Coletânea da Jurisprudência

DESPACHO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

1 de março de 2012 *

«Artigo 104.º, n.º 3, primeiro parágrafo, do Regulamento de Processo — Diretiva IVA — Regime especial de tributação das agências de viagens — Fornecimento às agências de viagens de um serviço de transporte em autocarro, com exclusão de qualquer outro serviço»

No processo C-220/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Nejvyšší správní soud (República Checa), por decisão de 28 de abril de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 11 de maio de 2011, no processo

Star Coaches s. r. o.

contra

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: U. Lõhmus, presidente de secção, A. Arabadjiev e C. G. Fernlund (relator), juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: A. Calot Escobar,

propondo-se o Tribunal decidir por meio de despacho fundamentado, em conformidade com o disposto no artigo 104.º, n.º 3, primeiro parágrafo, do seu Regulamento de Processo,

ouvida a advogada-geral,

profere o presente

Despacho

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 L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Star Coaches s. r. o. (a seguir «Star Coaches») ao Finanční ředitelství pró hlavní město Prahu [Direção das finanças da cidade de Praga (República Checa)] a respeito de um aviso de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») emitido a título do mês de janeiro de 2008.

* Língua do processo: checo.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 306.º da diretiva IVA, que figura no título XII desta, o capítulo 3, intitulado «Regime especial das agências de viagens»:

«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, o primeiro parágrafo da alínea c) 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 da mesma diretiva tem a seguinte redação:

«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 O artigo 308.º da referida diretiva prevê:

«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 310.º da diretiva IVA dispõe:

«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 checo

7 A Lei n.º 235/2004 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «lei relativa ao IVA») contém um § 89, intitulado «Regime especial para as prestações de viagem», que, na sua versão em vigor em 2008, dispunha o seguinte:

«1) O regime especial deve ser aplicado pelo fornecedor de uma prestação de viagem que atue perante o cliente em nome próprio quando forneça a este último uma prestação de viagem.

2) Para efeitos da presente lei, entende-se por:

a) ‘fornecedor de uma prestação de viagem’, o sujeito passivo que fornece ao cliente uma prestação de viagem;

b) ‘cliente’, a pessoa à qual é fornecida a prestação de viagem;

c) ‘prestação de viagem’, o fornecimento ao cliente de um serviço que inclui uma combinação de serviços de turismo e, eventualmente, de bens, se os serviços de turismo e os bens individuais forem adquiridos junto de outros sujeitos passivos; o fornecimento de uma prestação de viagem é considerado fornecimento de um único serviço mesmo que, para a realização da prestação de viagem, sejam utilizados diversos serviços de turismo e, eventualmente, diversos bens adquiridos junto de outros sujeitos passivos; qualifica-se igualmente de prestação de viagem o fornecimento ao cliente de um serviço composto por um único serviço de turismo, que consista num alojamento ou num transporte.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

8 A Star Coaches exerce uma atividade de transporte de pessoas em autocarro na República Checa e entre os Estados-Membros. Assegura esse transporte não só através dos seus próprios autocarros como também recorrendo a subempreiteiros, que são sociedades de transporte cujas operações estão sujeitas a IVA. A sua clientela é exclusivamente composta por agências de viagens estabelecidas na República Checa ou noutros Estados-Membros. Perante a sua clientela, a Star Coaches atua sempre em nome próprio. Quando recorre a um subempreiteiro, estabelece para os seus clientes uma fatura que menciona o IVA, e pede o reembolso do excedente de imposto, com fundamento no regime geral do IVA.

9 A Star Coaches deduziu repetidamente montantes significativos de excedentes de IVA. A este respeito, o Finanční úřad pró Prahu 5 (repartição de finanças n.º 5 da cidade de Praga) considerou que essa sociedade fornecia prestações de viagem e que deveria ter aplicado não o regime geral do IVA, mas o regime especial instituído para as agências de viagens, previsto no § 89 do lei relativa ao IVA. Em 25 de junho de 2008, a referida repartição emitiu um aviso de liquidação de IVA a título do mês de janeiro de 2008.

10 A Star Coaches reclamou desse aviso de liquidação. Uma vez que a sua reclamação foi indeferida por decisão do Finanční ředitelství pró hlavní město Prahu de 16 de dezembro de 2008, interpôs recurso para o Městský soud v Praze, que lhe negou provimento por sentença de 18 de junho de 2010. A Star Coaches recorreu então para o Nejvyšší správní soud.

11 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à aplicabilidade do regime especial das agências de viagens previsto no artigo 306.º da diretiva IVA.

