



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

27 de fevereiro de 2014*

«Reenvio prejudicial — IVA — Sexta Diretiva IVA — Artigo 12.º, n.º 3 — Anexo H, categoria 5 — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 98.º, n.ºs 1 e 2 — Anexo III, n.º 5 — Princípio da neutralidade — Transporte de pessoas e respetiva bagagem — Regulamentação de um Estado-Membro que aplica uma taxa de IVA diferente ao transporte em táxi e ao transporte em viaturas de aluguer com motorista»

Nos processos apensos C-454/12 e C-455/12,

que têm por objeto dois pedidos de decisão prejudicial apresentados, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisões de 10 de julho de 2012, que deram entrada no Tribunal de Justiça em 10 de outubro de 2012, nos processos

Pro Med Logistik GmbH (C-454/12)

contra

Finanzamt Dresden-Süd,

e

Eckard Pongratz, que age na qualidade de administrador da insolvência de Karin Oertel (C-455/12)

contra

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: C. G. Fernlund (relator), presidente de secção, C. Toader e E. Jarašiūnas, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Pro Med Logistik GmbH, por J. Seelinger, Rechtsanwalt,

— em representação de E. Pongratz, por T. Küffner e T. Streit, Rechtsanwälte,

* Língua do processo: alemão.

- em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,
 - em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por B. Tidore, avvocato dello Stato,
 - em representação da Comissão Europeia, por W. Mölls e C. Soulay, na qualidade de agentes,
- vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,
profere o presente

Acórdão

- 1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objeto a interpretação 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 (JO L 145, p. 1, EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 2001/4/CE do Conselho, de 19 de janeiro de 2001 (JO L 22, p. 17, a seguir «Sexta Diretiva»), 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»), e do princípio da neutralidade fiscal.
- 2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de dois litígios que opõem a Pro Med Logistik GmbH (a seguir «Pro Med») ao Finanzamt Dresden-Süd (Administração Fiscal de Dresden-Sul), por um lado, e E. Pongratz, na sua qualidade de administrador da insolvência de K. Oertel, ao Finanzamt Würzburg (Administração Fiscal de Würzburg), por outro, relativamente ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») aplicado ao transporte de passageiros em viaturas de aluguer nos anos de 2003 a 2007.

Quadro jurídico

Direito da União

Sexta Diretiva

- 3 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva prevê:
«Estão sujeitas ao [IVA]:
 1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».
- 4 O artigo 12.º, n.º 3, alínea a), primeiro e terceiro parágrafos, desta diretiva dispõe:
«A taxa normal do [IVA] é fixada por cada Estado-Membro numa percentagem da base de tributação que é idêntica para a entrega de bens e a prestação de serviços. A partir de 1 de janeiro de 2001 e até 31 de dezembro de 2005, essa percentagem não pode ser inferior a 15%.

[...]

Os Estados-Membros poderão igualmente aplicar quer uma quer duas taxas reduzidas. Essas taxas serão fixadas sob a forma de uma percentagem da matéria coletável que não pode ser inferior a 5% e serão aplicáveis apenas ao fornecimento de bens e à prestação de serviços das categorias referidas no anexo H.»

- 5 O anexo H da mesma diretiva, intitulado «Lista dos bens e serviços a que se poderão aplicar taxas reduzidas de IVA», tem a seguinte redação:

«Ao transpor para o direito nacional as categorias abaixo descritas que se referem a bens, os Estados-Membros podem utilizar a Nomenclatura Combinada para definir o alcance exato de cada categoria.

Categoria	Descrição
[...]	
5	Transporte de pessoas e respetiva bagagem.
[...]»	

Diretiva IVA

- 6 O artigo 96.º da diretiva IVA prevê:

«Os Estados-Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.»

- 7 Nos termos do artigo 97.º, n.º 1, da referida diretiva:

«A partir de 1 de janeiro de 2006 e até 31 de dezembro de 2010, a taxa normal não pode ser inferior a 15%.»

- 8 O artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, da referida diretiva dispõe:

«1. Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.

2. As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III.»

- 9 O anexo III da diretiva IVA inclui, no n.º 5, na lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se podem aplicar as taxa reduzidas previstas no seu artigo 98.º, o «[t]ransporte de pessoas e respetiva bagagem».

Direito alemão

- 10 Nos termos do § 12, n.º 1, da Lei do imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz), na sua versão aplicável aos litígios nos processos principais, publicada em 13 de dezembro de 2006 (BGB1. 2006 I, p. 2878, a seguir «UStG»), a taxa aplicável a qualquer operação tributável era de 16% para os anos de 2003 a 2006 e de 19% para o ano de 2007.

