

Processo C-733/22**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:**

29 de novembro de 2022

Órgão jurisdicional de reenvio:

Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária)

Data da decisão de reenvio:

18 de novembro de 2022

Recorrente:

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP (diretor da Direção «Recursos e Práticas em Matéria de Fiscalidade e de Segurança Social» – Sófia)

Recorrida:

«Valentina Heights» EOOD

Objeto do processo principal

O recurso de cassação tem por objeto um acórdão do Administrativen sad Blagoevgrad (Tribunal Administrativo de Blagoevgrad, Bulgária), que anulou um despacho de inspeção tributária emitido pela autoridade tributária na Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia po prihodite – Sofia (Direção territorial da Agência Nacional das Receitas Públicas – Sófia) e cujas conclusões foram confirmadas por decisão do Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia (diretor da Direção «Recursos e Práticas em Matéria de Fiscalidade e de Segurança Social» – Sófia), ao abrigo da Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado), no que respeita aos períodos de tributação de março de 2019, junho de 2019 e agosto de 2019 a fevereiro de 2020, acrescidos dos juros vencidos.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Pedido de decisão prejudicial apresentado ao abrigo do artigo 267.º TFUE, destinado à interpretação do artigo 98.º, n.º 2, em conjugação com o Anexo III, ponto 12, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado

Questões prejudiciais

- 1 Deve o artigo 98.º, n.º 2, em conjugação com o Anexo III, ponto 12, 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 a taxa reduzida de imposto sobre o valor acrescentado prevista nesta disposição para o alojamento em hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo pode ser aplicada quando esses estabelecimentos não estão classificados numa categoria nos termos da legislação nacional do Estado-Membro requerente[?]
- 2 Em caso de resposta negativa a esta questão, deve o artigo 98.º, n.º 2, em conjugação com o Anexo III, ponto 12, 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 permite uma aplicação seletiva da taxa reduzida a aspetos concretos e específicos de uma determinada categoria de prestação de serviços, quando a condição para o efeito consista no facto de o alojamento em hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo só poder ser efetuado em estabelecimentos de alojamento classificados numa categoria em conformidade com a legislação nacional do Estado-Membro requerente ou para os quais tenha sido emitido um certificado provisório de instauração de um procedimento para classificação numa categoria[?]

Disposições e jurisprudência 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 96.º, 98.º, n.ºs 1 e 2, 135.º, em conjugação com o Anexo III, ponto 12, da mesma (a seguir «Diretiva IVA»)

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

Acórdão do Tribunal de Justiça 6 de maio de 2010, Comissão/França, C-94/09, EU:C:2010:253, n.ºs 28, 29 e 30

Acórdão do Tribunal de Justiça de 3 de abril de 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, n.ºs 41 e 43

Disposições de direito nacional invocadas

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «ZDDS»), artigos 66.º e § 1, n.º 45, das Disposições Complementares

Zakon za turizma (Lei Relativa ao Turismo, a seguir «ZT»), artigos 111.º, 113.º[,], 114.º, 119.º, 133.º, e § 1, n.ºs 19 e 27 das Disposições Complementares

Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za turizma (Lei que altera a Lei Relativa ao Turismo), artigo 121.º

Pravilnik za prilagane na zakona za danaka varhu dobavenata stoynost (Regulamento de Aplicação da Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado), artigo 40.º

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 3 A recorrida é uma sociedade inscrita na Agentsia po vpisvania (entidade de registo) do Targovski (Registo Comercial) em 9 de novembro de 2011. Em 13 de dezembro de 2016 foi registada de acordo com a ZDDS. Segundo o Registo Comercial, o respetivo objeto social inclui também os setores do turismo, da restauração, do alojamento, bem como atividades de operador turístico e várias outras atividades suscetíveis de serem realizadas ao abrigo da lei búlgara, sujeitas ao preenchimento e cumprimento de requisitos de licenciamento, registo ou outros.
- 4 No decurso de uma inspeção tributária, verificou-se que, durante o período inspecionado de 13 de dezembro de 2016 a 29 de fevereiro de 2020, a sociedade tinha adquirido um complexo de apartamentos turísticos denominado «Valentina Heights» na cidade de Bansko enquanto imóvel arrendado por pessoas singulares (proprietários), o que não foi contestado pelas partes. De acordo com os contratos apresentados para a gestão de bens imóveis privados no complexo de apartamentos turísticos, todos de 1 de maio de 2018, foi acordado com os proprietários dos imóveis (apartamentos, estúdios e outros produtos) que a «Valentina Heights» EOOD deveria gerir os seus bens imóveis, tratar da respetiva manutenção e arrendá-los a terceiros em nome dos proprietários. Durante o período inspecionado, a sociedade procedeu ao alojamento de hóspedes no complexo de apartamentos turísticos arrendado «Valentina Heights». As receitas geradas foram registadas através de caixas registadoras eletrónicas declaradas e através de transferências bancárias. A sociedade cobrou IVA à taxa de 9 % para as transações efetuadas.
- 5 Foi apresentado um certificado de 15 de fevereiro de 2013 emitido pelo Presidente da Câmara Municipal de Bansko, que classifica o produto «Valentina Heights» na cidade de Bansko na categoria de «estabelecimento de hospedagem» com uma capacidade de 9 quartos e 19 camas.

