Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

ELEANOR SHARPSTON

apresentadas em 27 de Abril de 2006 1(1)

Processo C?128/05

Comissão das Comunidades Europeias

contra

República da Áustria

1. Na presente acção, a Comissão alega que determinados regimes especiais aplicados na Áustria aos prestadores de serviços de transporte internacional de passageiros não estabelecidos naquele Estado?Membro, que aí prestam serviços ocasionais e cujo volume de negócios anual é inferior a 22 000 EUR, são contrários à Sexta Directiva IVA (2).

2. No âmbito desses regimes, essas transportadoras não emitem facturas com indicação do IVA austríaco nem apresentam declarações de IVA na Áustria. Ao invés, parte?se do pressuposto que o seu imposto pago a montante nesse Estado?Membro corresponde ao IVA aí devido e que não têm direito a pedir a devolução de qualquer excesso através da dedução ou do reembolso.

3. A Áustria contesta que esses regimes são abrangidos pelo artigo 24.º da Sexta Directiva, que autoriza a aplicação de regras simplificadas às pequenas empresas, desde que daí não resulte uma redução do imposto.

4. A procedência desta defesa depende de três questões principais: se o tamanho de uma «pequena empresa» deve ser avaliado em termos absolutos ou em função do seu volume de negócios no Estado?Membro em questão, se uma isenção do cumprimento de formalidades em matéria de IVA pode ser correctamente qualificada de «regras simplificadas» e se tal conduz a uma redução do imposto e, não é por este motivo, permitido.

Disposições comunitárias relevantes sobre o IVA

5. Nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva, está sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado qualquer prestação de serviços, efectuada a título oneroso, no território de um Estado?Membro. De acordo com o artigo 6.º, uma prestação de serviços é qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens.

6. O artigo 9.º, n.º 2, alínea b), dispõe o seguinte: «Por lugar das prestações de serviços de transporte entende-se o lugar onde se efectua o transporte, tendo em conta as distâncias percorridas» (3).

7. Os artigos 17.º e 18.º (4) estabelecem as regras que regulam a origem, o âmbito e o exercício do direito à dedução, que é a pedra basilar do sistema do IVA. As suas disposições relevantes podem ser sintetizadas da seguinte forma:

8. Nos termos do artigo 17.º, n.º 1 e n.º 2, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor (o seu imposto devido a jusante) o imposto pago em relação a bens e serviços que lhe tenham sido fornecidos (o seu imposto pago a montante), desde que os bens e serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis.

9. Sob reserva do respeito desta mesma condição, os sujeitos passivos não estabelecidos no território do Estado-Membro onde o imposto a montante foi pago têm direito ao reembolso desse imposto nos termos do disposto no artigo 17.º, n.º 3 e n.º 4, e da Oitava Directiva IVA (5). No entanto, nos termos do artigo 1.º da Oitava Directiva, as regras de reembolso apenas se aplicam a essas pessoas se, além disso, não tiverem efectuado nenhuma entrega de bens ou prestação de serviços tributável no Estado-Membro em questão durante o período fiscal em que incorreram no IVA a montante.

10. Para poder exercer o seu direito à dedução, o sujeito passivo deve sobretudo possuir uma factura emitida em conformidade com o artigo 22.º, n.º 3. A dedução é efectuada subtraindo do montante total do imposto devido num determinado período fiscal o montante total do imposto pago a montante dedutível em relação ao mesmo período (artigo 18.º, n.º 2).

11. O artigo 22.º (6) diz respeito às obrigações dos sujeitos passivos. O artigo 22.º, n.º 3, fixa os requisitos relativos à emissão de facturas. O artigo 22.º, n.º 4, fixa os requisitos relativos à apresentação de declarações periódicas e o artigo 22.º, n.º 5, exige que os sujeitos passivos paguem o montante líquido do IVA devido (por outras palavras, IVA a jusante menos IVA a montante) no momento da apresentação de cada declaração.

12. O artigo 24.º da Sexta Directiva IVA tem por epígrafe «Regime especial para pequenas empresas». O artigo 24.º, n.º 1, dispõe o seguinte:

«Os Estados-Membros que deparem com dificuldades na aplicação do regime normal do imposto às pequenas empresas, em razão da sua actividade ou estrutura, podem aplicar, nos limites e condições por eles estabelecidas sem prejuízo, porém, da consulta prevista no artigo 29.º, regras simplificadas de tributação e de cobrança do imposto, nomeadamente regimes forfetários, desde que daí não resulte uma redução do imposto.»