11 O § 12, n.º 2, ponto 10, alínea b), desta lei dispunha:

«A taxa de imposto é reduzida para 7% para as seguintes operações:

- b) os transportes de passageiros por caminho de ferro, com exceção dos teleféricos, em tróleis, em autocarros, em carreiras autorizadas, em táxis e em embarcações
 - aa) dentro de um concelho ou
 - bb) em percursos inferiores a 50 quilómetros

[...]

12 O § 1 da Lei do transporte de passageiros (Personenbeförderungsgesetz, a seguir «PBefG»), na sua versão publicada em 8 de agosto de 1990 (BGB1. 1990 I, p. 1690), conforme alterada e aplicável aos litígios nos processos principais, dispõe:

«Âmbito de aplicação material:

(1) Estão sujeitos às disposições da presente lei o transporte a título oneroso ou comercial de passageiros em elétricos, tróleis ou em veículos automóveis. São também consideradas remuneração as vantagens económicas indiretamente visadas pela rentabilidade de uma atividade comercial assim apoiada.

(2) Não está sujeito à presente lei o transporte

- 1. em veículo automóvel, quando a remuneração total não ultrapasse os custos de exploração;
- 2. em ambulância, quando se destina ao transporte de doentes, feridos ou outras pessoas que necessitem de cuidados, que precisam, durante o transporte, de cuidados médicos especializados ou do equipamento especial da ambulância, ou cujo estado de saúde leve a pensar que deles carecem.»

13 O § 2, n.º 1, ponto 4, da PBefG prevê:

«Quem assegura o transporte de passageiros na aceção do § 1, n.º 1,

[...]

4. em veículos a motor para efetuar serviços cujo destino é determinado pelo cliente (§ 46), deve possuir uma licença. É empresário na aceção da presente lei.»

14 O § 13, n.º 4, primeiro parágrafo, da PBefG tem a seguinte redação:

«No caso do transporte em táxi, a licença deve ser recusada quando o exercício da atividade de transporte solicitada viole o interesse público devido a pôr em risco a atividade local dos táxis no que se refere à sua capacidade de funcionamento.»

15 O § 21, n.ºs 1 a 3, da PBefG dispõe:

«(1) O empresário está obrigado a exercer a atividade para a qual obteve a licença e a mantê-la em conformidade com o interesse público do setor dos transportes e segundo as regras técnicas durante o período de validade da licença.

(2) A autoridade competente para conceder as licenças pode fixar ao empresário um prazo para iniciar a atividade.

(3) A autoridade competente para conceder as licenças pode obrigar o empresário a ampliar ou a alterar a sua atividade de transporte quando o interesse público do setor dos transportes o exigir e se possa presumir que os interesses legítimos do empresário a isso não se opõem, tendo em conta a sua situação económica, os juros obtidos e a amortização razoável do capital investido e o desenvolvimento técnico necessário.»

16 Nos termos do § 22 da PBefG:

«O empresário está obrigado a efetuar o transporte, quando

1. as condições do transporte são respeitadas,
2. o transporte for possível com os meios normalmente utilizados,
3. o transporte não for impedido por circunstâncias que o empresário não pode evitar e que também não pode solucionar.»

17 Nos termos do § 46, n.º 2, pontos 1 e 3, da PBefG, o transporte em táxi e o transporte em viatura de aluguer representam formas diferentes de «serviços de transporte cujo destino é determinado pelo cliente» sujeitas a licença em conformidade com o § 2, n.º 1, ponto 4, desta lei.

18 O § 47 da PBefG dispõe:

«(1) O transporte em táxi é o transporte de passageiros em veículos automóveis que o empresário tem à disposição em locais autorizados pela autoridade administrativa e mediante os quais efetua trajetos para um destino determinado pelo cliente. O empresário pode também receber pedidos de transporte durante um trajeto ou na sede da empresa.

(2) Os táxis só podem ser colocados à disposição no município onde a empresa tem a sua sede. Os trajetos previamente acordados podem ser efetuados também a partir de outros municípios. A autoridade competente para conceder as licenças pode, de acordo com outras autoridades competentes para conceder as licenças, permitir que os táxis sejam colocados à disposição em locais autorizados pela administração situados em municípios diferentes do da sede da empresa e prever uma circunscrição maior.

(3) O governo do *Land* é competente para regulamentar o âmbito da obrigação de serviço, as regras aplicáveis às praças de táxis e os pormenores da execução do serviço. O governo do *Land* pode delegar essa competência por regulamento. O regulamento pode incluir disposições sobre:

1. A disponibilidade de táxis em situações especiais, incluindo o serviço de permanência,
2. A aceitação e execução de pedidos de transporte telefónicos,
3. A atividade de transporte e sistema de comunicação rádio,
4. O transporte de passageiros com deficiência, e
5. Os serviços de transporte de doentes não abrangidos no § 1, n.º 2, ponto 2.

