

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

29 de junho de 2023 (*)

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Regime especial das agências de viagens — Âmbito de aplicação — Consolidador de serviços de alojamento que adquire esses serviços por conta própria e os revende a outros profissionais sem serviços acessórios»

No processo C-108/22,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), por Decisão de 26 de agosto de 2021, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de fevereiro de 2022, no processo

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

contra

C. sp. z o.o., em liquidação,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: M. Safjan, presidente de secção, N. Jääskinen e M. Gavalec (relator), juízes,

advogado-geral: A. Rantos,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,
- em representação do Governo checo, por O. Serdula, M. Smolek e J. Vlášil, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por ? Habiak e J. Jokubauskaitė, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-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 306.º da Diretiva

2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1; a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Diretor da Informação Nacional do Tesouro, Polónia) (a seguir «Autoridade Tributária») à C. sp. z o.o., em liquidação, a respeito da aplicação do regime especial do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) aplicável às agências de viagens à revenda, pela C., em nome próprio, de serviços de alojamento a outros sujeitos passivos sem prestações acessórias.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O título XII da Diretiva IVA, consagrado aos «Regimes especiais», inclui um capítulo 3, intitulado «Regime especial das agências de viagens», no qual figura o artigo 306.º, que dispõe:

«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.

O presente regime especial não é aplicável às agências de viagens quando atuarem unicamente na qualidade de intermediário e às quais seja aplicável, para o cálculo do valor tributável, a alínea c) do primeiro parágrafo do artigo 79.º

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

4 O artigo 307.º desta diretiva prevê:

«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.»

5 Nos termos do artigo 308.º da referida diretiva:

«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.»

6 O artigo 309.º da mesma diretiva dispõe:

«Se as operações para as quais a agência de viagens recorre a outros sujeitos passivos forem por estes efetuadas fora da Comunidade [Europeia], a prestação de serviços da agência é assimilada a uma atividade de intermediário, isenta por força do disposto no artigo 153.º

Se as operações referidas no primeiro parágrafo forem efetuadas tanto na Comunidade como fora

dela, só deve ser considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de viagens respeitante às operações efetuadas fora da Comunidade.»

7 O artigo 310.º da Diretiva IVA prevê:

«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

8 O artigo 119.º da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei do Imposto sobre Bens e Serviços), de 11 de março de 2004 (Dz. U. n.º 54, posição 535; a seguir «Lei do IVA»), dispõe:

«1. O valor tributável aplicável às prestações de serviços de viagens é o montante da margem deduzido do imposto devido, sem prejuízo do disposto no n.º 5.

2. Entende-se por “margem”, conforme referida no n.º 1, a diferença entre o montante a pagar pelo destinatário dos serviços e o preço de aquisição pelo sujeito passivo a outros sujeitos passivos de bens e serviços que beneficiem diretamente o cliente; por “serviços que beneficiam diretamente o cliente”, entende-se os serviços que constituem um elemento da prestação, nomeadamente o transporte, o alojamento, as refeições e o seguro.

3. O disposto no n.º 1 aplica-se independentemente de quem seja o destinatário dos serviços de viagens, quando o sujeito passivo:

- 1) (revogado)
- 2) atue perante o destinatário dos serviços em nome próprio e por conta própria;
- 3) adquira a outros sujeitos passivos, para efeitos da prestação, bens e serviços que beneficiem diretamente o cliente;
- 4) (revogado)

[...]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

9 A C., uma sociedade de direito polaco sujeita a IVA, exerce a atividade económica de «consolidador de serviços de hotelaria». No âmbito desta atividade, oferece aos seus clientes, a saber, entidades que exercem uma atividade comercial, a possibilidade de reservarem serviços de alojamento em hotéis e noutros estabelecimentos com função semelhante, situados na Polónia e no estrangeiro.

10 Dado que a C. não dispõe de instalações de alojamento próprias, compra, em nome próprio e por conta própria, esses serviços de alojamento a outros sujeitos passivos de IVA, que revende em seguida aos seus clientes.

11 Em função das necessidades e expectativas desses clientes, presta igualmente aconselhamento sobre a escolha do alojamento e dá assistência para a organização da viagem. Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que, na maioria das vezes, a C. presta apenas um serviço de alojamento. O preço a que esta última revende esse serviço de alojamento inclui o custo de aquisição do referido serviço e a margem desta sob a forma de um preço de reserva

destinado a cobrir as despesas de transação.