13. Além disso, o artigo 24.º, n.os 2 a 7, autoriza os Estados-Membros a manter ou introduzir isenções ou reduções degressivas do imposto relativamente aos sujeitos passivos cujo volume de negócios anual seja inferior a 5 000 EUR (7).

14. O artigo 29.º dispõe o seguinte:

«1. É instituído um Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir denominado 'Comité'.

2. O Comité será composto por representantes dos Estados-Membros e da Comissão. O Comité será presidido por um representante da Comissão. O Secretariado do Comité será assegurado pelos serviços da Comissão.

3. O Comité estabelecerá o seu regulamento interno.

4. Para além dos assuntos que sejam objecto de consulta por força da presente directiva, o Comité examinará as questões suscitadas pelo seu presidente, seja por iniciativa deste seja a pedido do representante de um dos Estados-Membros, relativas à aplicação das disposições comunitárias em matéria de imposto sobre o valor acrescentado.»

Disposições nacionais controvertidas

15. A Comissão opõe-se às disposições de um regulamento do Ministro Federal das Finanças sobre a fixação de taxas médias para calcular os montantes dedutíveis por empresas estrangeiras que prestam serviços de transporte internacional de passageiros, aplicável a operações e acontecimentos posteriores a 31 de Março de 2002 (8).

16. O n.º 1 desse regulamento autoriza esses transportadores, se não tiverem domicílio, sede social, estabelecimento ou residência habitual na Áustria e se o seu volume de negócios [na Áustria] for inferior a 22 000 EUR num determinado período fiscal (9), a calcularem o seu IVA dedutível relativamente ao seu volume de negócios decorrente do transporte internacional de passageiros ocasional através de veículos a motor ou reboques não registados na Áustria aplicando uma taxa média de 10% desse volume de negócios (10), se não emitirem facturas pelos serviços prestados.

17. Nos termos do n.º 2, essa taxa média aplica-se em substituição de todos os montantes dedutíveis relativamente à prestação do transporte em causa e, nos termos do n.º 3, a utilização da taxa média isenta o transportador da obrigação de manter a contabilidade do IVA.

18. Decorre da correspondência trocada durante o procedimento administrativo e junta à petição da Comissão que a Áustria consultou (tardamente, no primeiro semestre de 2004) o Comité Consultivo do IVA, instituído com base no artigo 29.º da Sexta Directiva, por forma a dar cumprimento ao requisito de consulta formal previsto no artigo 24.º, n.º 1. No Comité, a Comissão emitiu um parecer negativo e os outros Estados-Membros não expressaram qualquer opinião. No entanto, enquanto órgão consultivo, o Comité não podia, em qualquer caso, adoptar uma decisão vinculativa.

Pedidos das partes

19. Na sequência de um procedimento administrativo regular, em conformidade com o artigo 226.º CE, na presente acção a Comissão pede ao Tribunal de Justiça que se digne:

— declarar que a República da Áustria não cumpriu as suas obrigações decorrentes dos artigos 2.º, 6.º, 9.º, n.º 2, alínea b), 17.º, 18.º e 22.º, n.os 3 a 5, da Sexta Directiva 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 colectável uniforme, na medida em que ela permite aos sujeitos passivos não estabelecidos na Áustria, que aí transportam passageiros, não apresentar qualquer declaração de imposto e não pagar o IVA líquido, quando o seu volume de negócios realizado na Áustria for inferior a 22 000 EUR, partindo, nesse caso, do pressuposto de que o montante do IVA devido é igual ao IVA dedutível e subordinando a aplicação do regime

simplificado à condição de o IVA austríaco não ser indicado nas facturas ou nos documentos que as substituam.

– condenar a República da Áustria nas despesas.

20. A Áustria alega que o pedido deve ser julgado improcedente e que a Comissão deve ser condenada nas despesas.

21. Não foi pedida qualquer audiência nem esta teve lugar.

Apreciação

Âmbito do alegado incumprimento

22. A Áustria não apresenta qualquer argumento relativamente à compatibilidade do regulamento controvertido com os artigos 2.º, 6.º, 9.º, n.º 2, alínea b), 17.º, 18.º e 22.º, n.os 3 a 5, da Sexta Directiva enquanto tais. A sua defesa baseia-se inteiramente no artigo 24.º, n.º 1.

23. Nestas circunstâncias, uma abordagem formal poderia levar à conclusão de que o incumprimento pode ser considerado provado (por ser implicitamente admitido pela Áustria) em relação a todas aquelas disposições, a menos que a defesa com base no artigo 24.º seja considerada procedente.

