, o Tribunal de Justiça esclareceu que a subvenção devia ser especificamente paga pelo fornecimento de um determinado bem ou pela prestação de um determinado serviço [19], devendo, por conseguinte, verificar-se «se cada ação dá lugar a um pagamento específico e identificável» [20]. O simples facto de a região ter interesse numa melhor comercialização dos produtos da região não foi considerado suficiente pelo Tribunal de Justiça. No mesmo sentido apontava a apreciação das subvenções do Estado a uma empresa de televisão que não cobrava nenhuma contrapartida aos seus telespetadores [21]. As subvenções para o financiamento da atividade de radiodifusão não foram consideradas uma contrapartida de um

[15] V., a este respeito, a jurisprudência do Tribunal de Justiça: Acórdãos de 22 de novembro de 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, n.os 12 e segs.); de 18 de dezembro de 1997, Landboden-Agrardienst (C-384/95, EU:C:1997:627, n.os 21 e segs.); e de 29 de fevereiro de 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, n.os 19 e segs.).

[16] Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

[17] Neste sentido, expressamente, Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, n.os 21 e segs.).

[18] Neste sentido, expressamente, Acórdão de 18 de dezembro de 1997, Landboden-Agrardienst (C-384/95, EU:C:1997:627, n.º 23).

[19] Acórdão de 22 de novembro de 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, n.º 12), e, também neste sentido, Acórdão de 8 de março de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, n.os 14 e segs.).

[20] Acórdãos de 22 de novembro de 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, n.º 15), e de 8 de março de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, n.os 14 e segs.).

[21] Acórdão de 16 de setembro de 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

serviço concreto prestado a um telespetador específico. A existência de uma atividade de radiodifusão também não constituía, para o concedente, uma vantagem pela qual este tivesse concedido a subvenção a título de contrapartida.

33. Pelo contrário, no caso de uma subvenção de 10 GBP por serviço de aconselhamento em matéria de energia prestado [22], o Tribunal de Justiça decidiu que o montante pago por uma entidade pública a um operador económico no âmbito da prestação de um serviço de aconselhamento em matéria de energia a determinadas categorias de ocupantes de habitações constituía uma contrapartida de uma prestação. Do mesmo modo, considerou que os pagamentos efetuados a partir dos fundos operacionais a uma organização de produtores para a entrega de bens de investimento em benefício dos produtores em causa constituíam uma contrapartida de uma entrega paga por um terceiro [23].

34. Tendo em conta a natureza do IVA e a jurisprudência do Tribunal de Justiça, não existe, por conseguinte, uma entrega de bens ou uma prestação de serviços a título oneroso se o pagamento da subvenção for efetuado ao beneficiário essencialmente no interesse geral [24]. Com efeito, nesse caso, não existe um destinatário específico. O concedente da subvenção não se converte em destinatário específico pelo simples facto de ter indiretamente um interesse próprio na atividade subvencionada.

35. Deve, por conseguinte, ser esclarecido se o pagamento da subvenção é compensado pela concessão de uma vantagem concreta a um destinatário específico. A este respeito, há que distinguir as duas hipóteses possíveis. Assim, a subvenção pode ser paga por uma prestação ao concedente [no caso em apreço, por exemplo, a disponibilização de um serviço de transporte público de passageiros em benefício da autarquia local — v., a este respeito, a)] ou por uma prestação às pessoas transportadas [serviço de transporte em benefício dos passageiros — v., a este respeito, b)].

a) Prestação de serviços efetuada a título oneroso [artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA]

36. Só se o beneficiário da subvenção proporcionar ao concedente uma vantagem concreta em contrapartida do pagamento da subvenção é que se pode falar de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA e, portanto, de uma prestação de serviços tributável.

37. No entanto, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma prestação de serviços só é efetuada «a título oneroso» na aceção desta disposição se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica no âmbito da qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador a contraprestação efetiva de um serviço individualizável prestado ao beneficiário. Tal verifica-se caso exista um *nexo direto* entre o serviço prestado e a contraprestação recebida [25].