(4) A obrigação de transporte só existe para os serviços efetuados na zona de aplicação das remunerações fixadas nos termos do § 51, n.º 1, primeiro e segundo períodos, e n.º 2, primeiro período (zona de serviço obrigatório).

(5) É proibido o aluguer de táxis a pessoas para elas próprias conduzirem.»

19 O § 49, n.º 4, da PBefG tem a seguinte redação:

«O transporte em viaturas de aluguer é o transporte de passageiros em viaturas que são alugadas unicamente para o transporte e com os quais o empresário efetua trajetos cujo objetivo, destino e percurso são determinados pelo locatário e que não constituem transporte em táxi na aceção do § 47. Com as viaturas de aluguer, só podem ser efetuados serviços de transporte cujos pedidos sejam recebidos na sede da empresa ou no domicílio do empresário. Uma vez efetuado o transporte, a viatura de aluguer deve regressar imediatamente à sede da empresa, a não ser que o empresário tenha recebido, antes do trajeto, na sede da empresa ou no domicílio do empresário, ou então pelo telefone durante o trajeto, outro pedido de transporte. O empresário deve registar a entrada do pedido de transporte na sede da empresa de aluguer de viaturas ou no seu domicílio e manter o registo durante um ano. A aceitação, intermediação e a execução dos pedidos de transporte, bem como a colocação à disposição da viatura e a publicidade dos serviços de transporte de viaturas de aluguer, não podem, individual ou conjuntamente, induzir em confusão com os serviços de transporte em táxi. Os sinais e as características reservadas aos táxis não podem ser utilizados em viaturas de aluguer. Os §§ 21 e 22 não são aplicáveis.»

20 O § 51 da PBefG dispõe:

«(1) O governo do *Land* é competente para fixar por regulamento as tarifas e as condições dos serviços de táxi. O regulamento pode prever disposições sobre:

1. bandeiradas, preço por quilómetro e por hora,
2. suplementos,
3. adiantamentos,
4. faturação,
5. modalidades de pagamento, e
6. admissibilidade de acordos especiais relativos à zona de serviço obrigatório.

O governo do *Land* pode delegar esta competência por regulamento.

(2) Os acordos especiais relativos à zona de serviço obrigatório só são lícitos se:

1. for estabelecido um período determinado, um número mínimo de trajetos ou um volume de negócios mensal mínimo,
2. não prejudicarem a organização do mercado dos transportes,
3. as tarifas e condições dos transportes forem estabelecidas por escrito, e
4. o regulamento do *Land* prever uma autorização ou uma declaração obrigatória.

(3) À fixação das tarifas e condições de transporte aplicam-se, por analogia, os §§ 14, n.ºs 2 e 3, e 39, n.º 2.

(4) As autoridades competentes podem decidir, por comum acordo, as tarifas e condições de transporte uniformes para uma zona fora do âmbito da competência da autoridade encarregada de fixar as tarifas e condições de transporte.

(5) À fixação das tarifas e condições de transporte aplica-se, por analogia, o § 39.»