12 Numa informação vinculativa emitida em 27 de abril de 2017, a Autoridade Tributária considerou que a revenda de serviços de alojamento por parte da C. não está abrangida pelo conceito de «serviço de viagem» previsto, em substância, no artigo 119.º da Lei do IVA, contrariamente ao que esta alegou. Com efeito, essa autoridade considerou, no essencial, que, para que um serviço seja considerado um serviço de viagem, deve, enquanto serviço complexo que inclui um conjunto de serviços externos e internos, ser composto por mais de uma prestação. Ora, os serviços prestados pela C., que apenas incluem o alojamento, não podem constituir um serviço de viagem, uma vez que não constituem um serviço complexo daquele tipo.

13 A C. impugnou esta decisão no Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo do Voivodato de Wrocław, Polónia) que, por Sentença de 16 de novembro de 2017, concedeu provimento ao recurso e declarou que os serviços prestados pela C. deviam ser tributados, enquanto «serviços de viagens», segundo o regime especial previsto no artigo 119.º da Lei do IVA. Esse órgão jurisdicional baseou o seu raciocínio numa interpretação literal e contextual desta última disposição, bem como no facto de a mesma transpor o artigo 306.º da Diretiva IVA, devendo, por conseguinte, ser aplicada a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia a este respeito.

14 A Autoridade Tributária interpôs recurso de cassação dessa sentença para o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), que é o órgão jurisdicional de reenvio. Esta autoridade acusa o órgão jurisdicional de primeira instância de ter violado o artigo 119.º, n.º 1, da Lei do IVA, na medida em que considerou que o serviço em causa não tinha de cumprir o requisito da complexidade para ser qualificado de «serviço de viagem». Segundo a Autoridade Tributária, um serviço de alojamento, proposto individualmente, não constitui um serviço de viagem e, portanto, não pode beneficiar do regime especial das agências de viagens, que prevê uma tributação em sede de IVA sobre a margem.

15 Chamado a conhecer deste recurso, o órgão jurisdicional de reenvio considera que, para determinar se o serviço em causa no processo principal está abrangido pelo regime especial previsto no artigo 119.º da Lei do IVA, há que examinar, nomeadamente, o artigo 306.º da Diretiva IVA. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio invoca a jurisprudência do Tribunal de Justiça da qual resulta, em substância, que o regime especial instituído nos artigos 306.º a 310.º da Diretiva IVA se aplica igualmente aos serviços de alojamento vendidos sem prestações acessórias. O órgão jurisdicional de reenvio considera, portanto, que tais serviços podem ser abrangidos por este regime especial, embora não apresentem um carácter complexo.

16 Aquele órgão jurisdicional esclarece que esta interpretação é compatível com o princípio da neutralidade previsto na Diretiva IVA. Com efeito, este princípio seria violado se a revenda de serviços de alojamento prestados sem serviços acessórios fosse tributada segundo as regras gerais, contrariamente à revenda desses serviços acompanhada de prestações adicionais.

17 Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a interpretação da disposição em causa da Diretiva IVA pelo Tribunal de Justiça permite dissipar as dúvidas que subsistem no processo que lhe foi submetido para decisão.

18 Nestas circunstâncias, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 306.º da Diretiva [IVA] ser interpretado no sentido de que pode ser aplicado a um sujeito passivo que é consolidador de serviços de hotelaria e que adquire e revende esses serviços de hotelaria a outros operadores económicos[,] quando essas operações não são

acompanhadas por nenhum outro serviço acessório?»

Quanto à questão prejudicial

19 Com a sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 306.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a prestação de um sujeito passivo, que consiste em comprar serviços de alojamento a outros sujeitos passivos e em os revender a outros operadores económicos, está abrangida pelo regime especial do IVA aplicável às agências de viagens, apesar de esses serviços não serem acompanhados de serviços acessórios.

20 A título preliminar, importa salientar que o regime especial do IVA aplicável às agências de viagens, estabelecido nos artigos 306.º a 310.º da Diretiva IVA, contém regras específicas à atividade das agências de viagens, que derogam o regime comum do IVA. Neste contexto, o Tribunal de Justiça declarou que, enquanto exceção ao sistema comum da Diretiva IVA, esse regime especial só deve ser aplicado na medida necessária para alcançar o seu objetivo (Acórdão de 19 de dezembro de 2017, Skarpa Travel, C?422/17, EU:C:2018:1029, n.os 24 e 27 e jurisprudência referida).

21 A este título, o objetivo fundamental das regras referentes ao regime especial do IVA aplicável às operações das agências de viagens é o de 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. 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 (Acórdãos de 12 de novembro de 1992, Van Ginkel, C?163/91, EU:C:1992:435, n.º 14, e de 25 de outubro de 2012, Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, n.º 19).