24. Não penso, no entanto, que essa conclusão seja legítima. As disposições enumeradas diferem em importância. Os artigos 2.º, 6.º, 9.º, n.º 2, alínea b), e 17.º (entre outros) fixam o contexto em que devem ser aplicados os requisitos procedimentais estabelecidos nos artigos 18.º e 22.º O que está em causa é saber se a forma pela qual a Áustria se afastou destes requisitos é ou não admissível.

25. Nada nas alegações da Comissão ou das próprias disposições austríacas controvertidas sugere a existência de qualquer conflito com os princípios de que (a) as prestações de serviços estão sujeitas a IVA (artigo 2.º); (b) o transporte de passageiros é um serviço (artigo 6.º); (c) o lugar da prestação de serviços de transporte internacional de passageiros é segmentado de acordo com as distâncias percorridas em cada Estado-Membro [artigo 9.º, n.º 2, alínea b)], e (d) um sujeito passivo tem o direito de deduzir o IVA pago a montante do IVA devido a jusante ou, se for esse o caso, de obter o reembolso do IVA pago a montante (artigo 17.º).

26. Ao invés, o regulamento controvertido pressupõe que todos esses princípios se aplicam. O que aquele regulamento faz, de facto, é estabelecer que, em certas circunstâncias específicas, o IVA pago a montante e o IVA devido a jusante são considerados mutuamente anulados e que nesse caso os requisitos previstos nos artigos 18.º e 22.º da Sexta Directiva referentes à emissão de facturas, à contabilidade e à entrega de declarações não têm de ser respeitados. No artigo 18.º, apenas o n.º 1, alínea a), e n.º 2, são relevantes, e, relativamente ao artigo 22.º, a Comissão apenas refere os n.os 3 a 5.

27. É assim apenas relativamente a estas últimas disposições que eu acredito que é possível declarar que foi demonstrada ou admitida a existência de um incumprimento se a defesa da Áustria não for considerada procedente.

28. Além disso, as regras de reembolso previstas no artigo 17.º, n.os 3 e 4, da Sexta Directiva e as disposições da Oitava Directiva não são relevantes para o presente processo. Essas regras apenas se aplicam aos sujeitos passivos que não efectuaram quaisquer operações a jusante na Áustria, enquanto as disposições controvertidas apenas se aplicam nos casos em que os transportadores *tenham* prestado serviços de transporte de passageiros na Áustria, em

conformidade com o artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva.

29. Assim sendo, examinarei sucessivamente as três questões litigiosas entre as partes: o conceito de «pequenas empresas», o conceito de «regras simplificadas» e a possibilidade de redução do imposto.

Pequenas empresas

30. A Áustria argumenta que as suas normas são admissíveis à luz do artigo 24.º, n.º 1, da Sexta Directiva, que admite a aplicação de regras simplificadas a «pequenas empresas».

31. A Comissão argumenta que a definição dada pelo regulamento austríaco – volume de negócios na Áustria inferior a 22 000 EUR num determinado ano civil – não é compatível com o conceito de «pequenas empresas», porquanto mesmo as empresas de muito grande dimensão não estabelecidas na Áustria podem ter um volume de negócios anual inferior a 22 000 EUR neste país. O conceito de «pequenas empresas» não está definido na Sexta Directiva. Deveria assim ser dada uma definição comunitária que tome em consideração a dimensão da empresa na sua totalidade, e não apenas o seu volume de negócios num determinado Estado-Membro.

32. A Comissão faz referência às suas recomendações de 1996 e 2003 sobre a definição de pequenas e médias empresas (11), nos termos das quais devem ser estabelecidos critérios bastante rígidos para que as medidas que lhes são destinadas possam, de facto, beneficiar as empresas para as quais a dimensão representa uma desvantagem. De acordo com as definições aí apresentadas pela Comissão, entende-se por «pequenas ou médias empresas», as empresas que têm menos de 250 trabalhadores e um volume de negócios anual que não exceda 40 milhões de euros (em 1996; 50 milhões de euros em 2003) ou um balanço total anual que não exceda 27 milhões de euros (em 1996; 43 milhões de euros em 2003). Uma «pequena empresa» tem menos de 50 trabalhadores e um volume de negócios anual que não exceda 7 milhões de euros ou um balanço total anual que não exceda 5 milhões de euros (em 1996; 10 milhões de euros relativamente a ambos os valores em 2003). Em ambos os casos, de acordo com a recomendação de 1996, as empresas devem ser independentes no sentido de que mais do que 25% do seu capital não pode ser detido por empresas que não se enquadram na definição em causa.