Litígios nos processos principais e questões prejudiciais

Processo C-454/12

- 21 A Pro Med é uma sociedade por quotas de direito alemão titular, entre outras, de uma licença de transporte em viaturas de aluguer, nos termos do § 2, n.º 1, ponto 4, da PBefG, mas não de transporte em táxi, previsto no § 47 da PBefG.
- 22 Durante os anos de 2006 e 2007, a Pro Med assegurou o transporte de doentes por conta de seguros de saúde em viaturas que não estavam especificamente equipadas para o efeito.
- 23 Em 27 de novembro de 2007, a Pro Med subscreveu todas as condições previstas no contrato celebrado em 1 de outubro de 2007 entre o seguro de saúde A e a Associação das empresas de táxis e de carros de praça (Taxi- und Mietwagenunternehmerverband, a seguir «associação») relativo ao transporte de doentes segurados inscritos no referido seguro de saúde A pelas empresas de táxis. Nos termos do § 1, n.º 1, primeiro período, desse contrato, o seu objeto consiste na participação das empresas de táxis que fazem parte da associação no transporte de doentes segurados inscritos no seguro de saúde A. Segundo o § 5, n.º 1, do referido contrato, o acordo tarifário previsto no seu anexo 1 aplica-se à remuneração do transporte dos doentes.
- 24 Na sequência de uma inspeção tributária efetuada pelo Finanzamt Dresden-Süd, a Pro Med foi obrigada a submeter os serviços de transporte que tinha prestado no âmbito do contrato celebrado entre o seguro de saúde A e a associação à taxa normal de IVA prevista no § 12, n.º 1, da UStG. As suas reclamações, em que pediu a aplicação da taxa reduzida prevista no § 12, n.º 2, ponto 10, da UStG, não foram acolhidas.
- 25 A Pro Med intentou uma ação no Finanzgericht, tendo este decidido que a referida sociedade não podia aplicar a taxa reduzida à prestação de serviços de transporte em causa, uma vez que, não dispondo da respetiva licença, não tinha prestado serviços de transporte em táxi. Contudo, o Finanzgericht revelou ter dúvidas quando à justificação da diferença de tratamento existente entre as duas categorias de empresas. Com efeito, as empresas de táxis têm a possibilidade de prestar serviços de transporte para os seguros de saúde que não estão sujeitos às tarifas aplicáveis aos serviços de transporte público urbano e que se baseiam em acordos celebrados com os seguros de saúde. Esses serviços de transporte não têm, portanto, as características essenciais do transporte público urbano em que assenta o benefício fiscal.
- 26 A Pro Med interpôs um recurso de revista dessa decisão do Finanzgericht que lhe recusou a possibilidade de aplicar a taxa reduzida ao volume de negócios resultante dos serviços de transporte de doentes que efetuou.
- 27 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se a disposição nacional seletiva do § 12, n.º 2, ponto 10, alínea b), da UStG é compatível com o princípio da neutralidade fiscal conforme como interpretado pelo Tribunal de Justiça. Por um lado, o referido órgão jurisdicional

considera que, do ponto de vista do consumidor, tanto os táxis como as viaturas de aluguer com motorista servem para o transporte de passageiros, o que levaria a considerar essas prestações comparáveis. Por outro lado, segundo o mesmo órgão jurisdicional, existem diferenças substanciais entre essas duas formas de transporte de passageiros, tendo em conta as respetivas condições de execução, mesmo no caso de um contrato específico celebrado entre uma empresa de táxis e clientes de grande dimensão, no que respeita, nomeadamente à fixação do preço do transporte, à obrigação de serviço e à obrigação de transporte, diferenças que podem excluir a violação do referido princípio.

28 Nestas condições, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as duas seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 12.º, n.º 3, alínea a), terceiro parágrafo, em conjugação com o anexo H, categoria 5, da [Sexta Diretiva], e o artigo 98.º, n.º 1, em conjugação com o anexo III, n.º 5, da [diretiva IVA], opõem-se, à luz do princípio da neutralidade, a um regime nacional que aplica ao transporte local de passageiros em táxis a taxa reduzida de IVA e ao transporte local de passageiros em viaturas de aluguer a taxa normal?

2) Para a resposta à primeira questão é relevante que os transportes baseados em acordos específicos com clientes de grande dimensão sejam efetuados praticamente nas mesmas condições pelas empresas de táxis e pelas empresas de aluguer de viaturas?»

Processo C-455/12

29 K. Oertel explorava desde fins de dezembro de 1994 na cidade A uma empresa de aluguer de viaturas com motorista. Os serviços prestados por esta empresa abrangiam o transporte de passageiros, o transporte de doentes na posição sentada, as deslocações de doentes para diálise, o transporte de estudantes, a entrega de encomendas e o transporte de material, as transferências para hotéis e aeroportos, os circuitos turísticos em cidades e a organização de transferências de um sítio para outro.

30 De entre os clientes de K. Oertel constavam, além de particulares ocasionais, uma série de clientes regulares e um certo número de clientes que geravam um volume de negócios elevado. Os pedidos de serviços e as reservas eram feitos por telefone, por fax ou por correio eletrónico. O preço do transporte estava previsto numa tabela dividida por zonas com preços fixos que permitiam calcular o preço final a pagar pelos clientes. Durante o período em causa, K. Oertel dispunha de dez viaturas propriedade da empresa.

31 Nas suas declarações de IVA respeitantes aos anos de 2003 a 2006, K. Oertel aplicou ao seu volume de negócios decorrente da atividade de aluguer de viaturas com motorista, nos percursos inferiores a 50 km ou dentro da cidade A, a taxa reduzida de IVA de 7%.

