ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

6 de Outubro de 2005 *

No processo C-291/03,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido), por decisão de 30 de Junho de 2003, entrado no Tribunal de Justiça em 4 de Julho de 2003, no processo

MyTravel plc

contra

Commissioners of Customs & Excise,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, A. Borg Barthet (relator), J.-P. Puissochet, S. von Bahr e U. Lõhmus, juízes,

* Língua do processo: inglês.

advogado-geral: P. Léger,

secretário: M. M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 25 de Novembro de 2004,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da MyTravel plc, por N. Gibbon, solicitor, e J. Woolf, barrister,

— em representação do Governo do Reino Unido, por K. Manji, na qualidade de agente, assistido por N. Paines, QC,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 12 de Maio de 2005,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 26.º 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a sociedade MyTravel plc (a seguir «MyTravel») aos Commissioners of Customs & Excise, a propósito da aplicabilidade a esta sociedade do regime previsto no artigo 26.º da Sexta Directiva, na sequência do acórdão de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, Colect., p. I-6229).

Quadro jurídico

3 O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva prevê que a base tributável do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») é constituída, para a maior parte dos serviços, «por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro [...]».

4 O artigo 26.º da referida directiva, que institui um regime especial para as operações das agências de viagens e dos organizadores de circuitos turísticos, prevê:

«1. Os Estados-Membros aplicarão o imposto sobre o valor acrescentado às operações das agências de viagens, nos termos do presente artigo, quando as agências actuarem em nome próprio perante o cliente e sempre que utilizem, para a realização da viagem, entregas e serviços de outros sujeitos passivos. O presente artigo não se aplica às agências de viagens que actuem unicamente na qualidade de intermediário às quais é aplicável o disposto em A), 3, c), do artigo 11.º Para efeitos do disposto no presente artigo, são igualmente consideradas agências de viagens os organizadores de circuitos turísticos.

2. As operações efectuadas 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. Esta prestação de serviços será tributada no Estado-Membro em que a agência de viagens tem a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual é efectuada a prestação de serviços. Considera-se base tributável e preço líquido de imposto desta prestação de serviços, na acepção do n.º 3, alínea b), do artigo 22.º, a margem da agência de viagens, isto é, a diferença entre o montante total líquido de imposto sobre o valor acrescentado pago pelo cliente e o custo efectivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas é às prestações de serviços de outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações se efectuem em benefício directo do cliente.

3. Se as operações relativamente às quais a agência de viagens recorre a outros sujeitos passivos forem efectuadas por estes fora da Comunidade, a prestação de serviços da agência é equiparada a uma actividade de intermediário, isenta por força do n.º 14 do artigo 15.º Se estas operações forem efectuadas tanto na Comunidade, como fora dela, só deve ser considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de viagens respeitante às operações efectuadas fora da Comunidade.

4. O imposto sobre o valor acrescentado debitado à agência de viagens por outros sujeitos passivos relativamente às operações referidas no n.º 2 efectuadas em benefício directo do viajante não é dedutível nem reembolsável em nenhum Estado-Membro.»

5 O artigo 26.º da Sexta Directiva está transposto em direito interno através do artigo 53.º da Lei de 1994, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Value Added Tax Act 1994), assim como pelo Regulamento de 1987, relativo ao imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos organizadores de circuitos turísticos [Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987]. As disposições da legislação nacional foram especificadas através da circular 709/5/88 e, em seguida, pela circular

709/5/96 dos Commissioners of Customs & Excise, relativa ao regime da margem dos organizadores de circuitos turísticos (Tour Operator's Margin Scheme VAT Notice, a seguir «regime TOMS»). Este regime exige que o montante total que o organizador de uma viagem ou de um circuito turístico recebe seja repartido pelas prestações adquiridas a terceiros e as prestações próprias, por referência ao custo efectivo de cada componente.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

