

**Processo C-108/22****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:**

16 de fevereiro de 2022

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)

**Data da decisão de reenvio:**

26 de agosto de 2021

**Recorrente:**

C. sp. z o.o. (atualmente em liquidação)

**Recorrido:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Diretor Nacional da Informação Fiscal, Polónia)

**Objeto do processo principal**

Possibilidade de aplicar o regime especial da «margem de IVA», previsto no artigo 119.º da ustawa o VAT (Lei do IVA), à revenda pela recorrente de serviços de alojamento, não completados por prestações acessórias adquiridas anteriormente em nome próprio a outros sujeitos passivos.

**Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial**

Aplicação do artigo 306.º [da Diretiva 2006/112/CE] a um consolidador de serviços de hotelaria.

**Questão prejudicial**

«Deve 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 [...] 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?»

### **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: artigos 306.º, 307.º, 308.º, 309.º e 310.º

### **Disposições de direito nacional invocadas**

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Lei de 11 de março de 2004, Relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços): artigo 119.º

### **Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 1 A recorrente, sujeito passivo de IVA, desenvolve a atividade denominada de consolidador de serviços de hotelaria. No âmbito da sua atividade económica, esta sociedade oferece a possibilidade de reservar serviços de alojamento em hotéis e outros estabelecimentos com função semelhante localizados no território da Polónia e no estrangeiro. Como a sociedade não dispõe de instalações próprias de alojamento, adquire, em nome e por conta própria, serviços de alojamento a outros sujeitos passivos, que depois revende aos seus clientes. Os clientes da sociedade são operadores que exercem uma atividade económica. A sociedade não vende serviços de alojamento aos chamados clientes retalhistas. Dependendo das necessidades e das expectativas dos clientes, a sociedade também lhes presta aconselhamento sobre a escolha do local de alojamento e assistência na organização da viagem. No entanto, na maioria das vezes, ao efetuar a reserva e a revenda dos serviços de alojamento, a sociedade não presta ao seu cliente serviços acessórios, tais como a prestação de informação ou aconselhamento turístico. Com efeito, neste caso, o cliente só está interessado na aquisição do serviço de alojamento. O preço a que a sociedade revende os serviços individuais de alojamento inclui o custo de aquisição do serviço de alojamento e a remuneração da sociedade, na forma de uma taxa de reserva.
- 2 A recorrente submeteu ao Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Diretor Nacional da Informação Fiscal) a seguinte questão:
 

«A revenda pela sociedade de serviços de alojamento não completados por prestações acessórias, adquiridos em nome próprio a outros sujeitos passivos, está sujeita a IVA enquanto serviço turístico ao abrigo do regime especial da “margem de IVA”, na aceção do artigo 119.º da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei Relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços)?»

- 3 A recorrente considera que deve ser dada uma resposta afirmativa a esta questão.
- 4 Na sua interpretação individual de 27 de abril de 2017, o Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Diretor Nacional da Informação Fiscal) considerou incorreta a posição da recorrente. Segundo esta entidade, um serviço de hotelaria que compreenda alojamento e, eventualmente pequeno-almoço, não constitui um serviço turístico, uma vez que não implica um serviço integral composto por várias prestações.
- 5 A recorrente interpôs recurso da decisão relativa à interpretação individual acima referida no órgão jurisdicional de primeira instância, que deu provimento ao seu recurso. Este órgão jurisdicional considera que a revenda de serviços de alojamento está incluída numa categoria mais ampla de serviços turísticos, pelo que está sujeita a tributação ao abrigo do regime da «margem de IVA».
- 6 A Autoridade Tributária interpôs recurso de cassação dessa decisão no órgão jurisdicional de reenvio.