33. A Áustria alega que o artigo 24º confere aos Estados-Membros um amplo poder para avaliar se devem, e em que condições, introduzir regras simplificadas de tributação e de cobrança do IVA para as pequenas empresas (12) e defende que a definição destas é abrangida por esse poder. Apresenta ainda determinados cálculos que alega demonstrarem a grande improbabilidade de que, na prática, uma empresa de transporte de passageiros com um volume de negócios total superior a 40 milhões de euros tenha na Áustria um volume de negócios inferior a 22 000 EUR.

34. A Áustria apoia-se, além disso, no artigo 24.º, n.os 2 e seguintes, da Sexta Directiva, referente às isenções e à redução regressiva do imposto. O limiar do volume de negócios expresso nessas disposições só pode dizer respeito ao volume de negócios dentro do Estado-Membro, pelo simples motivo de que, quando está em causa uma isenção, apenas pode ser isento o volume de negócios dentro da jurisdição fiscal. Assim sendo, apenas o volume de negócios dentro do Estado-Membro é igualmente pertinente para efeitos do artigo 24.º, n.º 1.

35. Em minha opinião, a Comissão está, no essencial, certa nas suas alegações, não tendo a Áustria conseguido demonstrar o contrário.

36. Ainda que eu não aceite que uma definição formal de pequenas empresas deva

necessariamente aplicar-se em matéria de IVA se não foi estabelecida tendo especificamente esta matéria em mente, essa definição presta, no entanto, uma indicação útil sobre aquilo que o legislador comunitário entende por uma «pequena ou média empresa» e uma «pequena empresa».

37. A Áustria argumenta que as normas controvertidas são justificadas à luz do artigo 24.º, n.º 1, da Sexta Directiva e não de qualquer outra disposição. Esta afirmação é feita de forma expressa na sua defesa e parece que, quando a Áustria consultou o Comité Consultivo do IVA, fê-lo com o fundamento de que as possibilidades disponíveis ao abrigo do artigo 24.º, n.os 2 e seguintes, apenas se aplicavam no caso dos sujeitos passivos estarem estabelecidos no Estado-Membro, enquanto o regulamento em questão diz apenas respeito àqueles que não estão estabelecidos na Áustria.

38. Assim sendo, é à luz do artigo 24.º, n.º 1, que as disposições austríacas devem ser avaliadas.

39. O artigo 24.º, n.º 1, baseia-se no pressuposto de que os Estados-Membros se podem «depar[ar] com dificuldades na aplicação do regime normal do imposto às pequenas empresas, em razão da sua actividade ou estrutura». Em qualquer leitura normal, essa referência a «pequenas empresas» deve dizer respeito a empresas que são objectivamente pequenas e não a empresas cujas actividades num determinado Estado-Membro são reduzidas. Também não existe nessa disposição nada que aponte no sentido desta última interpretação. Não há qualquer motivo para supor que um Estado-Membro se possa deparar com dificuldades na aplicação do regime normal do imposto a uma empresa de grande dimensão cujas actividades económicas dentro do seu território são reduzidas ou ocasionais. Uma empresa dessa dimensão terá uma estrutura que lhe permitirá cumprir os requisitos de registo e declaração no Estado-Membro ou poderá aí designar um representante fiscal nos termos do artigo 21.º, n.º 2, da Sexta Directiva (13).

40. No que diz respeito ao amplo poder de apreciação que a Áustria reclama ao abrigo do artigo 24.º, n.º 1, não estou convencido pela jurisprudência que cita, a qual afirma o seguinte: «Quanto ao também citado artigo 24.º, atribui aos Estados-Membros um amplo poder para apreciar se, e em que condições, se devem instituir regimes de montante fixo ou outras modalidades simplificadas de imposição ou de cobrança do imposto para as pequenas empresas; a circunstância de um Estado-Membro, por razões que lhe são próprias, não ter feito uso desta faculdade não pode, por conseguinte, ser considerada um impedimento do recurso à possibilidade de pedir autorizações para introduzir medidas derogatórias em conformidade com o artigo 27.º da mesma directiva» (14).

41. O poder de avaliar se, e em que condições, se deve aplicar regras simplificadas a pequenas empresas não envolve, na minha opinião, o poder de determinar o que constitui uma pequena empresa. No acórdão *Direct Cosmetics*, o Tribunal de Justiça visava a interpretação do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Como a citação *supra* realizada esclarece, referiu-se ao artigo 24.º apenas na medida do necessário para demonstrar que a decisão de um Estado-Membro de não aplicar regras simplificadas no exercício dos poderes previstos no artigo 24.º não o impedia de pedir uma autorização de aplicação de uma medida derogatória nos termos do artigo 27.º Não se pode considerar que esse número do acórdão contém uma análise completa e conclusiva dos poderes conferidos aos Estados-Membros quando estes fazem uso do artigo 24.º

42. Além disso, o Tribunal de Justiça decidiu mais recentemente que os artigos 24.º a 26.º da Sexta Directiva «deve[m] ser aplicado[s] apenas na medida do necessário para atingir o seu objectivo» (15) – sugerindo que o poder em causa não é tão abrangente quanto a Áustria alega.