6 A MyTravel organiza férias a preço global em países estrangeiros. Esta sociedade compra sistematicamente o alojamento a terceiros. Contudo, como possui a sua própria companhia aérea, assegura geralmente o transporte dos viajantes para o seu local de férias. Vende também ao público bilhetes de avião à unidade, qualificados de bilhetes simples de avião («seat only»), que correspondem a lugares a bordo do seu próprio aparelho ou a lugares comprados a outras sociedades, bem como lugares a outros organizadores de circuitos turísticos, ditos «lugares vendidos por grosso» («broked seats»). Declarou a sua dívida de IVA, relativa aos anos de 1995 a 1999, aplicando o regime TOMS. Na sequência do acórdão Madgett e Baldwin, já referido, recalculou a sua dívida de IVA, relativamente aos anos de 1995, 1996 e 1997, baseando-se no valor de mercado dos lugares vendidos no âmbito das férias a preço global.

7 Para chegar a esse valor de mercado, a MyTravel utilizou dois métodos. Para o ano de 1995 e, ao que parece, para o ano de 1996, tomou como ponto de partida o custo dos bilhetes de avião vendidos no âmbito dos pacotes turísticos, ao qual acrescentou uma percentagem dita «de aumento percentual», igual à que diz ter realizado no mesmo período sobre as vendas de bilhetes simples. Durante o ano de 1995, a MyTravel vendeu igualmente estadias de férias a preço global, que incluíam cruzeiros, viagens de avião com um veículo à disposição e alojamentos em parques de campismo. Contudo, recalculou a sua dívida aplicando o critério do valor de mercado apenas relativamente às viagens de avião, por considerar que não dispunha de elementos de comparação adequados quanto às restantes prestações próprias.

8 Para o ano de 1997, a MyTravel, a partir de um documento interno intitulado «Relatório de Rentabilidade das Rotas» («Route Profitability Report»), avaliou em 153 GBP o rendimento médio linear que obteve com os bilhetes de avião vendidos ao público à margem dos pacotes turísticos. Segundo a MyTravel, este montante aplica-se a todos os bilhetes vendidos.

9 Depois de ter recalculado nestas bases o custo dos bilhetes de avião vendidos no âmbito das férias a preço global, a MyTravel pediu aos Commissioners of Customs & Excise o reembolso dos montantes de 212 000 GBP, 2 004 857 GBP e 711 051 GBP, relativos, respectivamente, aos anos de 1995 a 1997. O valor destes montantes deve-se, designadamente, ao facto de o método aplicado pela MyTravel provocar o aumento da parte do preço global que é atribuída ao transporte e de este, por força do direito nacional aplicável, estar sujeito a uma tributação de 0%.

10 Os Commissioners of Customs & Excise indeferiram os pedidos da MyTravel. Conforme alegaram no órgão jurisdicional de reenvio, decorre, segundo os mesmos, do acórdão Madgett e Baldwin, já referido, que, a fim de isolar a parte do preço global relativa às prestações próprias, o método baseado no valor de mercado não pode ser utilizado quando, como no caso da referida sociedade, o mesmo não tiver a vantagem da simplicidade, der origem a um montante artificial quanto à margem sobre as prestações adquiridas a terceiros e alterar significativamente a dívida de IVA. Sustentaram, além disso, que esse acórdão não permite aplicar esse método de forma selectiva e que o montante de 153 GBP não representa o valor de mercado dos lugares de avião vendidos no âmbito dos pacotes turísticos.

11 A MyTravel afirmou, pelo contrário, que, no referido acórdão, o Tribunal de Justiça rejeitou o argumento segundo o qual o critério dos custos efectivos constitui um indicador mais fiável do valor dos diferentes elementos de um preço global. Alegou igualmente que não se pode exigir que os dois métodos conduzam a dívidas de IVA idênticas, porque isso obrigaria os operadores a efectuarem os cálculos correspondentes a cada um deles. Quanto ao fundamento acolhido nesse mesmo acórdão, relativo ao carácter mais simples do método baseado no valor de mercado, ele constitui apenas um factor tomado em consideração para se chegar à solução acolhida, e não uma condição da qual dependa a aplicação do referido método.