32 O Finanzamt Würzburg não aceitou as declarações e aplicou às operações em causa a taxa normal de IVA de 16%.

33 K. Oertel intentou uma ação no Finanzgericht, que, no essencial, julgou improcedente o seu pedido no sentido de ser aplicada a taxa reduzida ao volume de negócios em causa. Considerou que, como empresa de viaturas de aluguer com motorista, K. Oertel não preenchia os requisitos para a aplicação da taxa reduzida e que a regulamentação que limitava a aplicação dessa taxa às empresas de táxis é conforme com a Constituição. K. Oertel também não podia requerer a aplicação dessa taxa ao abrigo da Sexta Diretiva nem invocar o princípio da neutralidade fiscal. Segundo o Finanzgericht, é certo que a aplicação de duas taxas diferentes restringe a concorrência entre as duas categorias de empresas cujas prestações têm a mesma natureza, mas essa restrição é justificada pelo interesse público, no caso em apreço, a prestação, por empresas de táxis, de um serviço de transporte urbano regulamentado e que cobre todo o território.

- 34 K. Oertel interpôs um recurso de revista dessa sentença que lhe recusou a aplicação da taxa reduzida de IVA.
- 35 Tendo, quanto à compatibilidade do § 12, n.º 2, ponto 10, alínea b), da UStG com o princípio da neutralidade fiscal, as mesmas dúvidas que no processo C-454/12, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:
- «O artigo 12.º, n.º 3, alínea a), terceiro parágrafo, em conjugação com o anexo H, categoria 5, da [Sexta Diretiva], opõe-se, à luz do princípio da neutralidade, a um regime nacional que aplica ao transporte local de passageiros em táxis a taxa reduzida de IVA e ao transporte local de passageiros em viaturas de aluguer a taxa normal?»
- 36 Por carta de 30 de outubro de 2013, o órgão jurisdicional de reenvio informou que o recurso de K. Oertel nele pendente prosseguia com E. Pongratz, na sua qualidade de administrador da insolvência da empresa de K. Oertel.
- 37 Por despacho de 20 de novembro de 2012, o presidente do Tribunal de Justiça ordenou a apensação dos dois processos para efeitos das fases escrita e oral e do acórdão.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão no processo C-454/12 e à única questão no processo C-455/12

- 38 Com a sua primeira questão no processo C-454/12 e a única questão no processo C-455/12, que devem ser apreciadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 12.º, n.º 3, alínea a), terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, lido em conjugação com o seu anexo H, categoria 5, e o artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, da diretiva IVA, lido em conjugação com o seu anexo III, n.º 5, bem como o princípio da neutralidade fiscal, se opõem a que dois tipos de serviços de transporte local de passageiros, prestados, por um lado, em táxis e, por outro, em viaturas de aluguer com motorista, sejam sujeitos a taxas de IVA diferentes, uma reduzida e outra normal.
- 39 O artigo 96.º da diretiva IVA dispõe que é aplicada a mesma taxa de IVA, a taxa normal, à entrega de bens e à prestação de serviços.
- 40 Em derrogação a este princípio, o artigo 98.º, n.º 1, desta diretiva reconhece aos Estados-Membros a possibilidade de aplicarem uma ou duas taxas reduzidas de IVA. Segundo o n.º 2 deste artigo, as taxas reduzidas de IVA apenas podem ser aplicadas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias que figuram no anexo III da mesma diretiva.
- 41 O anexo III, n.º 5, da diretiva IVA autoriza a aplicação de uma taxa reduzida às prestações de serviços de transporte de pessoas e respetiva bagagem.
- 42 As regras definidas por estas disposições são, no essencial, idênticas às previstas no artigo 12.º, n.º 3, alínea a), primeiro e terceiro parágrafos, bem como no anexo H, categoria 5, da Sexta Diretiva.
- 43 O Tribunal de Justiça já decidiu, a propósito do artigo 12.º, n.º 3, alínea a), terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, que o texto desta disposição não impõe que a mesma seja interpretada no sentido de exigir que só se aplique a taxa reduzida se esta abranger todos os elementos de uma categoria de prestações referida no anexo H da mesma diretiva, de modo que não se pode excluir uma aplicação seletiva da taxa reduzida, desde que essa interpretação não crie um risco de distorção da concorrência (v. acórdão de 6 de maio de 2010, Comissão/França, C-94/09, Colet., p. I-4261, n.º 25 e jurisprudência referida). O Tribunal de Justiça precisou também que, uma vez que o artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, da diretiva

IVA reproduz, no essencial, a redação do artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva, deve fazer-se dele a mesma interpretação que o Tribunal de Justiça fez desta disposição (acórdão Comissão/França, já referido, n.º 27).