- 6 Em 18 de novembro de 2016, a sociedade registou o complexo de apartamentos turísticos «Valentina Heights», localizado na cidade de Bansko, no Ministério do Turismo na categoria «três estrelas» com uma capacidade de 23 quartos e 46 camas.
- 7 Por Despacho do Presidente da Câmara Municipal de Bansko de 7 de março de 2019, foi revogada a classificação na categoria de «estabelecimento de hospedagem» concedida pelo certificado acima mencionado. Este despacho não foi contestado pela sociedade.
- 8 Em 27 de setembro de 2019, a sociedade registou uma cafetaria pertencente ao complexo de apartamentos turísticos «Valentina Heights» no Ministério do Turismo na categoria «duas estrelas». Nos anos de 2019 e 2020, a sociedade juntou documentos complementares às notificações apresentadas para efeitos da classificação numa categoria.
- 9 De acordo com um Despacho do Ministro-adjunto do Turismo de 21 de setembro de 2020, foi instaurado um procedimento para a classificação dos produtos turísticos numa categoria, tendo sido emitidos certificados provisórios relativamente ao complexo de apartamentos turísticos «Valentina Heights» e à cafetaria que atestavam o início de um procedimento de classificação numa categoria, válidos até 21 de janeiro de 2021. O Ministério do Turismo informou a sociedade de que estava iminente a realização de um controlo no local por um grupo de trabalho de peritos para verificar a plena conformidade com a natureza e categoria declaradas dos produtos acima mencionados, de acordo com requisitos da Lei Relativa ao Turismo e do Naredba za iziskvaniyata kam kategoriziranite mesta za nastanyavane i zavedenia za hranene i razvlechenia, za reda za opredelyane na kategoriyata, kako i za usloviyata i reda za registrirane na stai za gosti i apartamenti za gosti (Regulamento sobre os requisitos relativos à classificação de estabelecimentos de alojamento e estabelecimentos de restauração e diversão numa categoria, sobre o procedimento para a determinação da categoria e sobre os requisitos e o procedimento para o registo de quartos e apartamentos de hóspedes).
- 10 No despacho de inspeção tributária impugnado, as autoridades fiscais constataram que a sociedade dispunha de um certificado de classificação de categoria emitido pelo Presidente da Câmara Municipal de Bansko em 15 de fevereiro de 2013, para o período compreendido entre 15 de fevereiro de 2013 e 7 de março de 2019, referente ao imóvel turístico «Valentina Heights» localizado na cidade de Bansko com uma capacidade de 9 quartos e 19 camas. Mais indicavam que a sociedade não dispunha de um certificado de classificação de um produto turístico para o período posterior a 7 de março de 2019 e tinha cobrado indevidamente o IVA à taxa de 9 %. Tendo em conta estas constatações e com base no artigo 66.º, n.º 1, da ZDDS (na versão aplicável), as autoridades fiscais procederam à cobrança da diferença até ao montante total do IVA, ou seja, 20 % para as prestações declaradas relativamente às quais não estavam preenchidos os requisitos do