12 A MyTravel entende que pode utilizar o método baseado no valor de mercado quando disponha de um elemento de comparação satisfatório, como é o caso das viagens de avião, e o artigo 26.º da Sexta Directiva não a impede, em seu entender, de utilizar simultaneamente o referido método e o método baseado nos custos reais. Quanto ao montante de 153 GBP, ele reflecte o valor médio dos bilhetes de avião vendidos separadamente e pode servir de base de avaliação das viagens fornecidas no âmbito dos pacotes turísticos, na medida em que, no acórdão Madgett e Baldwin, já referido, o Tribunal de Justiça não exigiu que o operador fixasse o valor de mercado das prestações próprias por referência a prestações idênticas, mas sim relativamente a prestações análogas.

13 Nestas circunstâncias, o VAT and Duties Tribunal, Manchester, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Em que condições, e contanto que seja possível, um organizador de circuitos turísticos, que preencheu a sua declaração relativa ao [IVA] para um determinado exercício financeiro com base no método dos custos efectivos, que era o único método previsto na legislação nacional que transpôs a directiva, pode recalcular a sua dívida [de] IVA utilizando o método do valor de mercado referido no n.º 46 [do acórdão Madgett & Baldwin]?

a) Em particular, esse organizador de circuitos turísticos pode utilizar o valor de mercado de forma selectiva em relação a diferentes exercícios financeiros e, em caso afirmativo, em que circunstâncias?

b) No caso de o organizador de circuitos turísticos vender ao público, à margem da fórmula dos pacotes turísticos, alguns dos elementos incluídos

nos seus pacotes turísticos (neste caso, viagens de avião), mas não vender ao público, à margem dessa mesma fórmula, os restantes componentes dos seus pacotes (neste caso, cruzeiros e lugares em parques de campismo), pode esse organizador:

— utilizar o método do valor de mercado para esses pacotes turísticos (que são a grande maioria) quando ele pode determinar o valor de todas as suas entregas ou prestações próprias (neste caso, viagens de avião) com base nas vendas ao público à margem do seu pacote turístico?

— nos casos em que o pacote turístico inclui prestações próprias que o organizador de circuitos turísticos não vende ao público à margem da fórmula do pacote turístico (neste caso, cruzeiros e lugares em parques de campismo), utilizar o método do valor de mercado para determinar o valor das entregas ou das prestações próprias que ele vende ao público (neste caso, viagens de avião), sempre que não tenha sido possível determinar o valor de mercado para as restantes prestações que integram o pacote turístico?

c) A utilização de métodos combinados deve ser: a) mais simples, b) significativamente mais simples ou c) não muito mais complicada?

d) O método do valor de mercado deve resultar numa dívida [de] IVA igual ou muito semelhante à dívida resultante do método baseado nos custos?

2) Nas circunstâncias do presente processo, é possível isolar a parte correspondente às prestações próprias relativas às viagens de avião vendidas como parte

integrante de um pacote turístico de férias, tomando por referência ou a) o custo médio de um bilhete de avião acrescido da margem média realizada pelo organizador de circuitos turísticos unicamente sobre as vendas de bilhetes de avião no exercício financeiro em causa ou b) o rendimento médio realizado pelo organizador de circuitos turísticos unicamente sobre as vendas de bilhetes nesse mesmo exercício financeiro?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

14 Com a sua primeira questão, que se subdivide em várias partes, o VAT and Duties Tribunal, Manchester, pergunta, em substância, se, e em que condições, um organizador de circuitos turísticos como a MyTravel pode recalcular a margem tributável, na acepção do artigo 26.º da Sexta Directiva, em conformidade com o método do valor de mercado descrito no acórdão Madgett et Baldwin, já referido.