#### **Argumentos essenciais das partes no processo principal**

- 7 O Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Diretor Nacional da Informação Fiscal) alegou que um serviço turístico é um serviço abrangente prestado a viajantes, que inclui serviços parciais, sem os quais determinada viagem organizada não poderia realizar-se, pelo que, na opinião desta autoridade tributária, devem ser considerados serviços turísticos as viagens recreativas organizadas ou individuais combinadas com recreação e lazer (ou seja, os chamados «programas abrangentes de viagem organizada»). Salientou, a este respeito, que a lista de serviços que constituem um serviço turístico prestado por um organizador reveste caráter aberto, devendo essa atividade específica, para ser considerada um serviço, ter como objetivo dar resposta a determinada necessidade do mandante. Segundo essa autoridade tributária, a aquisição de serviços e bens que respondem às necessidades e expectativas de um viajante será incluída no cálculo para determinar a margem de lucro em caso de prestação de serviços turísticos.
- 8 Na opinião da Autoridade Tributária, a prestação de serviços turísticos referida no artigo 119.º da Lei do IVA é uma prestação constituída por uma série de serviços externos e próprios, como, por exemplo, de hotelaria, alimentação, transporte, que se destinam a organizar a estadia do cliente fora do seu local de residência e que estão estreitamente ligados entre si, formando um todo no plano económico. Por conseguinte, segundo essa autoridade tributária, as viagens recreativas organizadas ou individuais combinadas com recreação e lazer (programas abrangentes de viagem organizada) devem ser consideradas serviços turísticos. Considera ainda que a definição jurídica de serviços turísticos inclui os serviços de hotelaria. A Autoridade Tributária conclui do exposto acima que, para que determinado serviço seja considerado um serviço turístico, deve ser um serviço

constituído por mais do que uma prestação, o que não aconteceu no caso em apreço.

- 9 O órgão jurisdicional de primeira instância, partilhando da posição da recorrente, indicou que o modo de tributação dos serviços turísticos é regulado no artigo 119.º da Lei do IVA. Esta disposição constitui a transposição do artigo 306.º da Diretiva [2006/112]. Estas disposições preveem a aplicação obrigatória do regime da «margem de IVA» aos serviços turísticos. A aplicação deste regime exclui a possibilidade de deduzir o imposto pago a montante sobre os serviços incluídos no serviço turístico adquiridos em benefício direto do viajante.

O órgão jurisdicional salientou ainda que também na jurisprudência e doutrina nacionais foi expressa a opinião de que, na prática, são considerados serviços turísticos suscetíveis de tributação da «margem de IVA» os serviços de hotelaria, mesmo quando são prestados sem serviços acessórios associados à organização dos tempos livres.

Na opinião do órgão jurisdicional de primeira instância, ao interpretar a expressão «serviços turísticos», também é pertinente referir os princípios da interpretação literal e, para reforçar o seu resultado, efetuar uma interpretação sistémica. Neste contexto, referiu que, segundo a definição que figura no Słownik języka polskiego (dicionário de língua polaca), o conceito de «turystika» (turismo) deve ser entendido como referindo-se a viagens coletivas ou individuais organizadas para fora do local de residência habitual, excursões ao estrangeiro com intuídos turísticos ou que sejam uma forma de lazer ativo. Como o objetivo do serviço de alojamento é dar resposta às necessidades básicas das pessoas que se encontram temporariamente fora do seu local de residência habitual, a prestação desse serviço é uma forma de prestação de serviços turísticos.

- 10 Pelos motivos acima expostos, o órgão jurisdicional de primeira instância concordou com a opinião da recorrente de que nas circunstâncias descritas no pedido de interpretação, os serviços de hotelaria vendidos pela sociedade, enquanto serviço independente, são tributados ao abrigo do regime de «margem de IVA».

#### **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

- 11 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que o litígio no caso em apreço diz essencialmente respeito à questão de saber se, para efeitos da classificação jurídica de um serviço como serviço turístico que, nos termos do artigo 119.º, n.º 1, da Lei do IVA, está sujeito ao regime especial de tributação da «margem de IVA», é necessário preencher o requisito da abrangência e, conseqüentemente, se um serviço de alojamento adquirido a outros sujeitos passivos em nome próprio, e subseqüentemente revendido, não complementado por prestações acessórias, pode constituir um serviço turístico.