22 Acórdão de 13 de junho de 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

23 Acórdão de 9 de outubro de 2019, C e C (IVA e subvenções agrícolas) (C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847).

24 O Tribunal de Justiça também distingue, no caso de uma sociedade, consoante esta salvaguarde ou não interesses gerais dos seus membros (inexistência de uma prestação concreta) — v. Acórdãos de 12 de fevereiro de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, n.º 31), e de 8 de março de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, n.º 14, sobre interesses gerais).

25 Acórdão de 16 de setembro de 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, n.º 31), v., neste sentido, Acórdãos de 22 de novembro de 2018, MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, n.º 39); de 22 de junho de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, n.º 22); e de 8 de março de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, n.ºs 11, 12 e 16).

38. Isto é questionável no caso de uma subvenção para compensação de perdas *a posteriori*. É certo que, em regra, existe um acordo entre o concedente e o beneficiário da subvenção, no entanto, como a Hungria também sublinha nas suas observações escritas, uma subvenção destinada a compensar *a posteriori* as perdas que resultaram da atividade anterior não se contrapõe a nenhuma atividade a realizar concretamente para esse efeito. Nessa medida, não se proporciona nenhuma vantagem concreta ao concedente da subvenção.

39. A situação seria provavelmente diferente se a autarquia local fosse obrigada, por força da lei, a assegurar um serviço público de transporte de passageiros e se, *para cumprir essa obrigação*, recorresse a uma entidade privada e a subvencionasse em conformidade. O nexo direto entre o pagamento da subvenção e a vantagem concreta da autarquia local (desoneração da obrigação legal) é aqui evidente. No entanto, sem essa obrigação, a existência de um transporte público de passageiros é, antes de mais, do interesse geral e não do interesse (concreto) do concedente da subvenção.

40. Ainda que o Tribunal de Justiça tenha esclarecido, no processo Fluvius, que a relação jurídica necessária à existência de uma operação tributável deve ser entendida em sentido lato [26], para considerar que se trata de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços a título oneroso, tal pressupõe, no entanto, uma vantagem concreta individualizável conferida ao concedente da subvenção. O consumo ilegal de eletricidade por um ladrão de eletricidade constitui indiscutivelmente uma vantagem concreta individualizada. Se for necessário pagar uma contrapartida em função do consumo concreto (da eletricidade furtada), esta pode ser qualificada de indemnização, mas não difere minimamente da remuneração pelo consumo legal de eletricidade [27] e, por conseguinte, da remuneração de uma vantagem concreta e individualizada.

41. O mesmo se aplica no contexto de uma subvenção. Do mesmo modo, o facto de este montante em dinheiro poder ser qualificado de subvenção ou de contrapartida também não pode justificar qualquer diferença do ponto de vista do IVA. Por conseguinte, pode-se admitir, desde logo, a existência de uma vantagem individualizada em relação a uma autarquia local se, por exemplo, um sujeito passivo assumir determinadas atividades (manutenção de parques) em contrapartida do pagamento de um montante denominado «compensação» [28]. A manutenção a título oneroso de parques de um município é o protótipo de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso. Isto é tanto mais verdade quanto, no processo em causa [29], o município tinha a obrigação legal de manter o parque e recorreu a um terceiro para cumprir essa obrigação, compensando os respetivos custos. À semelhança de qualquer contrapartida normal, a compensação paga ao terceiro não estava limitada, nem foi determinada *a posteriori*.

42. Em contrapartida, a manutenção de uma instalação de interesse geral (por exemplo, um museu), para cujos custos de exploração o município paga uma subvenção, que é independente dos visitantes concretos, não é o protótipo de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso. Em princípio, esta operação não é tributável (devido à falta de uma vantagem concreta em contrapartida da subvenção). A situação seria diferente se o município fosse legalmente obrigado a manter um museu e contratasse e pagasse a um terceiro para cumprir essa obrigação.

[26] Acórdão de 27 de abril de 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, n.º 31). Por conseguinte, pode também ser suficiente uma relação jurídica legal.

[27] Acórdão de 27 de abril de 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, n.º 33).