Quanto à primeira parte da primeira questão

15 Há que examinar se um organizador de circuitos turísticos, que preencheu a sua declaração de IVA para um determinado período de tributação, utilizando o método previsto na legislação nacional que transpôs a Sexta Directiva, pode recalcular a sua dívida de IVA em aplicação de um acórdão do Tribunal de Justiça, segundo o método que, nesse acórdão, foi considerado conforme com a referida directiva.

16 A este propósito, há que recordar que o Tribunal de Justiça, no âmbito da competência que lhe é conferida pelo artigo 234.º CE, ao interpretar uma norma de direito comunitário, precisa o sentido e o alcance desta norma tal como esta deveria ter sido entendida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor (v., neste sentido, acórdãos de 27 de Março de 1980, Denkavit italiana, 61/79, Recueil, p. 1205, n.º 16; de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 39; e de 13 de Janeiro de 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, Colect., p. I-837, n.º 21). Só assim não será, quando, no seu acórdão, o Tribunal de Justiça, excepcionalmente, limite no tempo o alcance dessa interpretação (v., neste sentido, acórdãos Denkavit italiana, já referido, n.º 17; de 29 de Novembro de 2001, Griesmar, C-366/99, Colect., p. I-9383, n.º 74; e, para uma aplicação recente destes princípios em matéria de IVA, de 17 de Fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis, C-453/02 e C-462/02, Colect., p. I-1131, n.ºs 41 a 45).

17 Um acórdão proferido a título prejudicial destina-se a produzir efeitos sobre relações jurídicas nascidas antes da sua prolação. Daqui resulta, designadamente, que uma regra de direito comunitário assim interpretada deve ser aplicada por um órgão administrativo no âmbito das suas competências, mesmo a relações jurídicas nascidas e constituídas antes da prolação do acórdão do Tribunal de Justiça que se pronuncia sobre a questão prejudicial (v., neste sentido, acórdão Kühne & Heitz, já referido, n.º 22). Não havendo regulamentação comunitária em matéria de pedidos de restituição de impostos, cabe ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro prever as condições em que esses pedidos podem ser exercidos, devendo estas condições respeitar os princípios da equivalência e da efectividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem organizadas de modo a impossibilitar na prática o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (v., neste sentido, acórdãos de 9 de Novembro de 1983, San Giorgio, 199/82, Recueil, p. 3595, n.º 12, e de 2 de Outubro de 2003, Weber's Wine World e o., C-147/01, Colect., p. I-11365, n.º 103).

18 Nestas condições, há que responder à primeira parte da primeira questão que uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos que, para um período de tributação, preencheu a sua declaração de IVA segundo o método previsto pela legislação nacional que transpõe para o direito interno a Sexta Directiva, pode

recalcular a sua dívida de IVA de acordo com o método considerado conforme com o direito comunitário pelo Tribunal de Justiça, nas condições previstas pelo seu direito nacional, que deverão respeitar os princípios da equivalência e da efectividade.

Quanto às outras partes da primeira questão

19 Há que examinar, em segundo lugar, se a repartição do preço global, efectuada por um sujeito passivo contemplado no artigo 26.º da Sexta Directiva, utilizando o critério do valor de mercado para as prestações próprias, está sujeita à condição de essa utilização ser efectivamente mais simples na situação concreta desse sujeito passivo e de conduzir a uma dívida de IVA semelhante à que seria obtida a partir do critério dos custos reais.

20 No que se refere, em primeiro lugar, ao critério da simplicidade, a MyTravel indica que o facto de subordinar a utilização do referido método, para determinar o IVA devido por uma agência de viagens ou por um organizador de circuitos turísticos, à condição de, na situação concreta de cada sujeito passivo, esse método ser efectivamente mais simples do que o que se baseia nos custos reais, equivaleria a fazer depender a determinação da base tributável, que constitui um elemento essencial do sistema do IVA, de uma apreciação marcada pela incerteza e por alguma subjectividade.