43. Os números e os cálculos apresentados pela Áustria não são, em minha opinião, relevantes. Ainda que consigam demonstrar que poucas das transportadoras em questão serão

objectivamente empresas de grande dimensão, não conseguem demonstrar que nenhuma delas será de grande dimensão.

44. A questão que subjaz à acusação da Comissão não é se a definição constante do regulamento em questão se aplica (até mesmo a título principal) a pequenas empresas, mas antes se exclui empresas de grande dimensão. E não exclui claramente – é possível que uma empresa de grande dimensão (possivelmente de muito grande dimensão) não estabelecida na Áustria efectue um número reduzido de transportes ocasionais de passageiros com destino ou através da Áustria e recaia assim abaixo do limiar de 22 000 EUR.

45. Também não penso que a Áustria possa extrair qualquer argumento do artigo 24.º, n.os 2 e seguintes, da Sexta Directiva. Mesmo que o limiar previsto nessas disposições diga apenas respeito ao volume de negócios em cada Estado-Membro – conclusão essa que não parece encontrar qualquer suporte na directiva, como é realçado pela Comissão –, aquelas prevêm, como a própria Áustria sublinhou, um conjunto de regras totalmente distinto (16).

46. Dois pontos de menor importância suscitados pela Áustria podem ser analisados sumariamente.

47. Refere, em primeiro lugar, uma declaração do Conselho e da Comissão registada nas actas referentes ao artigo 24.º da Sexta Directiva. No entanto, é jurisprudência constante que as declarações registadas em actas do Conselho durante trabalhos preparatórios que culminam na adopção de uma directiva não podem ser usadas para a interpretação desta quando o respectivo conteúdo não encontra qualquer expressão no texto da disposição em causa e não têm, portanto, relevância jurídica (17).

48. Em segundo lugar, a Áustria refere o parecer do Comité Económico e Social relativo a uma proposta da Comissão de alteração da Sexta Directiva (18). Uma vez que esta proposta nunca foi adoptada, parece-me que o parecer do Comité sobre a mesma não pode ter relevância jurídica.

Regras simplificadas

49. O artigo 24.º, n.º 1, da Sexta Directiva, permite aos Estados-Membros adoptar «regras simplificadas [...], nomeadamente regimes forfetários». A Comissão argumenta, no essencial, que o regulamento controvertido não introduz regras simplificadas, mas antes uma total isenção das exigências de registo, de declaração, de emissão de facturas e de manutenção de contabilidade. A Áustria baseia-se novamente no amplo poder de apreciação referido no acórdão *Direct Cosmetics* (19) e realça que o artigo 24.º, n.º 1, não fixa qualquer limite relativamente ao tipo de simplificação permitido e que o artigo 24.º, n.º 2, prevê isenções.

50. Concordo com a Comissão. Por muito abrangente que seja o conceito de «regras simplificadas», não pode abranger a total ausência de formalidades. Por motivos análogos àqueles que já referi (20), não penso que a discricionariedade referida no acórdão *Direct Cosmetics* inclua a de optar pela completa exoneração do regime do IVA em vez da aplicação de regras simplificadas. E o facto de as isenções serem permitidas no regime do artigo 24.º, n.os 2 a 7, tenderia a confirmar, se tanto, que as isenções não estão previstas no artigo 24.º, n.º 1, uma vez que aquele regime é diferente e autoriza expressamente a utilização de isenções. Por último, a referência ilustrativa a «nomeadamente regimes forfetários» atribui peso à conclusão de que as regras simplificadas escolhidas devem, ainda assim, conduzir a um certo nível adequado de sujeição ao imposto, bem como de liquidação e cobrança do mesmo.

51. Vale igualmente a pena referir que, através de uma derrogação autorizada ao artigo 11.º da Sexta Directiva, foi permitido à Áustria, no período de 1 de Janeiro de 2001 a 31 de Dezembro de

2005, tributar a sua parte do transporte internacional de passageiros, efectuado por pessoas não estabelecidas na Áustria e através de veículos não registados na Áustria, com base num montante médio tributável por pessoa e por quilómetro (21). Consequentemente, já estavam em vigor regras simplificadas quando o regulamento controvertido foi adoptado, facto que torna ainda menos justificável a alegação da Áustria de estar autorizada a isentar por completo os operadores das suas responsabilidades contabilísticas relativamente ao IVA com base no facto de poder introduzir regras simplificadas.

