

Processo C-406/20**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

28 de agosto de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Finanzgericht Köln (Tribunal Tributário de Colónia, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

25 de agosto de 2020

Demandante:

Phantasialand

Demandado:

Finanzamt Brühl (Serviço de Finanças de Brühl)

Objeto do processo principal

Diretiva 2006/112 – Artigo 98.º, n.º 2, em conjugação com o anexo III, categoria 7 – Compatibilidade com o direito da União de uma tributação diferenciada para feiras e parques de atrações – Semelhança entre as prestações – Obtenção de prova no que respeita ao «ponto de vista do consumidor médio»

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

Questões prejudiciais

- 1) Pode a menção às feiras e aos parques de diversões, constante do anexo III, categoria 7, conjugada com o artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA, ser invocada para justificar uma tributação diferente dos parques de atrações à taxa normal de imposto, apesar de a designação «parque de diversões» abranger tanto as empresas de diversão itinerantes como as fixas?

2) A jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual o contexto dos diferentes serviços pode implicar que estes não sejam semelhantes, é aplicável à prestação de serviços por parte de feirantes itinerantes e de empresas de diversão fixas estabelecidas em parques de atrações?

3) Em caso de resposta negativa à segunda questão:

O «ponto de vista do consumidor médio», que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, é um elemento essencial do princípio da neutralidade do IVA, constitui uma «perspetiva conceptual» que não pode ser demonstrada através de prova pericial?

Disposições de direito da União invocadas

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em especial artigo 98.º, n.º 2, em conjugação com o anexo III, categoria 7

Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado

Disposições de direito nacional invocadas

Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto Sobre o Volume de Negócios, a seguir «UStG»), em especial § 12, n.º 2, ponto 7, alínea d)

Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Regulamento de Execução do Imposto Sobre o Volume de Negócios, a seguir «UStDV»), em especial § 30

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A demandante é um dos parques de atrações europeus mais conhecidos. Os visitantes do parque adquirem o direito de utilizar as suas instalações mediante o pagamento de uma entrada.
- 2 A demandante pediu para as entradas serem sujeitas a imposto com base no § 12, n.º 2, ponto 7, alínea d), da UStG. Por força desta disposição, a taxa do imposto sobre o volume de negócios é reduzida para 7 % para, designadamente, as prestações resultantes da atividade de feirante. Nos termos do § 30 da UStDV, são consideradas prestações resultantes da atividade de feirante: exposições, espetáculos musicais, espetáculos de entretenimento ou outras diversões em feiras, festas populares, festas com competição de tiro ao alvo ou eventos semelhantes. O demandado indeferiu o pedido. A ação intentada no órgão jurisdicional de reenvio tem por objeto esta decisão.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 3 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, nomeadamente, se, em aplicação do princípio da neutralidade fiscal, do ponto de vista do consumidor médio os serviços prestados nas feiras e em eventos temporários semelhantes, que são tributados a uma taxa reduzida ao abrigo da legislação nacional, são semelhantes aos serviços prestados nas feiras sob a forma de parques de diversões ou parques de atrações fixos, que são tributados à taxa normal.
- 4 O Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha; a seguir «BFH») declarou que a diferença de tratamento fiscal em termos de IVA entre, por um lado, os serviços prestados pelos feirantes nas feiras e, por outro, os serviços prestados pelos parques de diversões fixos, como o gerido pela demandante no processo principal, não é contrária ao princípio da neutralidade fiscal.
- 5 O BFH fundamentou a sua declaração no facto de as empresas de diversão que exercem a sua atividade em lugar fixo e por um período de tempo ilimitado não poderem ser consideradas manifestações análogas às festas populares. Não há dúvidas a este respeito em relação ao direito da União. Se o legislador nacional optar por fazer uso da margem de discricionariedade que lhe é concedida pelas categorias do anexo III da Diretiva 2006/112, não é obrigado a transpor na íntegra os diversos pontos aí elencados. Além disso, na falta de semelhança entre as prestações em causa, o princípio da neutralidade fiscal não é violado.