21 Pelo contrário, o Governo do Reino Unido sustenta que um sujeito passivo como a MyTravel não pode modificar as suas declarações de IVA aplicando o critério do valor de mercado, porque as pôde elaborar sem especial dificuldade utilizando o critério dos custos reais e porque essa modificação tem por efeito reduzir a sua dívida fiscal de forma significativa.

22 Ora, como referido pelo advogado-geral no n.º 51 das conclusões, resulta do exame do n.º 45 do acórdão Madgett e Baldwin, já referido, que os motivos por que o Tribunal de Justiça considerou que o método baseado no valor de mercado apresenta a vantagem da simplicidade não estão relacionados com circunstâncias particulares deste processo.

23 Nestas condições, a utilização do critério do valor de mercado não depende da condição de ela ser mais simples do que a do método baseado nos custos reais.

24 Em seguida, no que se refere ao montante da dívida de IVA, há que examinar se a utilização do método baseado no valor de mercado está sujeita à condição de o mesmo conduzir a uma dívida de IVA idêntica ou análoga àquela que teria sido obtida através da utilização do método baseado no custo real das prestações.

25 O Governo do Reino Unido sustenta que, nos n.^{os} 45 e 46 do acórdão Madgett e Baldwin, já referido, o Tribunal de Justiça, ao autorizar a utilização do método baseado no valor de mercado, estava influenciado pelo facto de esperar que esse método conduzisse a uma dívida de IVA comparável à que foi calculada a partir do método baseado nos custos reais.

26 Há que concluir que a circunstância segundo a qual a utilização desses dois métodos conduz a calcular uma dívida fiscal análoga aparece, na medida em que é apresentada entre travessões no n.º 46 do acórdão Madgett e Baldwin, já referido, como um elemento supérfluo.

27 Além disso, a interpretação contrária, preconizada pelo Governo do Reino Unido, teria por efeito obrigar os sujeitos passivos, depois de terem elaborado a sua declaração fiscal de acordo com o método baseado no valor de mercado, a efectuarem, de qualquer maneira, as operações necessárias para calcular a dívida de IVA segundo o método baseado nos custos reais, limitando assim a utilidade do método fundado no valor de mercado.

28 Nestas circunstâncias, a utilização, por um sujeito passivo contemplado no artigo 26.º da Sexta Directiva, que fornece aos viajantes, em contrapartida de um preço global, prestações adquiridas a terceiros e prestações próprias, do critério do valor de mercado para repartir esse preço global não depende, portanto, da condição de a mesma conduzir a uma dívida de IVA comparável à que seria obtida utilizando o critério dos custos reais.

29 Há que examinar se a utilização do critério do valor de mercado, quando este possa ser determinado, deve ser deixada à discrição do sujeito passivo.

30 Há que recordar que o princípio de base em que assenta o IVA reside no facto de que o sistema deste imposto sobre o consumo visa onerar unicamente o consumidor final. O IVA é exactamente proporcional ao preço dos bens assim como dos serviços e é cobrado pelos sujeitos passivos em cada fase do processo de produção ou de distribuição por conta da Administração Fiscal, a quem estão obrigados a entregá-lo. Segundo o princípio de base desse sistema e das suas modalidades de funcionamento, o IVA a receber pelas autoridades fiscais deve ser igual ao imposto efectivamente cobrado ao consumidor final (v., neste sentido, acórdão de 24 de Outubro de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Colect., p. I-5339, n.^{os} 18 a 24). As condições de aplicação do regime especial instituído pelo artigo 26.º da Sexta Directiva a favor das agências de viagens e dos organizadores de circuitos turísticos, quando o sujeito passivo fornece ao viajante, mediante o pagamento de um preço global, simultaneamente, prestações adquiridas a terceiros e prestações próprias, não devem pôr em causa este princípio de base do sistema do IVA.