12 Destaca, em primeiro lugar, uma diferença entre a versão checa dessa disposição e o § 89 da lei relativa ao IVA, que transpôs para o direito nacional a referida disposição. Enquanto esta disposição visa as prestações fornecidas aos viajantes, o § 89 cobre as prestações fornecidas aos clientes das agências de viagens, termo que engloba não só os viajantes mas também outras pessoas. O órgão jurisdicional de reenvio sublinha, porém, que existem igualmente diferenças entre as versões linguísticas do artigo 306.º da diretiva IVA, bem como as do artigo 26.º da Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p.1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»), que era aplicável antes da entrada em vigor da diretiva IVA, utilizando algumas versões o termo «cliente» e outras o termo «viajante». O órgão jurisdicional de reenvio precisa que vários Estados-Membros, entre os quais a República Checa, foram, de resto, alvo de uma ação por incumprimento por parte da Comissão Europeia por terem utilizado o termo «cliente» e visado assim, do ponto de vista desta última, um círculo de pessoas demasiado lato.

13 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em segundo lugar, no caso de o Tribunal de Justiça entender que o artigo 306.º da diretiva IVA abranje os clientes de uma agência de viagens, se uma empresa como a Star Coaches deve ser qualificada de agência de viagens na aceção desta disposição. Indica que, em seu entender, não é esse o caso porquanto a referida empresa fornece apenas um serviço de transporte, com exclusão de qualquer serviço de turismo. Daqui resulta que o presente processo deve ser distinguido daquele que deu origem ao acórdão de 12 de novembro de 1992, Van Ginkel (C-163/91, Colet., p. I-5723), no qual, além de alojamento, a empresa em causa fornecia também serviços de informação, de aconselhamento e de reserva de alojamento.

14 Considerando que a interpretação do artigo 306.º da diretiva IVA é necessária para a resolução do litígio que lhe foi submetido, o Nejvyšší správní soud decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 306.º da [diretiva IVA] apenas é aplicável às prestações fornecidas pelas agências de viagens aos consumidores finais de serviços de viagens (viajantes), ou também às prestações fornecidas a outras pessoas (clientes)?

2) Para efeitos do artigo 306.º da [diretiva IVA], deve ser considerada agência de viagens uma empresa que apenas efetua transportes de passageiros mediante o fornecimento de transportes de autocarro a agências de viagens (mas não diretamente aos passageiros) e não presta outros serviços (alojamento, informações, [aconselhamento], etc.)?»

Quanto às questões prejudiciais

15 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio questiona o Tribunal de Justiça acerca do âmbito de aplicação material do regime especial do IVA previsto nos artigos 306.° a 310.° da diretiva IVA e, com a sua segunda questão, acerca do âmbito de aplicação pessoal desse regime.

16 Importa começar por responder à segunda questão, verificando se o referido regime especial é aplicável a uma empresa como a Star Coaches, antes de examinar, em segundo lugar e sendo caso disso, a primeira questão, relativa ao alcance do âmbito de aplicação material desse regime.

Quanto à segunda questão

17 Nos termos do artigo 104.º, n.º 3, primeiro parágrafo, do Regulamento de Processo, quando uma questão prejudicial for idêntica a uma questão que o Tribunal de Justiça já tenha decidido, ou quando a resposta a essa questão possa ser claramente deduzida da jurisprudência, o Tribunal pode, depois de ouvir o advogado-geral, a qualquer momento, decidir por meio de despacho fundamentado, no qual fará referência ao acórdão anterior ou à jurisprudência em causa.

18 O Tribunal de Justiça entende que é este o caso no presente processo. Com efeito, a resposta à segunda questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio pode ser claramente deduzida da jurisprudência relativa ao artigo 26.º da Sexta Diretiva, disposição cujos termos são reproduzidos no artigo 306.º da diretiva IVA. A jurisprudência respeitante ao conceito de agência de viagens na aceção deste artigo 26.º é, por conseguinte, transponível para esse mesmo conceito na aceção do artigo 306.º da diretiva IVA.