22 Mais concretamente, nos termos do artigo 306.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros aplicam o referido regime às operações das agências de viagens, 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.

23 No caso em apreço, resulta do pedido de decisão prejudicial que a C., enquanto consolidador de serviços de hotelaria, compra serviços de alojamento em nome próprio a outros sujeitos passivos para depois os revender aos seus clientes, que são entidades que exercem uma atividade comercial. Daqui decorre que uma sociedade como a C. preenche os requisitos materiais previstos no artigo 306.º da Diretiva IVA para poder beneficiar, em princípio, do regime de tributação especial previsto neste artigo.

24 Além disso, há que salientar que, no âmbito das suas atividades, a C. efetua operações idênticas, ou pelo menos comparáveis, às de uma agência de viagens ou de um organizador de circuitos turísticos. Assim, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que, em função das necessidades e expectativas dos seus clientes, esta sociedade também presta ocasionalmente aconselhamento sobre a escolha do alojamento e dá assistência na organização de viagens.

25 No entanto, há que apreciar se a prestação de serviços de alojamento está abrangida pelo regime especial das agências de viagens quando não seja acompanhada de serviços acessórios.

26 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a exclusão do âmbito de aplicação do artigo 306.º da Diretiva IVA das prestações de uma agência de viagens pelo simples motivo de as mesmas apenas incluírem o alojamento conduziria a um regime fiscal

complexo, no qual as regras aplicáveis em matéria de IVA dependeriam dos elementos constitutivos das prestações disponibilizadas a cada cliente. Tal regime fiscal violaria os objetivos dessa diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Alpenchalets Resorts, C?552/17, EU:C:2018:1032, n.os 25 a 28 e jurisprudência referida).

27 Daqui resulta que a disponibilização, por uma agência de viagens, de um alojamento de férias está abrangida por esse regime de tributação especial, ainda que essa prestação apenas inclua o alojamento. A este respeito, importa salientar que, uma vez que o simples fornecimento de alojamentos de férias por parte da agência de viagens basta para que seja aplicável o regime especial previsto nos artigos 306.º a 310.º da Diretiva IVA, a importância de outras entregas de bens ou prestações de serviços, que eventualmente acompanhem essa disponibilização de alojamentos, não pode influenciar a qualificação jurídica da situação em causa, a saber, que esta se enquadra no regime especial das agências de viagens (v., neste sentido, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Alpenchalets Resorts, C?552/17, EU:C:2018:1032, n.os 29 e 33).

28 Por conseguinte, o Tribunal de Justiça declarou que os artigos 306.º a 310.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que a simples disponibilização, por parte de uma agência de viagens, de uma casa de férias tomada de arrendamento a outros sujeitos passivos ou tal disponibilização de uma casa de férias acompanhada de outras prestações adicionais, independentemente da importância destas prestações adicionais, constituem cada uma um serviço único que se enquadra no regime especial das agências de viagens (Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Alpenchalets Resort, C?552/17, EU:C:2018:1032, n.º 35).

29 No caso em apreço, resulta do pedido de decisão prejudicial que a C. vende serviços de alojamento em hotéis e noutros estabelecimentos com funções semelhantes, tanto na Polónia como no estrangeiro. Ora, a jurisprudência do Tribunal de Justiça proferida no contexto do fornecimento, por uma agência de viagens, de um alojamento de férias, como resulta dos n.os 26 a 28 do presente acórdão, destina-se a regular igualmente a situação da venda de serviços de alojamento em hotéis e noutros estabelecimentos. A este respeito, importa nomeadamente precisar que a diversidade geográfica dos hotéis e estabelecimentos que são objeto desses serviços poderia, em si mesma, causar dificuldades práticas, as quais esse regime especial de tributação visa evitar, em conformidade com a jurisprudência mencionada no n.º 21 do presente acórdão.

30 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 306.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a prestação de um sujeito passivo, que consiste em comprar serviços de alojamento a outros sujeitos passivos e em os revender a outros operadores económicos, está abrangida pelo regime especial do IVA aplicável às agências de viagens, apesar de esses serviços não serem acompanhados de serviços acessórios.

Quanto às despesas

31 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 (Oitava Secção) declara:

O artigo 306.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado,

deve ser interpretado no sentido de que:

a prestação de um sujeito passivo, que consiste em comprar serviços de alojamento a outros sujeitos passivos e em os revender a outros operadores económicos, está abrangida pelo regime especial do imposto sobre o valor acrescentado aplicável às agências de viagens, apesar de esses serviços não serem acompanhados de serviços acessórios.

Assinaturas

* Língua do processo: polaco.