artigo 40.º, n.ºs 1 e 2, do Regulamento de Aplicação da Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 11 O diretor da Direção «Recursos e Práticas em Matéria de Fiscalidade e de Segurança Social» da cidade de Sófia junto da Administração Central da NAP [Natsionalnata agentsia po prihodite, Agência Nacional das Receitas Públicas], que apreciou o recurso administrativo contra o despacho de inspeção tributária, confirmou o despacho e subscreveu integralmente as considerações das autoridades fiscais.
- 12 Na sua ação perante o órgão jurisdicional de primeira instância contra o despacho de inspeção tributária, a «Valentina Heights» EOOD invocou o Acórdão do Tribunal de Justiça de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496), e alegou que o regime especial de tributação dos serviços turísticos se aplicava em razão da natureza da atividade exercida e não dependia da existência de um pedido previsto numa lei especial.
- 13 A argumentação da «Valentina Heights» EOOD foi totalmente acolhida pelo Tribunal Administrativo de primeira instância de Blagoevgrad. Este apreciou a matéria de facto subjacente ao caso em apreço no sentido de que a «Valentina Heights» EOOD tinha adotado todas as medidas necessárias para obter um certificado de classificação numa categoria, mas que a autoridade responsável pela classificação de categoria, a saber, o Ministério do Turismo, não tinha emitido os certificados de classificação solicitados em tempo útil. Nos anos de 2016 e 2019, a sociedade em causa apresentou dois pedidos, mas o Ministério do Turismo só emitiu os certificados provisórios de classificação em 23 de setembro de 2020. Este órgão jurisdicional considerou que a falta de um certificado de classificação de um produto turístico numa categoria, como aquele que a sociedade em causa não dispunha para o período compreendido entre 7 de março de 2019 e 29 de fevereiro de 2020 (o último período inspecionado), não podia servir de base à não aplicação do regime especial de tributação dos serviços turísticos. A este respeito, o órgão jurisdicional de primeira instância considerou, referindo-se à jurisprudência do Tribunal de Justiça, em particular ao Acórdão de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496), que o regime especial de tributação dos serviços turísticos se aplicava com base na natureza da atividade exercida e não dependia de um pedido previsto numa lei especial, como, no caso em apreço, a Lei Relativa ao Turismo.
- 14 Perante o órgão jurisdicional de cassação, o diretor da Direção «Recursos e Práticas em Matéria de Fiscalidade e de Segurança Social» da cidade de Sófia junto da Administração Central da NAP alegou que a prestação de serviços turísticos em alojamentos, estabelecimentos de alojamento e de hospedagem que não estão classificados numa categoria de acordo com a lei, bem como aqueles que não dispõem de um certificado provisório de instauração de um procedimento

de classificação, não devem ser tratados como alojamento na aceção do artigo 66.º, n.º 2, da ZDDS, e não devem beneficiar de uma taxa reduzida. O recorrente considera que as relações entre a sociedade e o Ministério do Turismo não relevam para o tratamento fiscal dos serviços. Além disso, o legislador previu um recurso para o caso de omissão por parte de uma autoridade administrativa pelo que uma eventual omissão não pode ser considerada um obstáculo à aplicação da lei fiscal pelas autoridades fiscais. Em seu entender, se a classificação de um produto numa categoria não relevasse para efeitos da aplicação da taxa reduzida, os serviços de alojamento (ou, em geral, os serviços turísticos) poderiam ser prestados em qualquer estabelecimento e qualquer atividade equivalente seria considerada uma atividade turística.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 15 O Varhoven administrative sad (Supremo Tribunal Administrativo) não tem conhecimento de quaisquer acórdãos do Tribunal de Justiça sobre a interpretação do direito da União que respondam a todas as questões prejudiciais relativas à interpretação desse direito e que possam ser relevantes para a decisão do caso em apreço. Ao fazê-lo, citou tanto o Acórdão do Tribunal de Justiça de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496), invocado pela «Valentina Heights» EOOD, como os Acórdãos de 6 de maio de 2010, Comissão/França (C-94/09, EU:C:2010:253), de 27 de fevereiro de 2014, Pro Med Logistik e Pongratz (C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111), de 11 de setembro de 2014, K [Oy] (C-219/13, EU:C:2014:2207), de 9 de março de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, de 9 de novembro de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), de 17 de junho de 2021, M.I.C.M. (C-597/17, EU:C:2021:492), de 19 de dezembro de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), de 22 de setembro de 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719). A fundamentação de todos estes acórdãos fornece elementos válidos para a interpretação da Diretiva IVA que são relevantes para a decisão do presente litígio, mas, nos respetivos processos principais, foram, segundo o Supremo Tribunal Administrativo, apurados outros factos considerados relevantes.
- 16 O artigo 96.º da Diretiva 2006/112 prevê a aplicação da mesma taxa normal de IVA à entrega de bens e à prestação de serviços. O artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, desta diretiva, concede aos Estados-Membros, em derrogação do princípio da taxa normal do IVA, a possibilidade de aplicar uma ou duas taxas reduzidas de IVA. Nos termos desta disposição, as taxas reduzidas de IVA aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III. O Anexo III, ponto 12, da Diretiva 2006/112, permite a aplicação de uma taxa reduzida ao alojamento em hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo, incluindo alojamento de férias e utilização de parques de campismo e de caravanismo.
- 17 Todavia, o Tribunal de Justiça tem reiteradamente declarado que a redação do artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 2006/112 não impõe a interpretação segundo a