- 44 Consequentemente, o Tribunal de Justiça decidiu que, desde que seja respeitado o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, os Estados-Membros têm a possibilidade de aplicar uma taxa reduzida de IVA a aspetos concretos e específicos de uma categoria de prestações referida no anexo III da diretiva IVA e no anexo H da Sexta Diretiva (v., neste sentido, acórdão Comissão/França, já referido, n.ºs 26, 27 e jurisprudência referida).
- 45 Daqui resulta que o exercício da possibilidade de proceder a uma aplicação seletiva da taxa reduzida de IVA reconhecida aos Estados-Membros está sujeito à dupla condição de, por um lado, isolar apenas, para efeitos de aplicação da taxa reduzida, aspetos concretos e específicos da categoria de prestações em causa e, por outro, respeitar o princípio da neutralidade fiscal. Estas condições visam assegurar que os Estados-Membros só façam uso desta possibilidade em condições que garantam a aplicação simples e correta da taxa reduzida escolhida assim como a prevenção de qualquer eventual fraude, evasão ou abuso (v. acórdão Comissão/França, já referido, n.º 30).
- 46 Por conseguinte, há que apurar se o transporte de passageiros em táxi, relativamente ao qual uma legislação nacional, como a que está em causa nos processos principais, prevê a aplicação de uma taxa reduzida de IVA, constitui um aspeto concreto e específico da categoria de serviços de «transporte de pessoas e respetivas bagagens» reproduzida tanto no anexo III, n.º 5, da diretiva IVA como no anexo H, categoria 5, da Sexta Diretiva e, se for o caso, se a aplicação dessa taxa apenas à atividade de transporte de passageiros em táxi viola o princípio da neutralidade fiscal.

Quanto ao conceito de «aspeto concreto e específico»

- 47 Para determinar se o transporte local de passageiros em táxi constitui um aspeto concreto e específico das prestações realizadas pelas empresas de transporte de pessoas e respetivas bagagens, cumpre apreciar se se trata de uma prestação de serviços identificável em si mesma, separadamente das outras prestações dessa categoria (v., por analogia, acórdão Comissão/França, já referido, n.º 35).
- 48 A este respeito, decorre das informações fornecidas nas decisões de reenvio que as empresas de táxis são consideradas, em si mesmas, prestadoras de um serviço público de transporte de passageiros, cuja atividade depende de uma licença concedida por uma autoridade competente e sujeita a obrigações substanciais. Essas obrigações incluem, nomeadamente, exercer a sua atividade em conformidade com o interesse público em matéria de transportes (§ 21 da PBefG), efetuar o transporte (§ 22 da PBefG) e respeitar a regulamentação tarifária (§§ 47, n.º 4, e 51, n.º 1, da PBefG).
- 49 Um quadro jurídico que, contrariamente às empresas de aluguer de viaturas com motorista, obriga as empresas de táxis a prestar serviços de transporte assumindo uma obrigação de permanência, que as proíbe de recusar um transporte na expectativa de um trajeto mais rentável ou de beneficiar de situações em que pudessem pedir uma tarifa diferente da oficial pode caracterizar prestações diferentes.
- 50 Nestas circunstâncias, a atividade de transporte urbano de passageiros em táxi poderia ser considerada uma prestação de serviços identificável como tal, separadamente de outras prestações da categoria em causa, a saber, o transporte de pessoas e respetivas bagagens. Consequentemente, esta atividade poderia constituir um aspeto concreto e específico da referida categoria.
- 51 Cabe, contudo, ao órgão jurisdicional nacional verificar, à luz da regulamentação nacional e das circunstâncias de facto sobre as quais tem de se pronunciar, se é esse o caso dos processos nos litígios nos processos principais.