19 Importa recordar, de acordo com jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, que o objetivo do regime especial de IVA instituído pelo artigo 26.º da Sexta Diretiva consiste em adaptar as regras aplicáveis à natureza específica da atividade das agências de viagens e dos organizadores de circuitos turísticos. Os serviços fornecidos por estas empresas caracterizam-se pelo facto de, a maior parte das vezes, serem compostos por prestações múltiplas, nomeadamente em matéria de transporte e de

alojamento, que se realizam tanto no interior como no exterior do território do Estado-Membro em que a empresa tem a sua sede ou um estabelecimento estável. A aplicação das regras de direito comum respeitantes ao lugar de tributação, à matéria coletável e à dedução do imposto a montante confrontar-se-ia, em razão da multiplicidade e da localização das prestações fornecidas, com dificuldades práticas para estas empresas que seriam suscetíveis de entravar o exercício da sua atividade (v. acórdãos Van Ginkel, já referido, n.os 13 a 15; de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, Colet., p. I-6229, n.º 18; e de 19 de junho de 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Colet., p. I-6289, n.os 23 e 24).

20 Contudo, a circunstância de a agência de viagens se limitar a fornecer um alojamento de férias ao viajante não é suficiente para excluir esta prestação do âmbito de aplicação do artigo 26.º da Sexta Diretiva. Com efeito, a prestação fornecida pela agência pode, mesmo quando se limita a fornecer o alojamento, não se reduzir, em tal caso, a uma prestação única, na medida em que pode incluir, para além da locação do alojamento, prestações como as informações e os conselhos através dos quais a agência de viagens propõe uma série de opções para as férias e a reserva do alojamento (acórdão Van Ginkel, já referido, n.º 24).

21 Além disso, o Tribunal de Justiça considerou que, independentemente da qualidade formal do operador económico, as razões subjacentes ao regime especial aplicável às agências de viagens e aos organizadores de circuitos turísticos são igualmente válidas quando o operador económico não é uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos na aceção geralmente atribuída a esses termos, mas efetua, no quadro de outra atividade, operações idênticas às exercidas por estes últimos (v. acórdãos Madgett e Baldwin, já referido, n.os 20 e 21, e de 13 de outubro de 2005, ISt, C-200/04, Colet., p. I-8691, n.º 22).

22 Por conseguinte, não está excluído que os serviços de um transportador de passageiros em autocarros, o qual, quando não utiliza os seus próprios autocarros, recorre às prestações de transporte de subempreiteiros sujeitos a IVA, estejam sujeitos ao regime especial visado no artigo 306.º da diretiva IVA. A circunstância de esses serviços não incluírem prestações de alojamento não pode bastar para os excluir do âmbito de aplicação desta disposição.

23 Todavia, de acordo com a abordagem seguida pelo Tribunal de Justiça no acórdão Van Ginkel, já referido, ainda é necessário que esses serviços não se reduzam a uma única prestação e contenham outras prestações além do transporte, como informações e aconselhamento, relativamente a um leque de opções para as férias e a reserva da viagem em autocarro. Com efeito, o Tribunal de Justiça entendeu que não se pode inferir do acórdão Van Ginkel que qualquer prestação isolada fornecida por uma agência de viagens ou por um organizador de circuitos turísticos está abrangida pelo regime especial previsto no artigo 26.º da Sexta Diretiva (acórdão de 9 de dezembro de 2010, Minerva Kulturreisen, C-31/10, Colet., p. I-12889, n.º 19). Esta consideração aplica-se do mesmo modo a um operador económico que não constitua uma agência de viagens nem um organizador de circuitos turísticos na aceção geralmente dada a estes termos.

24 Ora, no caso da Star Coaches, o órgão jurisdicional de reenvio indica que a mesma apenas fornece um serviço de transporte a agências de viagens, com exclusão de qualquer outro serviço. Esse órgão jurisdicional acrescenta expressamente que a referida sociedade não fornece nenhum serviço como o alojamento ou uma atividade de guia ou de aconselhamento.

25 Daqui decorre que as prestações fornecidas pela Star Coaches não são em nada idênticas às oferecidas por uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos.

26 Consequentemente, há que responder à segunda questão que uma sociedade de transporte que se limita a assegurar o transporte de pessoas mediante o fornecimento de transporte em autocarros às agências de viagens e que não fornece nenhum outro serviço, como alojamento ou uma atividade de guia ou de aconselhamento, não efetua operações abrangidas pelo regime especial das agências de viagens visado no artigo 306.º da diretiva IVA.

Quanto à primeira questão

27 Tendo em conta a resposta do Tribunal de Justiça à segunda questão, não há que responder à primeira questão.

Quanto às despesas

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

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

Uma sociedade de transporte que se limita a assegurar o transporte de pessoas mediante o fornecimento de transporte em autocarros às agências de viagens e que não fornece nenhum outro serviço, como alojamento ou uma atividade de guia ou de aconselhamento, não efetua operações abrangidas pelo regime especial das agências de viagens visado no 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.

Assinaturas