qual a taxa reduzida só pode ser aplicada se incidir sobre todos os aspetos de uma determinada categoria de serviços na aceção do Anexo III desta diretiva, pelo que não está excluída uma aplicação seletiva da taxa reduzida, desde que tal não implique qualquer risco de distorção da concorrência. O Tribunal de Justiça conclui daqui que, desde que o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado seja respeitado, os Estados-Membros podem aplicar uma taxa reduzida de imposto sobre o valor acrescentado a aspetos concretos e específicos de uma determinada categoria de prestações de serviços na aceção do Anexo III da Diretiva 2006/112.

- 18 O Tribunal de Justiça declarou igualmente que, quando um Estado-Membro tenha decidido fazer uso da faculdade que lhe é conferida pelo artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 2006/112, de aplicar uma taxa reduzida de IVA a uma categoria de prestações de serviços referida no Anexo III desta diretiva, esse Estado-Membro pode limitar a aplicação dessa taxa reduzida de IVA a aspetos concretos e específicos dessa categoria de prestações de serviços, desde que respeite o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA. A faculdade assim concedida aos Estados-Membros de aplicação seletiva da taxa reduzida de IVA justifica-se, nomeadamente, pelo facto de que, sendo essa taxa a exceção, a limitação da sua aplicação a aspetos concretos e específicos está em conformidade com o princípio segundo o qual as isenções ou derrogações devem ser interpretadas em sentido estrito. O Tribunal de Justiça sublinha sempre que o exercício dessa faculdade está sujeito à dupla condição, por um lado, de que apenas aspetos concretos e específicos da categoria de prestações de serviços em questão sejam considerados para efeitos de aplicação da taxa reduzida e, por outro lado, de o princípio da neutralidade fiscal ser respeitado. Estas condições visam assegurar que os Estados-Membros só façam uso desta faculdade em circunstâncias que garantam a aplicação simples e correta da taxa reduzida escolhida e que evitem a fraude, evasão ou abuso fiscal.
- 19 A Diretiva IVA não contém uma definição da expressão «alojamento em hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo, incluindo alojamento de férias e utilização de parques de campismo e de caravanismo», nem esta expressão é definida no 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 (JO 2011, L 77, p. 1). O artigo 135.º, n.º 2, da Diretiva IVA dispõe: «Não beneficiam da isenção prevista na alínea 1) do n.º 1 as seguintes operações: a) As operações de alojamento, como definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do setor hoteleiro ou de setores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo.» Isto significa que as operações de alojamento devem ser efetuadas em conformidade com a legislação dos Estados-Membros.
- 20 De acordo com o § 1, n.º 45, das Disposições Complementares da ZDDS, o «alojamento» é um dos serviços turísticos básicos na aceção do n.º 69 das Disposições Complementares da Lei Relativa ao Turismo, com exceção da

prestação de um serviço turístico em geral. De acordo com o § 1, n.º 69, das Disposições Complementares da ZT, por «serviços turísticos básicos» entende-se o alojamento, a restauração e o transporte.

- 21 Sendo uma taxa reduzida uma exceção, a limitação da sua aplicação a aspetos concretos e específicos está em conformidade com o princípio segundo o qual as isenções e derrogações devem ser interpretadas em sentido estrito. Isto suscita a questão de saber se se pode considerar que o facto de o direito nacional da República da Bulgária impor requisitos adicionais no que respeita à classificação dos estabelecimentos de alojamento numa categoria limita a aplicação da taxa reduzida a aspetos concretos e específicos ou se as taxas reduzidas concedidas em hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo devem ser aplicadas com base na natureza da atividade exercida e não dependem de um pedido previsto numa lei especial, como, no caso em apreço, a Lei Relativa ao Turismo.