31 Ora, resulta do acórdão Madgett e Baldwin, já referido, que o método baseado no valor de mercado pode ser utilizado quando seja possível isolar a parte do preço global correspondente à prestação própria com base no valor de mercado das prestações análogas às que fazem parte do pacote turístico. Todavia, isso não deve levar a reconhecer a um sujeito passivo a faculdade de utilizar esse método de maneira discricionária, consoante essa utilização tenha ou não por efeito reduzir a dívida fiscal desse sujeito passivo em relação à que resultaria da utilização do método baseado nos custos reais.

32 O facto de se conferir essa faculdade aos sujeitos passivos poderia ter como consequência permitir-lhes aumentar artificialmente a base tributável sujeita à taxa menos elevada e criar, assim, uma desigualdade concorrencial entre operadores económicos, favorecendo os que têm a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável num Estado-Membro que tributa determinadas operações a taxas muito reduzidas, ou mesmo à taxa de 0%, como o Reino Unido no que diz respeito ao transporte de pessoas. Essa interpretação poderia, consequentemente, ser contrária ao princípio da neutralidade do IVA.

33 Ora, há que recordar, a este propósito, que o legislador comunitário, conforme decorre do nono considerando da Sexta Directiva, quis que a base tributável fosse objecto de harmonização, «a fim de que a aplicação da taxa comunitária às operações tributáveis conduza a resultados comparáveis em todos os Estados-Membros». Esta harmonização visa, assim, garantir que situações semelhantes de um ponto de vista económico ou comercial sejam objecto de tratamento idêntico relativamente à aplicação do sistema do IVA. Essa harmonização contribui, assim, para garantir a neutralidade deste sistema.

34 Como refere o advogado-geral no n.º 68 das conclusões, está justificada a posição da Comissão das Comunidades Europeias, segundo a qual a repartição do preço global pelas prestações adquiridas a terceiros e as prestações próprias deve ser efectuada com base no valor de mercado destas últimas prestações, sempre que este valor possa ser determinado. Pelo contrário, como também refere o advogado-geral no

n.º 69 das mesmas conclusões, é difícil excluir totalmente que possa haver derrogações a esta solução. Assim, é possível admitir que uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos, que consegue demonstrar que o método baseado nos custos efectivos reproduz fielmente a estrutura real do preço global, possa proceder à repartição dos seus preços globais utilizando este método em vez do método baseado no valor de mercado.

35 Nestas circunstâncias, uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos que, mediante o pagamento de um preço global, fornece ao viajante prestações adquiridas a terceiros e prestações próprias deve, em princípio, isolar a parte do preço global correspondente às suas prestações próprias com base no seu valor de mercado, quando esse valor possa ser determinado, salvo se conseguir demonstrar que, para o período de tributação em causa, o método baseado no critério dos custos reais reproduz fielmente a estrutura efectiva do preço global.

36 Além disso, é à Administração Fiscal nacional, e, eventualmente, ao órgão jurisdicional nacional, que incumbe apreciar se é possível isolar a parte do preço global correspondente às prestações próprias com base no seu valor de mercado e, nesse contexto, determinar o mercado mais adequado.

37 Por último, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, como é que se deve proceder à repartição do preço global quando o sujeito passivo não puder determinar o valor de mercado de determinadas prestações próprias, porque não vende prestações análogas à margem do pacote turístico. O mesmo órgão jurisdicional pergunta deste modo se, nessas circunstâncias, este critério se aplica, ainda assim, às prestações próprias cujo valor de mercado possa ser conhecido.

38 A este propósito, como refere o advogado-geral no n.º 77 das conclusões, a circunstância de o valor de mercado não poder ser determinado para a integralidade

das prestações próprias fornecidas pelo sujeito passivo não pode justificar uma derrogação à aplicação desse critério para avaliar prestações cujo referido valor possa ser conhecido. Nesse caso, é verdade que o sujeito passivo é obrigado a repartir o preço global utilizando os dois métodos de cálculo para as prestações próprias. Todavia, a aplicação assim combinada destes dois métodos não deveria debater-se com dificuldades de ordem prática inultrapassáveis.