Quanto à observância do princípio da neutralidade fiscal

- 52 Segundo jurisprudência assente, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se em especial a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v. acórdão de 10 de novembro de 2011, *The Rank Group*, C-259/10 e C-260/10, Colet., p. I-10947, n.º 32 e jurisprudência referida).
- 53 A fim de determinar se duas prestações de serviços são semelhantes na aceção dessa jurisprudência, há que ter principalmente em conta o ponto de vista do consumidor médio, evitando distinções artificiais baseadas em diferenças insignificantes (v. acórdão *The Rank Group*, já referido, n.º 43 e jurisprudência referida).
- 54 Assim, duas prestações de serviços são semelhantes quanto apresentam propriedades análogas e satisfazem as mesmas necessidades dos consumidores, em função de um critério de comparabilidade na utilização, e quando as diferenças existentes não influenciam de forma considerável a decisão do consumidor médio de recorrer a uma ou a outra das referidas prestações (v. acórdão *The Rank Group*, já referido, n.º 44 e jurisprudência referida).
- 55 Além disso, deve recordar-se que, para apreciar a comparabilidade das operações, não basta confrontar somente prestações individuais, havendo ainda que as situar no contexto em que são realizadas (v. acórdão de 23 de abril de 2009, *TNT Post UK*, C-357/07, Colet., p. I-3025, n.º 38).
- 56 A este respeito, o Tribunal de Justiça admitiu que, em determinados casos excepcionais, 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 podem criar uma distinção aos olhos do consumidor, em termos de resposta às suas próprias necessidades (v., neste sentido, acórdão *The Rank Group*, já referido, n.º 50 e jurisprudência referida).
- 57 Consequentemente, há que ter também em conta as diferentes exigências legais a que estão sujeitos os dois tipos de transporte referidos no n.º 48 do presente acórdão e, assim, as suas características respetivas que os distinguem um do outro aos olhos dos consumidores médios.
- 58 No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio esclareceu que as empresas de aluguer de viaturas com motorista só podem aceitar pedidos de transporte recebidos na sede da empresa ou no domicílio do empresário, ao passo que as empresas de táxis podem sempre aceitar o pedido, o que pressupõe a disponibilidade de veículos em locais precisos ou a disponibilidade mediante chamada. Salientou também que existiam diferenças entre esses dois tipos de transporte quanto à aceitação, à comunicação e à execução de pedidos de transporte, bem como no que respeita à disponibilidade das viaturas e à publicidade. Segundo o mesmo órgão jurisdicional, essas diferenças, individual ou conjuntamente, são adequadas para evitar qualquer risco de confusão entre o transporte em táxi e o transporte em viaturas de aluguer com motorista. Salientou, por último, que os sinais e as características reservadas aos táxis não podem ser utilizados em viaturas de aluguer com motorista.
- 59 A verificarem-se essas diferenças ao nível das exigências legais a que estão sujeitos os dois tipos de transporte em causa, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar, essas mesmas diferenças são de molde a criar, aos olhos do utilizador médio, uma diferença entre esses tipos de transporte, sendo cada um deles suscetível de responder a necessidades distintas dos utilizadores e de ter assim uma influência determinante na sua decisão de optar por um ou outro dos referidos tipos de transporte, de modo que o princípio da neutralidade fiscal não se opõe a que sejam sujeitos a um tratamento fiscal diferenciado.
- 60 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à primeira questão submetida no processo C-454/12 e à única questão no processo C-455/12 que o artigo 12.º, n.º 3, alínea a), terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, lido em conjugação com o seu anexo H, categoria 5, e o artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, da

diretiva IVA, lido em conjugação com o seu anexo III, n.º 5, à luz do princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que dois tipos de serviços de transporte urbano de pessoas e respetivas bagagens, prestados, por um lado, em táxis e, por outro, em viaturas de aluguer com motorista, sejam sujeitos a taxas de IVA diferentes, uma reduzida e outra normal, desde que, por um lado, devido às diferentes exigências legais a que estão sujeitos estes dois tipos de transporte, a atividade de transporte local de passageiros em táxi constitua um aspeto concreto e específico da categoria dos serviços de transporte de pessoas e respetivas bagagens, prevista na categoria 5 e no n.º 5 dos referidos anexos dessas diretivas e, por outro, as referidas diferenças tenham uma influência determinante na decisão do utilizador médio de recorrer a um ou a outro. Cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar se é esse o caso nos processos principais.