Possível redução do imposto

52. O diferendo entre as partes consiste em saber se a igualação dos montantes do IVA dedutível e do IVA devido conduz a uma redução do imposto. O artigo 24.º, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe que as «regras simplificadas de tributação e de cobrança do imposto, nomeadamente regimes forfetários», só podem ser introduzidas «desde que daí não resulte uma redução do imposto». Normalmente as actividades económicas apenas são exercidas se forem lucrativas, o que pressupõe que o montante dos seus rendimentos exceda o montante dos seus investimentos. Do mesmo modo, o montante do IVA devido a jusante excede, em princípio, o montante do IVA pago a montante dedutível. Se assim não fosse, o IVA não seria um imposto, mas um benefício. Por conseguinte, parece ser lógico afirmar-se que uma disposição que considera que o IVA pago a montante é igual ao IVA devido a jusante conduzirá normalmente a uma redução do imposto cobrado.

53. No entanto, tal não é, de facto, verdade em todos os casos. Ainda que não seja cobrado qualquer imposto nos casos em que o IVA pago a montante e o IVA devido a jusante são considerados mutuamente anulados, o montante que reverteria de outro modo para as autoridades fiscais pode, em certas circunstâncias, ser nulo ou mesmo negativo. Uma determinada actividade económica pode, de forma cíclica ou mesmo estrutural, não produzir lucros ou gerar mesmo prejuízos; ou os rendimentos podem ser tributados a uma taxa mais baixa do que os investimentos, por forma a que ainda se possa realizar lucro sem gerar qualquer IVA suplementar.

54. A taxa normal do IVA na Áustria é de 20%, sendo, ao invés, aplicável uma taxa reduzida de 10% ao transporte de passageiros (22). Consequentemente, se o valor das aquisições realizadas por uma transportadora à taxa normal corresponder a metade do valor dos serviços que vende à taxa reduzida, o IVA pago a montante será igual ao IVA devido a jusante. Se corresponder a mais de metade, o IVA pago a montante excederá o IVA devido a jusante e a transportadora pode, em princípio, reclamar a diferença. Não o poderá fazer, naturalmente, nos termos das disposições controvertidas.

55. Por conseguinte, a posição do governo austríaco é, no essencial, que as transportadoras abrangidas pelo regime realizarão, em princípio, aquisições à taxa normal do IVA na Áustria num valor aproximadamente equivalente a metade do valor dos seus serviços de transporte aí tributáveis, não havendo assim redução do imposto.

56. Essa presunção pode parecer arbitrária e a Comissão considera, de facto, que os números usados pela Áustria nos seus cálculos são arbitrários. No entanto, ainda que se pudesse normalmente supor que uma transportadora não estabelecida na Áustria e que presta apenas ocasionalmente serviços com destino e através daquele país adquire os seus fornecimentos a montante sobretudo noutra local, o Governo austríaco realça que o preço do gásóleo na Áustria é suficientemente mais barato do que em países vizinhos para encorajar as transportadoras a efectuar compras desproporcionadas em relação às distâncias aí percorridas (23). Além disso, a Áustria alega que haverá despesas com as vinhetas das auto-estradas, outras portagens, o estacionamento e possíveis reparações. É assim possível supor-se que o regime controvertido,

que, no fundo, limita a 10% do valor das operações a jusante o IVA dedutível, em vez de permitir a sua dedução pelo seu nível real, não tenderá a conduzir a uma redução do imposto.

57. Não creio que seja necessário, ou mesmo possível, que o Tribunal realize qualquer análise detalhada dos números apresentados pela Áustria. A escolha destes números – distâncias percorridas, número de passageiros transportados, combustível consumido e outros – está destinada em certa medida a ser arbitrária (24). No entanto, as presunções que estão na base dos cálculos – a diferença na Áustria entre a taxa normal e a taxa reduzida do IVA, a diferença de preço do combustível na Áustria e nos países vizinhos – parecem válidas e susceptíveis de tornar plausível a conclusão de que a redução do imposto não pode ser demonstrada com certeza.

