

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

25 de outubro de 2012 (*)

«IVA — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 306.º a 310.º — Regime especial das agências de viagens — Prestação de transporte efetuada por uma agência de viagens que atua em nome próprio — Conceito de prestação única — Artigo 98.º — Taxa reduzida do IVA»

No processo C-557/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Polónia) por decisão de 31 de agosto de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 4 de novembro de 2011, no processo

Maria Kozak

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: A. Rosas, exercendo funções de presidente da Sexta Secção, U. Lõhmus e C. G. Fernlund (relator), juízes,

advogada-geral: E. Sharpston,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

$\frac{3}{4}$ em representação de M. Kozak, por A. Bartosiewicz e R. Kamiński, doradcy podatkowi,

$\frac{3}{4}$ em representação do Governo polaco, por M. Szpunar e B. Majczyna, na qualidade de agentes,

$\frac{3}{4}$ em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e K. Herrmann, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 98.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 L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»), em conjugação com o anexo III desta diretiva, bem como dos artigos 306.º a 310.º da mesma diretiva.

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe M. Kozak ao Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (diretor da Divisão de Finanças de Lublin), a respeito de uma decisão referente ao cálculo do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») aplicável à sua atividade de agência de viagens.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Na secção 2 do capítulo 2 do título VIII da Diretiva IVA, intitulada «Taxas reduzidas», o artigo 98.º desta diretiva prevê:

«1. Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.

2. As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III.

[...]»

4 O anexo III da Diretiva IVA, intitulado «Lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º», dispõe:

«[...]

5) Transporte de pessoas e respetiva bagagem;

[...]»

5 No capítulo 3 do título XII da Diretiva IVA, intitulado «Regime especial das agências de viagens», os artigos 306.º a 310.º desta diretiva dispõem:

Artigo 306.º

1. Os Estados-Membros aplicam um regime especial de IVA às operações das agências de viagens em conformidade com o presente capítulo, quando as agências atuarem em nome próprio perante os clientes e sempre que utilizarem, para a realização da viagem, entregas de bens e prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos.

[...]

2. Para efeitos do presente capítulo, os organizadores de circuitos turísticos são considerados agências de viagens.

Artigo 307.º

As operações efetuadas nas condições previstas no artigo 306.º por uma agência de viagens para a realização de uma viagem são consideradas como uma única prestação de serviços realizada pela agência de viagens ao cliente.

A prestação de serviços única é tributada no Estado-Membro em que a agência de viagens tem a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual é efetuada a prestação de serviços.

Artigo 308.º

Relativamente à prestação de serviços única efetuada pela agência de viagens, considera-se valor tributável e preço líquido de IVA, na aceção do ponto 8) do artigo 226.º, a margem da agência de viagens, isto é, a diferença entre o montante total, líquido de IVA, pago pelo cliente e o custo efetivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas de bens e às prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações sejam efetuadas em benefício direto do cliente.

[...]

Artigo 310.º

O IVA liquidado à agência de viagens por outros sujeitos passivos relativamente às operações referidas no artigo 307.º efetuadas em benefício direto do cliente não é dedutível nem reembolsável em nenhum Estado-Membro.»

Direito polaco

6 O artigo 119.º, n.os 1, 5 e 6, da Lei relativa ao imposto sobre os bens e serviços (ustawa o podatku od towarów i usług), de 11 de março de 2004 (Dz. U n.º 54, posição 535), na sua versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «lei do IVA»), dispõe:

«1. A base de tributação, no fornecimento de um serviço turístico, é constituída pelo montante da margem, diminuído do montante do imposto devido, sob reserva do disposto no n.º 5.

[...]