- 12 A resposta a esta questão implica antecipar a interpretação correta das disposições do artigo 119.º, n.º 1, da Lei do IVA, do qual resulta que o valor tributável na prestação de serviços turísticos é o montante da margem menos o montante do imposto devido, sem prejuízo do disposto no n.º 5. Nos termos do artigo 119.º, n.º 2, dessa lei, a margem referida n.º 1 consiste na diferença entre o montante a pagar pelo adquirente do serviço e o preço pago pelo sujeito passivo, pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos em benefício direto do viajante; entende-se por «serviços que beneficiam diretamente o viajante» os serviços que fazem parte do serviço turístico prestado, especialmente o transporte, alojamento, alimentação e seguro. Por sua vez, o artigo 119.º, n.º 3, dispõe que a disposição do n.º 1 é aplicável a qualquer que seja o adquirente dos serviços turísticos, quando o sujeito passivo: – atua por conta do adquirente dos serviços em nome e por conta própria; – ao prestar o serviço, este adquire bens e serviços a outros sujeitos passivos que beneficiam diretamente o viajante.
- 13 O preenchimento cumulativo de todas condições acima mencionadas resulta na obrigatoriedade de aplicar o regime especial de tributação da «margem de IVA» aos serviços turísticos. Para que um serviço prestado por um sujeito passivo possa ser tributado ao abrigo do regime da referida margem, o sujeito passivo que presta esse serviço deve agir pelo cliente em nome e por conta própria e adquirir bens e serviços ao sujeito passivo do imposto sobre bens e serviços que beneficiem diretamente o viajante.
- 14 O órgão jurisdicional de reenvio sublinha que não figura na ustawa o podatku od towarów i usług (Lei do Imposto sobre Bens e Serviços) uma definição de «serviço turístico». Por conseguinte, para determinar o âmbito dos serviços tributados ao abrigo do regime da «margem de IVA» justifica-se fazer referência às disposições do artigo 306.º da Diretiva 2006/112/CE (anteriormente – artigo 26.º da Sexta 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, a seguir «Sexta Diretiva»), que contém a regulamentação prevista no artigo 119.º, n.ºs 1 e 2, da Lei do IVA, relativa à tributação dos serviços turísticos.
- 15 No artigo 306.º, n.º 1, da Diretiva [2006/112], foi imposta aos Estados-Membros a obrigação de aplicar um regime especial de IVA 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.
- 16 Importa notar que, embora [a versão polaca d]o artigo 26.º da Sexta Diretiva tenha utilizado o conceito de «usługi turystyczne» (serviços turísticos), no artigo 306.º e seguintes da Diretiva [2006/112] esse conceito já não é utilizado. Em contrapartida, ambas as disposições referem-se a operações das agências de viagens e ao organizador de circuitos turísticos. A [versão polaca da] Sexta Diretiva define a norma constante do artigo 26.º como um «Specjalny system dla

biur podrózy» (Regime especial das agências de viagens), ao passo que a Diretiva [2006/112, no Capítulo 3, o intitula «Procedura szczególna dla biur podrózy» (Regime especial das agências de viagens). Por conseguinte, ambas as diretivas atribuem o regime da «margem de IVA» a operadores que prestam determinados serviços.