Quanto aos conceitos de «Jahrmärkte» («feiras»), «Vergnügungsparks» («parques de diversões») e «Freizeitparks» («parques de atrações»)

- 6 Segundo a versão alemã do anexo III, categoria 7, da Diretiva 2006/112, figuram entre as prestações de serviços que podem ser objeto de taxas reduzidas em conformidade com o artigo 98.º desta diretiva, nomeadamente, as «feiras» e os «parques de diversões». As designações correspondentes figuram, no texto em língua inglesa, como «fairs» para as feiras e como «amusement parks» para os parques de diversões e, no texto em língua francesa, como «foires» para as feiras e como «parcs d'attraction» para os parques de diversões. Em contrapartida, na versão em língua alemã, o artigo 32.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011, relativo ao artigo 53.º da Diretiva 2006/112, apenas menciona o termo «Freizeitpark» como equivalente, respetivamente, às designações «fairs» e «amusement parks» e «foires» e «parcs d'attraction».
- 7 Na linguagem corrente alemã, entende-se por «Freizeitpark» («parque de atrações») uma empresa de diversão fixa, ao passo que o conceito de «Vergnügungspark» («parque de diversões») designa tanto os parques de diversões permanentes, que são então designados por parques de atrações («Freizeitparks»), como os parques de diversões temporários, que são designados por quermesses, feiras ou festas populares («Kirmes», «Jahrmarkt» ou «Volksfest»).

- 8 O órgão jurisdicional de reenvio considera oportuno, tendo em conta a confusão linguística que acaba de ser exposta, que o Tribunal de Justiça se pronuncie sobre a forma como importa definir e delimitar os conceitos de «Jahrmärkte» («feiras»), de «Vergnügungsparks» («parques de diversões») e de «Freizeitparks» («parques de atrações») que figuram na Diretiva 2006/112 e no Regulamento de Execução n.º 282/2011.
- 9 Tendo em conta que os parques de diversões («Vergnügungsparks») tanto podem ser fixos como itinerantes, é questionável a validade do argumento do BFH de que a distinção entre «feiras» («Jahrmärkten») e «parques de diversões» («Vergnügungsparks») na categoria 7 do anexo III da Diretiva 2006/112 milita a favor da admissibilidade do seu tratamento diferenciado na tributação do volume de negócios.

Quanto ao contexto diferente da prestação de serviços

- 10 O BFH argumenta ainda que os serviços prestados por uma empresa de diversão fixa sob a forma de parque de atrações não são semelhantes aos serviços prestados por feirantes, que exercem profissões itinerantes em feiras, devido ao contexto diferente em que os serviços são prestados. Não há dúvida de que o contexto de uma festa popular limitada no tempo ou de uma feira, nomeadamente também do ponto de vista do destinatário da prestação, é diferente do de um parque de diversões fixo.
- 11 O órgão jurisdicional de reenvio salienta a este respeito que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça (Acórdão de 27 de fevereiro de 2002, Comissão/França, C-302/00, EU:C:2002:123, n.º 23), o conceito de semelhança da prestação deve ser interpretado extensivamente.
- 12 Neste sentido, o Tribunal de Justiça (Acórdão de 10 de novembro de 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, n.º 50) declarou que, em face das especificidades dos setores em causa, as diferenças do quadro regulamentar e do regime jurídico dos fornecimentos de bens ou das prestações de serviços em causa enquanto contexto dos serviços a comparar podem, em determinados casos excecionais, significar que esse contexto pode criar uma distinção aos olhos do consumidor médio, em termos de resposta às suas próprias necessidades (v. também Acórdão de 23 de abril de 2009, TNT Post UK, C-357/07, EU:C:2009:248, n.ºs 38, 39 e 45, e de 27 de fevereiro de 2014, Pro Med Logistik e Pongratz, C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, n.ºs 52 e segs.).
- 13 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à aplicabilidade desta jurisprudência ao caso em apreço. Com efeito, contrariamente ao que acontecia nos processos julgados pelo Tribunal de Justiça, o contexto destas duas prestações de diversão não se caracteriza por quadros jurídicos diferentes. Assim, nem as empresas de diversão, como a da demandante, nem os feirantes nas feiras estão legalmente obrigados a cobrar uma entrada para a utilização do conjunto dos serviços de diversão ou preços unitários por serviço de diversão. Além disso,

aplica-se a mesma norma de segurança às atrações nos parques de atrações e nas feiras. Acresce que a lei não determina em que altura do ano as empresas de diversão fixas ou os feirantes itinerantes devem oferecer os seus serviços.