[28] Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, n.ºs 35 e segs.).

[29] Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, n.ºs 38 e 39).

b) Prestação de serviços e contrapartida de um terceiro (artigo 73.º da Diretiva IVA)

43. No entanto, a subvenção também pode ser considerada uma contrapartida (de um terceiro) se o beneficiário da subvenção (neste caso, a sociedade) proporcionar a outrem (neste caso, aos passageiros) uma vantagem concreta (neste caso, o transporte de pessoas) e o concedente da subvenção pagar precisamente por essa razão (o chamado «complemento de preço»). Este último aspeto é clarificado pelo artigo 73.º da Diretiva IVA.

44. De acordo com a sua redação, esta disposição é aplicável se a subvenção estiver diretamente relacionada com o preço da operação em causa. Tal só acontece se a subvenção for paga ao operador económico subvencionado para a prestação de um determinado serviço. Só neste caso é que a subvenção pode ser considerada uma contrapartida pela prestação de um serviço [30].

45. Além disso, a subvenção concedida ao beneficiário da subvenção deve beneficiar igualmente o destinatário (no caso vertente, os passageiros). Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, é necessário que o preço a pagar pelo destinatário seja fixado de modo que diminua na proporção da subvenção concedida ao prestador [31]. Assim, a expressão «subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações», na aceção do artigo 73.º da Diretiva IVA, abrange apenas as subvenções que constituem, no todo ou em parte, a contrapartida da entrega de bens ou da prestação de serviços e que são pagas ao vendedor ou ao fornecedor por um terceiro [32].

c) Conclusão intercalar

46. Se tanto a natureza do imposto especial de consumo como a redação do artigo 73.º da Diretiva IVA forem levadas a sério, há que distinguir entre subsídios que não constituem a contrapartida de uma vantagem concreta individualizada ou que apenas estão indiretamente relacionados com o preço das operações e subsídios que estão diretamente relacionados com uma vantagem individualizada ou com o preço das operações do beneficiário da subvenção.

47. Um nexo direto deste tipo só pode resultar das condições concretas da subvenção e das circunstâncias de cada caso. A sua apreciação incumbe, em primeiro lugar, ao órgão jurisdicional de reenvio. No entanto, o Tribunal de Justiça pode fornecer indicações úteis a este respeito, uma vez que, em bom rigor, a interpretação de uma disposição e a sua aplicação são dificilmente dissociáveis.

3. Aplicação ao caso em apreço

a) Contrapartida de uma prestação ao concedente da subvenção

48. No caso em apreço, a autarquia local tem certamente interesse na disponibilização de serviços de transporte público de passageiros no seu território. A subvenção serve igualmente para que o beneficiário possa continuar a oferecer esse serviço. A única questão que se coloca é a de saber se

[30] Acórdãos de 9 de outubro de 2019, C e C (IVA e subvenções agrícolas) (C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, n.º 31), e de 15 de julho de 2004, Comissão/Alemanha (C-144/02, EU:C:2004:444, n.ºs 27 e 28).

[31] V., neste sentido, Acórdãos de 9 de outubro de 2019, C e C (IVA e subvenções agrícolas) (C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, n.º 32), e de 15 de julho de 2004, Comissão/Alemanha (C-144/02, EU:C:2004:444, n.º 29 e jurisprudência aí referida).

[32] V., no que respeita à disposição anterior da Sexta Diretiva, Acórdãos de 9 de outubro de 2019, C e C (IVA e subvenções agrícolas) (C-573/18 e C-574/18, EU:C:2019:847, n.º 34), e de 15 de julho de 2004, Comissão/Alemanha (C-144/02, EU:C:2004:444, n.º 31 e jurisprudência aí referida).

isso basta para se concluir pela existência de uma vantagem concreta do concedente em contrapartida da subvenção, ou se, pelo contrário, a subvenção é antes concedida no interesse geral.