Quanto à segunda questão no processo C-454/12

- 61 Com a sua segunda questão no processo C-454/12, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, para a resposta à primeira questão no processo C-454/12 e à única questão no processo C-455/12, é relevante o facto de as empresas de táxis e as empresas de viaturas de aluguer com motorista estarem obrigadas a prestar os seus serviços em virtude de um acordo específico que se aplica indistintamente a essas empresas diferentes e em condições praticamente idênticas.
- 62 Como mencionado no n.º 46 do presente acórdão, para determinar se um Estado-Membro tem, nessas circunstâncias, a possibilidade de aplicar uma taxa reduzida de IVA ao transporte urbano de passageiros em táxi, ao passo que sujeita a uma taxa normal o transporte realizado em viatura de aluguer com motorista, há que apurar se essa prestação de serviços constitui um aspeto concreto e específico da categoria de serviços de «transporte de pessoas e respetivas bagagens», prevista tanto no anexo III, n.º 5, da diretiva IVA como no anexo H, categoria 5, da Sexta Diretiva, e, se for esse o caso, se a aplicação dessa taxa viola o princípio da neutralidade fiscal.
- 63 A este respeito, importa observar que os serviços em causa nos processos principais consistem, no essencial, em transporte de doentes efetuado no âmbito de um acordo entre o seguro de saúde A e a associação que é indistintamente aplicável às empresas de táxis e às empresas de viaturas de aluguer com motorista, partes no referido acordo. Decorre dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que a tarifa de transporte está fixada nesse acordo e que é aplicável da mesma forma às duas categorias de transporte. Além disso, o referido acordo não dá lugar a nenhuma outra obrigação de transporte e de serviço a essas duas categorias de transporte para além da já existente por força do contrato, ou seja, a execução efetiva do transporte. Assim, as empresas de táxis não estão sujeitas, no âmbito desse acordo, às exigências legais que lhes são impostas fora desse quadro contratual.
- 64 Se essas circunstâncias se verificarem, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional apurar, dever-se-ia nesse caso considerar que, no âmbito do acordo entre o seguro de saúde A e a associação, o transporte de passageiros em táxi não constitui um aspeto concreto e específico da categoria de serviços de transporte de pessoas e respetivas bagagens. Além disso, essa atividade deveria, portanto, ser considerada semelhante, do ponto de vista do utilizador médio, à atividade de transporte urbano de passageiros em viatura de aluguer com motorista. Tal não excluiria, contudo, que a atividade de transporte de doentes no âmbito de acordos celebrados por seguros de saúde, por um lado, e empresas de transporte de passageiros, por outro, pudesse constituir, no seu conjunto, um aspeto concreto e específico dos serviços prestados pelas empresas de transporte de pessoas e respetivas bagagens, na aceção da jurisprudência referida no n.º 44 do presente acórdão.
- 65 Consequentemente, há que responder à segunda questão no processo C-454/12 que, em contrapartida, o artigo 12.º, n.º 3, alínea a), terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, lido em conjugação com o seu anexo H, categoria 5, e o artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, da diretiva IVA, lido em conjugação com o seu anexo III, n.º 5, à luz do princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que dois tipos de serviços de transporte urbano de pessoas e respetivas bagagens, prestados, por um lado,

em táxis e, por outro, em viaturas de aluguer com motorista, sejam sujeitos a taxas de IVA diferentes quando, devido a um acordo que se aplica indistintamente às empresas de táxis e às empresas de aluguer de viaturas com motorista partes nesse acordo, o transporte de passageiros em táxi não constitui um aspeto concreto e específico do transporte de pessoas e respetivas bagagens e essa atividade realizada no âmbito do referido acordo é considerada semelhante, do ponto de vista do utilizador médio, à atividade de transporte urbano de passageiros em viatura de aluguer com motorista, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar.

Quanto às despesas

- ⁶⁶ Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, 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 (Oitava Secção) declara:

- 1) **O artigo 12.º, n.º 3, alínea a), terceiro parágrafo, 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, conforme alterada pela Diretiva 2001/4/CE do Conselho, de 19 de janeiro de 2001, lido em conjugação com o seu anexo H, categoria 5, e o artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lido em conjugação com o seu anexo III, n.º 5, à luz do princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que dois tipos de serviços de transporte urbano de pessoas e respetivas bagagens, prestados, por um lado, em táxis e, por outro, em viaturas de aluguer com motorista, sejam sujeitos a taxas de imposto sobre o valor acrescentado diferentes, uma reduzida e outra normal, desde que, por um lado, devido às diferentes exigências legais a que estão sujeitos estes dois tipos de transporte, a atividade de transporte urbano de passageiros em táxi constitua um aspeto concreto e específico da categoria serviços de transporte de pessoas e respetivas bagagens, previstas na categoria 5 e no n.º 5 dos referidos anexos dessas diretivas e, por outro, as referidas diferenças tenham uma influência determinante na decisão do utilizador médio de recorrer a um ou a outro. Cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar se é esse o caso nos processos principais.**
- 2) **Em contrapartida, o artigo 12.º, n.º 3, alínea a), terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 2001/4, lido em conjugação com o seu anexo H, categoria 5, e o artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 2006/112, lido em conjugação com o seu anexo III, n.º 5, à luz do princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que dois tipos de serviços de transporte urbano de pessoas e respetivas bagagens, prestados, por um lado, em táxis e, por outro, em viaturas de aluguer com motorista, sejam sujeitos a taxas de imposto sobre o valor acrescentado diferentes quando, devido a um acordo que se aplica indistintamente às empresas de táxis e às empresas de aluguer de viaturas com motorista partes nesse acordo, o transporte de passageiros em táxi não constitui um aspeto concreto e específico do transporte de pessoas e respetivas bagagens e essa atividade realizada no âmbito do referido acordo for considerada semelhante, do ponto de vista do utilizador médio, à atividade de transporte urbano de passageiros em viatura de aluguer com motorista, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar.**

Assinaturas