5. Quando, no quadro da prestação de serviços turísticos, além das prestações adquiridas a outros sujeitos passivos e que aproveitam diretamente ao cliente, o sujeito passivo fornece ele próprio uma parte das prestações, a seguir denominadas ‘prestações próprias’, a base de tributação é estabelecida diversamente consoante se trate de prestações próprias ou de prestações adquiridas a outros sujeitos passivos e que aproveitam diretamente ao cliente. A base de tributação das prestações próprias é aplicada procedendo à aplicação *mutatis mutandis* das disposições do artigo 29.º

6. Nos casos referidos no n.º 5, o sujeito passivo está obrigado a indicar no seu registo qual é a fração, na quantia paga pelo serviço, que corresponde às prestações adquiridas a outros sujeitos passivos e que aproveitam diretamente ao cliente, e qual é a correspondente às prestações próprias.

[...]»

7 Em conformidade com o artigo 41.º, n.º 2, da lei do IVA e com o ponto 144 do anexo 3 desta lei, os serviços de transporte terrestre de passageiros beneficiam da taxa reduzida de IVA, ou seja, 7%, ao passo que a taxa normal de IVA é de 22%.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

8 M. Kozak gere uma agência de viagens, estabelecida na Polónia. No decurso do ano de 2007, vendeu diretamente a clientes viagens turísticas por um preço global que incluía alojamento e restauração, para as quais recorria aos serviços de outros prestadores, e assegurava ela própria o transporte através da sua própria frota de autocarros.

9 Para o cálculo do IVA, no que respeita às prestações adquiridas a terceiros, M. Kozak aplicou o regime especial previsto para as operações das agências de viagens, utilizando como base de tributação a margem da agência de viagens, em conformidade com o artigo 308.º da Diretiva IVA, sujeitando esta margem à taxa normal de IVA de 22%. No que toca às prestações de transporte fornecidas por ela própria, aplicou o regime de direito comum de IVA, designadamente em relação à base de tributação, e aplicou-lhes a taxa reduzida de 7% prevista para as prestações de transporte de pessoas.

10 A Administração Fiscal considerou que as prestações de transporte eram indispensáveis ao conjunto do serviço turístico oferecido pela agência de viagens e que deviam ser vistas como indissociáveis deste último. Por conseguinte, e em conformidade com a lei do IVA, M. Kozak não deveria, segundo esta Administração, ter aplicado uma taxa reduzida de IVA às suas prestações de transporte, tratando-as como um serviço independente, mas deveria tê-las sujeito à mesma taxa que os outros serviços, a saber, a taxa normal de 22%. Assim, foi tomada uma decisão na qual se concluiu que o cálculo do IVA efetuado por M. Kozak, relativamente aos meses de maio a junho e de outubro a dezembro de 2007, era irregular.

11 M. Kozak contestou esta interpretação da lei do IVA e interpôs recurso desta decisão para o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie. Este confirmou, porém, a abordagem da Administração Fiscal. M. Kozak interpôs então recurso de cassação para o Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Administrativo Supremo).

12 Este órgão jurisdicional tem dúvidas quanto à resposta dada pelo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, segundo a qual a taxa do IVA de 22% deve ser aplicada tanto aos serviços de transporte fornecidos pelo próprio como às prestações adquiridas a terceiros, mesmo se a respetiva base de tributação for diferente. Interroga-se, designadamente, sobre se é pertinente utilizar o conceito de «prestação única» que figura no n.º 45 do acórdão de 15 de maio de 2001, Primback (C-34/99, Colet., p. I-3833), no qual o Tribunal de Justiça declarou que, na hipótese de uma operação composta de vários elementos, existe uma prestação única, nomeadamente, quando um elemento deve ser considerado a prestação principal, enquanto o outro elemento deve ser considerado uma prestação acessória sujeita ao mesmo regime fiscal da prestação principal.

13 Tendo dúvidas sobre a interpretação dos artigos 306.º a 310.º da Diretiva IVA, bem como sobre a interpretação do artigo 98.º desta diretiva, em conjugação com o ponto 5 do seu anexo III, o Naczelny Sąd Administracyjny decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Um serviço de transporte prestado pela própria agência de viagens, como parte de um [serviço turístico] com um preço global [fornecido] a um [cliente] e tributado sob o regime especial de IVA aplicável às agências de viagens, previsto nos artigos 306.º a 310.º da [Diretiva IVA], está sujeito, como [um dos elementos] do referido serviço [turístico], a tributação à taxa de imposto normal aplicável a serviços de viagens, ou à taxa reduzida aplicável aos serviços de transporte de pessoas nos termos do artigo 98.º, conjugado com o [ponto 5] do anexo III dessa diretiva?»