58. A Áustria apresenta, além disso, um outro argumento que a Comissão rejeita igualmente, a saber, que, quando o montante do imposto potencialmente perdido é pequeno, é importante tomar em consideração os custos administrativos envolvidos na avaliação da existência ou não de uma redução do imposto. A Comissão objecta que o artigo 24.º, n.º 1, exclui uma redução de imposto e não uma redução dos rendimentos líquidos e que não há provas de que nos casos abrangidos pelo regulamento controvertido os custos administrativos ultrapassariam efectivamente os rendimentos.

59. Concordo com a Comissão quando alega que a redacção do artigo 24.º, n.º 1 é clara. As regras simplificadas não deverão conduzir a uma redução do imposto aplicado e cobrado, ou seja, dos rendimentos brutos do imposto. Se podem conduzir a uma redução dos rendimentos líquidos do imposto é outra questão não referida. No entanto, parecer-me-ia absurdo interpretar uma disposição que permite a introdução de regras simplificadas de tal forma que exige que os Estados-Membros afastem estas regras em circunstâncias em que as regras normais gerassem mais rendimentos brutos mas menos rendimentos líquidos. Por conseguinte, não sou da opinião de que os custos administrativos possam ser excluídos do cálculo ao avaliar se uma medida é conforme com a condição estabelecida no artigo 24.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

60. Dito isto, é realmente verdade que a Áustria não apresentou outras provas que não afirmações plausíveis quanto à importância relativa dos custos administrativos na administração do IVA em relação a serviços ocasionais de transporte de passageiros da natureza em questão.

61. Concluindo quanto a este aspecto, parece-me que a Comissão não logrou demonstrar o incumprimento da condição segundo a qual não pode haver redução do imposto. A argumentação da Áustria, ainda que esteja longe de ser conclusiva, é plausível e não foi contestada pela Comissão (25).

Conclusão sobre o incumprimento

62. À luz de todas as considerações precedentes, parece-me ser claro que as regras austríacas controvertidas são derrogações ao artigo 18.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, e ao artigo 22.º, n.os 3 a 5, da Sexta Directiva.

63. A Áustria alega que as derrogações são justificadas à luz do artigo 24.º, n.º 1, e que é pacífico que o procedimento de consulta exigido por esta disposição foi concluído, ainda que tardiamente.

64. No entanto, as disposições controvertidas não são abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 24.º, n.º 1, na medida em que não se aplicam apenas a pequenas empresas e não podem ser qualificadas de regras simplificadas.

65. Nestas circunstâncias, não é relevante o facto de poder não haver efectivamente uma

redução do imposto, uma vez que, no âmbito do regime previsto no artigo 24.º, n.º 1, esta condição só se aplica quando as regras já sejam abrangidas pelo quadro fixado.

Despesas

66. Nos termos do artigo 69.º, n.º 2 do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Nos termos do artigo 69.º, n.º 3, se cada parte obtiver vencimento parcial, o Tribunal de Justiça pode determinar que as despesas sejam repartidas entre as partes ou que cada uma das partes suporte as suas próprias despesas.

67. No presente processo, a Comissão pediu a condenação da demandada nas despesas. Ainda que eu considere que o seu pedido foi demasiado longe, ao alegar o incumprimento das obrigações decorrentes dos artigos 2.º, 6.º, 9.º, n.º 2, alínea b), e 17.º da Sexta Directiva, e que uma parte da defesa apresentada pela Áustria não foi totalmente refutada, sou, ainda assim, da opinião de que o incumprimento foi demonstrado e de que não há motivo para afastar a regra básica prevista no artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo.

Conclusão

68. Sou assim da opinião que o Tribunal deverá:

- julgar o pedido improcedente, na medida em que se refere aos artigos 2.º, 6.º, 9.º, n.º 2, alínea b), e 17.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho;
- declarar que, ao permitir que os sujeitos passivos não estabelecidos na Áustria, que aí transportam passageiros, não apresentem declarações de imposto e não paguem o IVA líquido quando o seu volume de negócios realizado na Áustria for inferior a 22 000 EUR, partindo, nesse caso, do pressuposto de que o IVA devido é igual ao IVA dedutível e subordinando a aplicação do regime simplificado à condição de o IVA austríaco não ser indicado nas facturas ou nos documentos que as substituam, a República da Áustria não cumpriu as suas obrigações decorrentes dos artigos 18.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, e 22.º, n.os 3 a 5 da mesma directiva; e
- condenar a República da Áustria nas despesas.

1 – Língua original: inglês.

2 – Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, alterada diversas vezes; a seguir «Sexta Directiva»).

3 – Assim, por exemplo, uma viagem de autocarro entre Munique e Verona é efectuada em parte na Alemanha, na Áustria e na Itália. O valor do serviço deve ser dividido de acordo com a proporção da viagem realizada em cada Estado-Membro e o IVA pode ser cobrado sobre cada porção à taxa aplicável no Estado-Membro em questão. O IVA assim calculado é depois incluído nas declarações apresentadas às autoridades de IVA de cada um dos três Estados-Membros.