39 Além disso, como referiu o advogado-geral no n.º 79 das conclusões, embora o artigo 26.º da Sexta Directiva tenha por objecto adaptar as regras aplicáveis em matéria de IVA às especificidades da actividade de uma agência de viagens e, assim, reduzir as dificuldades práticas que poderiam colocar entraves à referida actividade, o regime instituído por este artigo não visa, contrariamente ao que foi instaurado a favor das pequenas empresas e dos produtores agrícolas, simplificar as exigências de compatibilidade que o sistema normal do IVA impõe. Assim, este artigo prevê, no n.º 3, que, quando as operações, para as quais estes operadores económicos recorreram a outros sujeitos passivos, são efectuadas tanto no interior como no exterior da Comunidade Europeia, só está isenta a parte do preço global respeitante às operações realizadas fora da Comunidade. A aplicação de uma disposição como esta pode igualmente obrigar as agências de viagens a procederem a operações relativamente técnicas de repartição dos seus preços globais.

40 Nestas condições, não há justificação suficiente, num caso como o do processo principal, para afastar a aplicação do critério do valor de mercado. Um sujeito passivo, no âmbito do mesmo período de tributação, pode assim aplicar o critério do valor de mercado a determinadas prestações e não a outras, quando não puder determinar o valor de mercado dessas outras prestações.

41 Há, portanto, que responder às outras partes da primeira questão que o artigo 26.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos que, mediante o pagamento de um preço global, fornece ao viajante prestações adquiridas a terceiros e prestações efectuadas

por ele próprio, deve, em princípio, isolar a parte do preço global correspondente às suas prestações próprias com base no seu valor de mercado, quando esse valor possa ser determinado. Nesse caso, um sujeito passivo só pode utilizar o critério dos custos reais se demonstrar que este critério reproduz fielmente a estrutura real do preço global. A aplicação do critério do valor de mercado não depende da condição de ela ser mais simples do que a do método baseado nos custos reais, nem da condição de que conduz a uma dívida de IVA idêntica ou próxima da que resultaria da utilização do método baseado nos custos reais. Assim:

— uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos não pode utilizar de maneira discricionária o método baseado no valor de mercado e

— este último método aplica-se às prestações próprias cujo valor de mercado pode ser determinado, mesmo se, no âmbito do mesmo período de tributação, o valor de determinados componentes próprios do pacote turístico não pode ser determinado porque o sujeito passivo não vende prestações análogas à margem do pacote turístico.

Quanto à segunda questão

42 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, nas circunstâncias do processo principal, é possível determinar a parte das prestações próprias relativas às viagens de avião vendidas no quadro de férias a um preço global, tomando por referência quer o custo médio de um bilhete de avião acrescido da margem média realizada pelo organizador de circuitos turísticos sobre as vendas de lugares à unidade, durante o exercício financeiro em causa, quer o rendimento médio realizado pelo organizador de circuitos turísticos sobre as vendas de lugares à unidade, nesse mesmo exercício financeiro.

43 Deve recordar-se que, no âmbito do artigo 234.º CE, o Tribunal de Justiça não está habilitado a aplicar as regras comunitárias a um caso determinado, mas apenas a pronunciar-se sobre a interpretação do Tratado CE e dos actos adoptados pelas instituições da Comunidade (v., designadamente, acórdãos de 15 de Julho de 1964, Van der Veen, 100/63, Colect. 1962-1964, pp. 531, 534; de 2 de Dezembro de 1964, Dingemans, 24/64, Recueil, pp. 1259, 1273, Colect. 1962-1964, p. 583; de 22 de Outubro de 1998, Jokela e Pitkäranta, C-9/97 e C-118/97, Colect., p. I-6267, n.º 30; de 25 de Fevereiro de 1999, Trans-Ex-Import, C-86/97, Colect., p. I-1041, n.º 15; de 7 de Setembro de 1999, De Haan, C-61/98, Colect., p. I-5003, n.º 29; e de 10 de Maio de 2001, Veedfald, C-203/99, Colect., p. I-3569, n.º 31). No entanto, no âmbito da interpretação do artigo 26.º da Sexta Directiva e tendo em conta as indicações já comunicadas sobre o modo de repartir o preço global quando o sujeito passivo fornece prestações adquiridas a terceiros e prestações próprias, há que responder à segunda questão na medida em que se destina a saber se é possível, para determinar o valor de mercado, basear-se em valores médios.