Quanto ao «ponto de vista do consumidor médio» e respetiva obtenção de prova

- 14 O BFH argumenta ainda que as diferenças que, em sua opinião, existem entre a prestação de serviços pelas empresas de diversão sob a forma de parques de atrações e a prestação de serviços pelos feirantes nas feiras têm uma influência não negligenciável na decisão do consumidor médio de escolher um ou outro destes serviços. Pode deduzir-se do seu acórdão que a diferença essencial reside não só no caráter fixo das prestações das empresas de diversão mas também no facto de uma empresa de diversão que exerce a sua atividade em lugar fixo e por um período ilimitado não visar, como é o caso dos feirantes que se deslocam de feira em feira, o entretenimento do público em geral nas festas populares e, por conseguinte, não poder ser qualificada de manifestação análoga a uma festa popular.
- 15 Importa ter presente que, no entender do BFH, nos dois casos, nas feiras e nos parques de atrações, o consumidor médio utiliza igualmente serviços de diversão. Enquanto no parque de atrações o consumidor médio está perante uma única empresa de diversão, no que respeita à feira existe uma multiplicidade de feirantes, ou seja, existem diferenças notáveis entre as possibilidades de acesso geográfico e temporal e de ambiente. Da jurisprudência do Tribunal de Justiça (Acórdão de 10 de novembro de 2011, *The Rank Group*, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, n.º 47, e de 17 de fevereiro de 2005, *Linneweber e Akritidis*, C-453/02 e C-462/02, EU:C:2005:92, n.ºs 29 e 30) decorre, porém, que estes aspetos, que devem ser distinguidos do regime jurídico das prestações, são irrelevantes para a comparabilidade das prestações.
- 16 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, na condição de não existirem diferenças entre o contexto das prestações dos feirantes itinerantes e das empresas de diversão fixas, como o parque de atrações da demandante, importa saber que necessidades são satisfeitas do ponto de vista do consumidor médio atual numa feira, por um lado, e num parque de atrações, por outro, ou da mesma forma nas feiras e nos parques de atrações.
- 17 Esclarecidas estas necessidades, importa determinar se, para o consumidor médio, as prestações de diversão nas feiras e nos parques de atrações satisfazem as mesmas necessidades, em função de um critério de semelhança e de comparabilidade na utilização, e se as eventuais diferenças influenciam ou não de forma considerável a decisão do consumidor médio de escolha das prestações nas feiras ou nos parques de atrações (Acórdãos de 10 de novembro de 2011, *The Rank Group*, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, n.º 44; de 11 de setembro de 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, n.º 25; e de 9 de novembro de 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, n.º 31).

- 18 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio considera que só está em condições de se pronunciar mediante exame pericial, uma vez que os seus próprios conhecimentos na matéria não são suficientes para apreciar as necessidades do visitante médio das feiras e dos parques de atrações.
- 19 Todavia, coloca-se a questão de saber se o órgão jurisdicional de reenvio pode ordenar a obtenção de tal prova. Contrariamente ao entendimento do Bundesverwaltungsgericht (Tribunal Administrativo Federal, Alemanha), em consonância com a jurisprudência do Tribunal de Justiça (Acórdão de 16 de julho de 1998, Gut Springenheide e Tusky, C-210/96, EU:C:1998:369, n.ºs 14, 15 e 35), o BFH declarou que não era necessário obter prova através de análises empíricas do «ponto de vista do consumidor médio» sobre duas prestações no contexto do princípio da neutralidade fiscal, na medida em que se tratava apenas de uma «perspetiva conceptual».
- 20 No entanto, esta Secção considera que o conceito de «perspetiva conceptual» não é claro. Se se entender que o «ponto de vista do consumidor médio» é um conceito de consumidor objetivado, suscetível apenas de interpretação jurídica, fica por explicar por que razão o ponto de vista dos tribunais tributários e do BFH sobre o «ponto de vista do consumidor médio» não deve ser tido em conta, quando é este que deve ser determinado no quadro da análise do princípio da neutralidade fiscal em caso de litígio (v., a este respeito, Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, n.º 37).