49. No caso em apreço, a subvenção não é acompanhada de obrigações concretas a favor do concedente da subvenção, uma vez que só é concedida *a posteriori* a título de compensação das perdas eventualmente sofridas. Não é o concedente, mas o beneficiário da subvenção quem decide, de forma autónoma, quais e quantas ligações são oferecidas. Além disso, a subvenção destinada a cobrir as perdas resultantes da prestação desses serviços é limitada no seu montante e calculada numa base fixa em função dos quilómetros por veículo postos à disposição do público pelo beneficiário, sem que o número de utilizadores concretos dos serviços de transporte seja relevante.

50. Não é, por conseguinte, uma atividade individual do beneficiário da subvenção que desencadeia um pagamento específico e determinável por parte do concedente, limitando-se a subvenção a compensar as perdas até um determinado montante (que é determinado por um regulamento da União) para que o beneficiário possa continuar a fornecer os serviços de transporte aos passageiros concretos. Não resulta do pedido de reenvio prejudicial a existência de uma obrigação concreta a cargo do concedente de prestar o correspondente serviço público de transporte de passageiros, da qual o beneficiário o desoneraria.

51. Assim sendo, embora a disponibilização de um serviço de transporte público de passageiros também seja, certamente, do interesse do concedente, não lhe confere a ele uma vantagem consumível concreta, mas apenas aos utilizadores do transporte de passageiros quando o utilizam. Na minha opinião, falta, portanto, a «existência de um nexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido» exigida pela jurisprudência do Tribunal de Justiça [33] para que uma prestação de serviços seja tributável, o que a própria Administração Tributária polaca parece assumir nas suas observações escritas.

52. Em consonância com o n.º 37 da decisão do Acórdão do Tribunal de Justiça no processo Balgarska natsionalna televizia [34], isto também poderia ser formulado do seguinte modo: ora, no caso em apreço, não há entre o Estado, que paga uma subvenção proveniente do seu orçamento para financiar o transporte público de passageiros, e os passageiros, que beneficiam desses serviços, uma relação análoga à existente entre uma caixa de seguro de doença e os seus segurados [35]. Com efeito, os referidos serviços não beneficiam pessoas claramente identificáveis, mas todos os potenciais passageiros. Além disso, o montante da subvenção em causa é determinado por referência a um montante fixo estabelecido por regulamento em função dos quilómetros por veículo e sem se tomar em consideração a identidade e o número de utilizadores do serviço fornecido.

b) Contrapartida de um terceiro pelos serviços prestados aos passageiros

53. Partindo do princípio de que esta avaliação dos factos é correta, já só os utilizadores a quem o transporte de passageiros (serviço) é fornecido pelo beneficiário da subvenção podem ser considerados como os destinatários concretos dos serviços de transporte subvencionados. Só se a

[33] Acórdão de 8 de março de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, n.º 12).

[34] Acórdão de 16 de setembro de 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, n.º 37).

[35] A este respeito, o Tribunal de Justiça remete expressamente para o processo Le Rayon d'Or — v. Acórdão de 27 de março de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

subvenção da autarquia local constituir uma «subvenção diretamente relacionada com o preço desta operação» é que aumentaria o valor tributável dos serviços de transporte no montante da subvenção.

54. Diferentemente das subvenções, igualmente mencionadas no despacho de reenvio, para reduções de tarifas de transporte a conceder pela sociedade, e que dizem respeito a um serviço concreto prestado a um utilizador concreto, as subvenções destinadas a cobrir as perdas carecem de ligação concreta com determinadas operações. Existe apenas um nexo geral com a atividade (deficitária). Por conseguinte, existe apenas um nexo indireto com os serviços de transporte individuais. A subvenção, cujo montante é limitado, não pode ter nenhuma influência no preço do serviço de transporte individual porque, por um lado, é concedida *a posteriori* e, por outro, é independente da utilização concreta dos serviços de transporte. Baseia-se antes no número de quilómetros percorridos pelo veículo e, portanto, na sua potencial utilização pelo público em geral.