4 – Ambos alterados, embora de forma muito confusa, pelo artigo 28.º F da mesma directiva, introduzido pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1), e que foi, ela própria, alterada várias vezes.

5 – Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, relativa à

harmonização das legislações dos Estados?Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116).

6 – A sua actual redacção encontra-se no artigo 28.ºH, também introduzido pela Directiva 91/680/CEE e subsequentemente alterado por diversas vezes.

7 Em princípio, ainda que o montante possa, de facto, ser superior em determinados Estados?Membros em circunstâncias que não têm relevância para o presente processo.

8 – BGB1. II n.º 166/2002.

9 – Um ano civil, para este efeito.

10 – Na Áustria, o IVA a jusante é cobrado à taxa de 10% sobre os serviços de transporte de passageiros, tendo como resultado que essa disposição faz com que o valor do IVA a montante dedutível seja igual ao valor do IVA a jusante, independentemente da taxa de IVA que foi efectivamente cobrada sobre qualquer produto, como o gasóleo, adquirido pelo prestador de serviços.

11 – Recomendação 96/280/CE da Comissão, de 3 de Abril de 1996, relativa à definição de pequenas e médias empresas (JO L 107, p. 4) – ver o vigésimo segundo considerando do preâmbulo e o artigo 1.º, n.os 1 a 3, do anexo; Recomendação 2003/361/CE da Comissão, de 6 de Maio de 2003, relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas (JO L 124, p. 36) – ver artigo 2.º, n.os 1 e 2, do anexo. A primeira recomendação foi adoptada no âmbito do programa integrado a favor das pequenas e médias empresas e a última com o objectivo de limitar a proliferação das definições de pequenas e médias empresas em uso a nível comunitário e nacional, em particular no contexto dos fundos estruturais e da investigação.

12 – Acórdão de 12 de Julho de 1988, Direct Cosmetics (138/86 e 139/86, Colect., p. 3937, n.º 41).

13 – A sua actual redacção pode encontrar-se no artigo 28.ºG.

14 – Acórdão Direct Cosmetics, já referido na nota 12, n.º 41.

15 – Acórdãos de 15 de Julho de 2004, Harbs (C?321/02, Colect., p. I?7101, n.º 27), e de 8 de Dezembro de 2005, Jyske Finans (C?280/04, ainda não publicado na Colectânea, n.º 35).

16 – Deve igualmente observar-se que as disposições do artigo 24.º, n.º 1, não constavam da proposta original para a Sexta Directiva (JO 1973, C 80, p. 1, artigo 25.º) e que na proposta actual de revisão da directiva [COM(2004) 246 final], os dois conjuntos de disposições surgem em diferentes secções (artigos 274.º e 275.º a 285.º, respectivamente).

17 – Ver, a título exemplificativo, acórdão de 8 de Junho de 2000, Epson Europe (C?375/98, Colect., p. I?4243, n.º 26), e a jurisprudência aí citada.

18 – Parecer do Comité Económico e Social relativo à proposta de directiva do Conselho que altera a Directiva 77/388/CEE, relativa à harmonização das legislações dos Estados?Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, no que se refere ao regime especial aplicável às pequenas e médias empresas (JO 1987, C 83, p. 9); proposta COM(86) 444 final (JO 1986, C 272, p. 12).

19 – Já referido na nota 12; citado, *supra*, no n.º 40.

20 – Nos n.os 40 a 42, *supra*.

21 – Decisão do Conselho 2001/242/CE, de 19 de Março de 2001 (JO L 88, p. 14).

22 – V. o documento da Comissão «Taxas do IVA aplicadas nos Estados-Membros da Comunidade Europeia», DG TAXUD DOC/1636/2005.

23 – A afirmação relativa aos preços relativos é normalmente sustentada por valores publicados por organizações automobilísticas: – ver, por exemplo, o *site* da International Road Transport Union: <http://www.iru.org/Services/fuel/Welcome.E.html>.

24 – A existência da derrogação ao abrigo da qual a Áustria pode calcular o IVA sobre o transporte internacional de passageiros por operadores estrangeiros com base numa média (ver n.º 51, *supra*) pode igualmente ser aqui relevante.

25 – V., por exemplo, acórdão de 20 de Outubro de 2005, Comissão/Reino Unido (C-6/04, ainda não publicado na Colectânea, n.º 75), e a jurisprudência aí referida.