- 17 O órgão jurisdicional de reenvio sustenta que para determinar se uma operação complexa deve ser qualificada de entrega de bens ou prestação de serviços, há que identificar os seus elementos predominantes.
- 18 Esta posição foi expressa no Acórdão do Tribunal de Justiça, de 22 de outubro de 1998, nos processos apensos C-308/96 e C-94/97, Madgett Baldwin, e no Acórdão de 19 de junho de 2003, no processo C-149/01 First Choice Holidays (proferido no contexto da diretiva anteriormente em vigor) dos quais resulta que, no caso de prestações complexas que consistem em várias operações, todas estas operações ou prestações constituem uma prestação única para efeitos de IVA, desde que estas operações, no plano económico, formem um todo e que uma divisão das mesmas seja artificial.
- 19 Resulta dos referidos acórdãos do Tribunal de Justiça que, em cada caso em que haja dúvidas quanto à questão de saber se determinada operação composta por várias prestações e operações deve ser considerada uma entrega ou uma prestação de serviços, há que examinar caso a caso as circunstâncias concretas de cada um.
- 20 No Acórdão nos processos apensos C-308/96 e C-94/97, o Tribunal de Justiça salientou também que uma entidade que explora um hotel não pode automaticamente ser considerada um prestador de serviços turísticos quando oferece exclusivamente uma prestação hoteleira e não um serviço abrangente, do qual o alojamento seria parte. O Tribunal de Justiça também declarou que o artigo 26.º da Sexta Diretiva também se aplica aos operadores que não são formalmente agências de viagens mas propõem viagens organizadas em seu próprio nome e para esse efeito adquirem serviços a outros sujeitos passivos.
- 21 É de notar que para decidir sobre os princípios de tributação é pertinente o Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de setembro de 2013, no processo C-193/11, Comissão/Polónia quando, nas condições descritas no artigo 119.º da Lei do IVA, se permite aos viajantes adquirir um serviço de hotelaria não combinado com outros serviços. O Tribunal de Justiça especificou aí que o regime da margem de IVA serve para repartir, de forma equilibrada, as receitas provenientes da cobrança desse imposto entre os Estados-Membros. Referindo-se ao artigo 307.º da Diretiva 2006/112/CE, o Tribunal de Justiça sublinhou que as operações efetuadas nas condições previstas no artigo 306.º pela agência de viagens para a realização da viagem são consideradas uma única prestação de serviços realizada pela agência de viagens ao viajante. A prestação única é tributada no Estado-Membro em que a agência de viagens tem um estabelecimento estável a partir do qual presta os seus serviços. Com efeito, o Estado-Membro no qual se efetua o consumo de um serviço (prestado, por exemplo, por um operador

hoteleiro) obtém as receitas de IVA a esse título e as receitas da margem da agência de viagens que vende esse serviço aos viajantes são obtidas pelo Estado em que a agência de viagens está estabelecida.

- 22 O problema identificado deve igualmente ser apreciado à luz do Acórdão do Tribunal de Justiça de 19 de dezembro de 2018, no processo C-552/17, Alpenchalets Resorts GmbH, do qual decorre a necessidade de tributar as prestações dos serviços turísticos no âmbito do regime da «margem de IVA».
- 23 O órgão jurisdicional de reenvio indica que, segundo um princípio fundamental do regime do IVA, enunciado no artigo 168.º da Diretiva IVA, que é o princípio da neutralidade, não se pode admitir uma situação em que certas prestações de serviços sejam tributadas ao abrigo do regime geral, enquanto os serviços concorrentes são tributados ao abrigo do regime simplificado da «margem de IVA». Assim, pode haver lugar à violação do princípio da neutralidade caso a revenda de serviços de alojamento sem nenhum outro serviço acessório fosse tributada ao abrigo do regime geral e a revenda do mesmo serviço de alojamento complementado por uma prestação acessória beneficiasse da aplicação do regime simplificado da «margem de IVA».
- 24 Conhecer a posição do Tribunal de Justiça sobre a aplicação do artigo 306.º da Diretiva 2006/112/CE, no âmbito abrangido pela questão submetida, permitirá resolver as dúvidas relacionadas com a aplicação do regime especial da «margem de IVA» aos serviços de hotelaria cujas operações não são acompanhadas de outras prestações acessórias.