Quanto à questão prejudicial

Observações submetidas ao Tribunal de Justiça

14 M. Kozak e a Comissão alegam que o conceito de prestação de serviços única da agência de viagens abrange apenas os serviços obtidos junto de terceiros, segundo o artigo 306.º da Diretiva IVA. Não abrange os serviços fornecidos pelo próprio operador. Donde se conclui que o regime comum do IVA, incluindo a taxa de tributação, se aplica à prestação de transporte fornecida pelo próprio operador e que, num caso como o do processo principal, a prestação de transporte deve ser sujeita à taxa reduzida do IVA prevista pela regulamentação nacional, em conformidade com o artigo 98.º da Diretiva IVA, conjugado com o ponto 5 do anexo III desta diretiva.

15 Por seu turno, o Governo polaco sustenta que quando a prestação de transporte fornecida pelo próprio operador é indispensável à prestação de serviços turísticos, deve ser considerada um elemento acessório desta última, a qual constitui uma prestação única e principal, sujeita ao regime especial do IVA referido nos artigos 306.º a 310.º da Diretiva IVA. A prestação de transporte deve, a esse título, ser tratada como a prestação principal e ser sujeita ao regime especial do IVA previsto nos referidos artigos, no que respeita ao lugar e à taxa de tributação, não deixando de estar sujeita ao regime comum do IVA, no que toca à base de tributação e ao direito a dedução, dado que o artigo 308.º desta diretiva não se aplica às prestações fornecidas pelo próprio operador.

Resposta do Tribunal de Justiça

16 Importa recordar que o regime do IVA aplicável às operações das agências de viagens, que figura nos artigos 306.º a 310.º da Diretiva IVA, retoma, no essencial, as disposições do artigo 26.º 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54). Este regime é um regime especial que contém regras específicas à atividade das agências de viagens, que derrogam o regime comum do IVA.

17 Nos termos do artigo 306.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros aplicam o referido regime às operações das agências de viagens, na medida em que estas agências atuem em nome próprio perante os clientes e sempre que utilizem, para a realização da viagem, entregas de bens e prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos.

18 Resulta da própria redação desta disposição que as prestações de serviços em questão são as adquiridas a terceiros que sejam sujeitos passivos.

19 O objetivo fundamental das regras referentes ao regime especial do IVA aplicável às operações das agências de viagens é evitar as dificuldades que resultariam para os operadores económicos dos princípios gerais da Diretiva IVA relativos às operações que implicam o fornecimento de prestações adquiridas a terceiros (v., neste sentido, acórdão de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, Colet., p. I-6229, n.º 33). Com efeito, a aplicação das regras de direito comum respeitantes ao lugar de tributação, à base de tributação e à dedução do imposto a montante conduziria, em razão da multiplicidade e da localização das prestações fornecidas, a dificuldades práticas para estas empresas, que seriam suscetíveis de entravar o exercício da sua atividade (v. acórdão de 12 de novembro de 1992, Van Ginkel, C-163/91, Colet., p. I-5723, n.º 14).

20 Enquanto exceção ao regime comum da Diretiva IVA, o regime previsto nos artigos 306.º a 310.º desta só deve ser aplicado na medida necessária para alcançar o seu objetivo (acórdão

Madgett e Baldwin, já referido, n.º 34).

21 Assim, o Tribunal já declarou anteriormente que o regime especial do IVA aplicável às operações das agências de viagens se aplica unicamente às prestações adquiridas a terceiros (v. acórdão Madgett e Baldwin, já referido, n.º 35).