55. A este respeito, a primeira instância considerou que resultava do pedido de informações vinculativas da sociedade que a compensação não tinha nenhumainfluência no preço do bilhete (preço do serviço), uma vez que seria o organizador a fixar os preços dos bilhetes. Nestas circunstâncias, a subvenção visa apenas permitir ao beneficiário, de uma forma geral, oferecer serviços análogos, sem estar diretamente relacionada com o preço desses serviços. Se os preços para os utilizadores do transporte de passageiros não são fixados pelo beneficiário, mas sim antecipadamente pelas autoridades competentes ou pelo concedente, então a subvenção paga *a posteriori* para cobrir os custos também não poderá ter um impacto direto nos preços do serviço.

56. Neste ponto, contrariamente ao que a Comissão e a República da Polónia parecem entender, este processo também se distingue claramente do caso subjacente ao processo Le Rayon d'Or [36], que o órgão jurisdicional de reenvio menciona expressamente. Neste caso, a caixa de seguro de doença pagava um montante fixo de cuidados de saúde por paciente que necessitava de cuidados. Esta «compensação» foi corretamente considerada pelo Tribunal de Justiça como pagamento de uma contrapartida (e se os pacientes devessem igualmente contribuir, tratar-se-ia então de uma contrapartida sob a forma de um complemento de preço), uma vez que tanto o serviço e o seu destinatário, como o montante eram «determinado[s] antecipadamente e segundo critérios bem determinados».

57. Mesmo a circunstância, sublinhada pelo órgão jurisdicional de reenvio no pedido de decisão prejudicial e pela República da Polónia nas suas observações escritas, de que devido à compensação, o montante total da contrapartida seria presumivelmente inferior ao que se obteria sem a subvenção, nada altera a este respeito. Por um lado, isso é mais do que questionável se a contrapartida do serviço de transporte não puder ser determinada pelo prestador. Nesse caso, sem a subvenção não existiria provavelmente nenhuma prestação de serviços efetuada a título oneroso.

58. Por outro lado, em bom rigor, esta consequência é inerente a qualquer subvenção. Cada subvenção permite ao seu beneficiário efetuar um cálculo de preço diferente. No entanto, como o Tribunal de Justiça já declarou, «o simples facto de uma subvenção poder ter influência sobre os preços dos bens entregues ou dos serviços prestados pelo organismo subvencionado não basta para a tornar tributável» [37].

[36] Acórdão de 27 de março de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, n.os 32 e segs.).

[37] Acórdão de 22 de novembro de 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, n.º 12)

59. A insuficiência desse nexo indireto decorre igualmente do Acórdão do Tribunal de Justiça no processo Comissão/Alemanha [38], pois, com esta argumentação, a subvenção concedida aos produtores de forragens secas também teria sido tributável e sujeita a imposto. Esta subvenção permitia igualmente aos produtores efetuar um cálculo de preços diferente. No entanto, uma vez que a subvenção era concedida no interesse geral e não no interesse dos compradores individuais de forragens secas e, em particular, dado que não estava relacionada com a quantidade vendida em cada caso, o Tribunal de Justiça considerou, corretamente, que não existia uma contrapartida de um terceiro. Por conseguinte, os efeitos gerais sobre o cálculo dos preços, que são inerentes a qualquer subvenção, não são suficientes para considerar que existe a correspondente contrapartida da parte de um terceiro, sob a forma desta subvenção.

V. Conclusão

60. Por conseguinte, proponho que o Tribunal de Justiça responda à questão prejudicial submetida pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia) do seguinte modo:

O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e o artigo 73.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que uma compensação *a posteriori* das perdas financeiras, cujo montante é limitado por um regulamento da União e que não é determinada em função do número de utilizadores, mas numa base fixa, em função dos quilómetros por veículo propostos, não constitui uma remuneração de um serviço prestado a uma autarquia local que a paga. Essa compensação também não constitui uma contrapartida de um terceiro em benefício dos utilizadores concretos do transporte público local, uma vez que não tem influência direta, mas quando muito indireta, no cálculo dos preços da sociedade subvencionada.

[38] Acórdão de 15 de julho de 2004, Comissão/Alemanha (C-144/02, EU:C:2004:444, n.os 34 e segs.).