44 A este propósito, como refere o advogado-geral no n.º 86 das conclusões, nada se opõe a essa prática. Um valor médio pode revelar-se mais representativo quando, como no processo principal, os preços das prestações análogas vendidas à margem do pacote turístico apresentam variações importantes. O órgão jurisdicional de reenvio, a quem incumbe identificar, em cada caso, o valor que melhor corresponde ao espírito da Sexta Directiva, pode, portanto, legitimamente, determinar o valor de mercado das viagens de avião vendidas pela MyTravel no quadro das férias a preço global, com base no preço de venda médio de bilhetes de avião vendidos por este sujeito passivo para o mesmo destino ou para um destino comparável. Caberá a esse órgão jurisdicional introduzir nestes valores médios as correcções necessárias para ter em conta, por exemplo, o facto de, no âmbito dos pacotes turísticos, serem oferecidos, gratuitamente ou a preços reduzidos, lugares de avião aos filhos dos viajantes.

45 Tendo em conta o que precede, há que responder à segunda questão que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, vistas as circunstâncias do litígio no processo principal, o valor de mercado das viagens de avião fornecidas no processo principal no quadro das férias a preço global. Esse órgão jurisdicional pode determinar o referido valor de mercado com base em valores médios. Neste

contexto, o mercado baseado nos lugares vendidos aos outros organizadores de circuitos turísticos pode constituir o mercado mais adequado.

Quanto às despesas

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

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

1) **Uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos que, para um período de tributação, preencheu a sua declaração de imposto sobre o valor acrescentado segundo o método previsto pela legislação nacional que transpõe para o direito interno a 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, pode recalcular a sua dívida de imposto sobre o valor acrescentado de acordo com o método considerado conforme com o direito comunitário pelo Tribunal de Justiça, nas condições previstas pelo seu direito nacional, que deverão respeitar os princípios da equivalência e da efectividade.**

2) **O artigo 26.º da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos que,**

mediante o pagamento de um preço global, fornece ao viajante prestações adquiridas a terceiros e prestações efectuadas por ele próprio, deve, em princípio, isolar a parte do preço global correspondente às suas prestações próprias com base no seu valor de mercado, quando esse valor possa ser determinado. Nesse caso, um sujeito passivo só pode utilizar o critério dos custos reais se demonstrar que este critério reproduz fielmente a estrutura real do preço global. A aplicação do critério do valor de mercado não depende da condição de ela ser mais simples do que a do método baseado nos custos reais, nem da condição de que conduz a uma dívida de imposto sobre o valor acrescentado idêntica ou próxima da que resultaria da utilização do método baseado nos custos reais. Assim:

— uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos não pode utilizar de maneira discricionária o método baseado no valor de mercado e

— este último método aplica-se às prestações próprias cujo valor de mercado pode ser determinado, mesmo se, no âmbito do mesmo período de tributação, o valor de determinados componentes próprios do pacote turístico não pode ser determinado porque o sujeito passivo não vende prestações análogas à margem do pacote turístico.

3) Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, vistas as circunstâncias do litígio no processo principal, o valor de mercado das viagens de avião fornecidas no processo principal no quadro das férias a preço global. Esse órgão jurisdicional de reenvio pode determinar o referido valor de mercado com base em valores médios. Neste contexto, o mercado baseado nos lugares vendidos aos outros organizadores de circuitos turísticos pode constituir o mercado mais adequado.

Assinaturas.