22 Esta mesma linha de raciocínio levou o Tribunal a declarar que o referido regime não diz respeito às prestações de transporte efetuadas sem intermediário, que são abrangidas pelas disposições gerais aplicáveis às empresas de transporte (acórdão de 27 de outubro de 1992, Comissão/Alemanha, C-74/91, Colet., p. I-5437, n.º 26).

23 O Tribunal concluiu que, quando um operador económico sujeito às disposições do regime especial do IVA aplicável às operações das agências de viagens efetua, contra o pagamento de um preço global, operações compostas por prestações de serviços fornecidas em parte por si mesmo e em parte por outros sujeitos passivos, este regime especial aplica-se apenas às prestações de serviços fornecidas por terceiros (v., neste sentido, acórdão Madgett e Baldwin, já referido, n.º 47).

24 É neste contexto que se deve entender o conceito de «prestação de serviços única» que figura nos artigos 307.º e 308.º da Diretiva IVA. Este conceito visa unicamente os serviços que foram adquiridos a terceiros que são sujeitos passivos. Por outro lado, a regra sobre a prestação única evocada pelo órgão jurisdicional de reenvio e mencionada no n.º 12 do presente acórdão, a qual se aplica no domínio do direito comum do IVA, não pode afetar a apreciação do referido conceito no contexto do regime especial do IVA aplicável às operações das agências de viagens.

25 Assim, a circunstância evocada pelo órgão jurisdicional de reenvio de que as prestações de transporte fornecidas pelo próprio operador são indispensáveis ao serviço turístico global fornecido pela agência de viagens ao cliente em nada altera as considerações precedentes. Quer estas prestações sejam ou não indispensáveis a este serviço turístico global, daí não resulta que devam ser vistas como formando com este uma «prestação única» na aceção dos artigos 307.º e 308.º da Diretiva IVA, nem, consequentemente, que devam ter o mesmo tratamento fiscal que é reservado ao referido serviço.

26 Onde se conclui que as prestações de transporte fornecidas pela própria agência de viagens, como as asseguradas por M. Kozak, não podem ser sujeitas ao regime especial do IVA aplicável às operações das agências de viagens, nem para efeitos da determinação da base de tributação nem para a aplicação das outras regras relativas ao cálculo do IVA. No que respeita à taxa de tributação, são aplicáveis as regras que figuram no título VIII da Diretiva IVA. Em conformidade com o artigo 98.º, n.º 2, desta diretiva, conjugado com o ponto 5 do anexo III da mesma, os Estados-Membros são livres de prever uma taxa reduzida para o transporte de pessoas e da respetiva bagagem. Como resulta do n.º 7 do presente acórdão, a República da Polónia fez uso desta faculdade, aplicando a taxa de 7% ao referido serviço.

27 Há, pois, que responder à questão submetida que os artigos 306.º a 310.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que um serviço de transporte prestado pela própria agência de viagens, como parte de um serviço turístico com um preço global fornecido a um cliente e tributado em conformidade com estas disposições, está sujeito, como um dos elementos do referido serviço turístico, ao regime comum do IVA, designadamente no que respeita à taxa de tributação, e não ao regime especial do IVA aplicável às operações das agências de viagens. Em conformidade com o artigo 98.º desta diretiva, se os Estados-Membros tiverem previsto uma taxa reduzida de IVA em matéria de serviços de transporte, esta taxa reduzida é aplicável à referida prestação.

Quanto às despesas

28 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sexta Secção) declara:

Os artigos 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que um serviço de transporte prestado pela própria agência de viagens, como parte de um serviço turístico com um preço global fornecido a um cliente e tributado em conformidade com estas disposições, está sujeito, como um dos elementos do referido serviço turístico, ao regime comum do imposto sobre o valor acrescentado, designadamente no que respeita à taxa de tributação, e não ao regime especial do imposto sobre o valor acrescentado aplicável às operações das agências de viagens. Em conformidade com o artigo 98.º desta diretiva, se os Estados-Membros tiverem previsto uma taxa reduzida de imposto sobre o valor acrescentado em matéria de serviços de transporte, esta taxa reduzida é aplicável à referida prestação.

Assinaturas

* Língua do processo: polaco.