



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MICHAL BOBEK
apresentadas em 5 de setembro de 2018¹

Processo C-552/17

Alpenchalets Resorts GmbH
contra
Finanzamt München Abteilung Körperschaften

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha)]

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) — Regime especial de IVA aplicável às agências de viagens — Âmbito de aplicação — Disponibilização de alojamento de férias — Outros serviços prestados — Prestação principal e acessória — Taxa de imposto reduzida — Aplicabilidade ao alojamento fornecido pela agência de viagens»

I. Introdução

1. A Alpenchalets Resorts GmbH arrenda casas ao respetivo proprietário e subsequentemente arrenda-as para férias aos seus clientes. No local, os proprietários ou os seus representantes disponibilizam serviços adicionais aos clientes, como a limpeza do alojamento e, em certos casos, um serviço de lavandaria e de entrega de pão.

2. Pode este serviço ser considerado um «serviço prestado por uma agência de viagens» para efeitos da Diretiva 2006/112/CE² (a seguir «Diretiva IVA»)? Esta questão está pendente no Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), que pretende saber se o serviço em questão pode ser classificado como um serviço prestado por uma agência de viagens e, em caso afirmativo, se é aplicável a taxa de imposto reduzida ao valor tributável (margem) referente à componente de alojamento do serviço prestado.

3. O presente reenvio prejudicial vem requerer ao Tribunal de Justiça a clarificação do conceito de «serviço prestado por uma agência de viagens», tendo em conta que uma agência de viagens presta normalmente múltiplos serviços (tais como o alojamento e o transporte). Pede também ao Tribunal de Justiça que examine a interação entre dois regimes específicos de IVA, um relativo ao valor tributável (margem) e outro respeitante à taxa reduzida de IVA.

¹ Língua original: inglês.

² Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

II. Quadro jurídico

A. *Direito da União*

4. Nos termos do artigo 98.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que faz parte do título VIII, designado «Taxas», os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas. De acordo com o disposto no artigo 98.º, n.º 2, primeiro parágrafo, as taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III da Diretiva IVA.

5. O anexo III, ponto 12, da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«Alojamento em hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo, incluindo alojamento de férias e utilização de parques de campismo e de caravanismo»

6. O artigo 306.º da Diretiva IVA faz parte do título XII, designado «Regimes Especiais», e, mais concretamente, do capítulo 3, «Regime especial das agências de viagens». O artigo 306.º, n.º 1, da Diretiva IVA dispõe o seguinte:

«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, a alínea c) do primeiro parágrafo do artigo 79.º»

7. O artigo 307.º da Diretiva IVA estabelece:

«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.»

8. O artigo 308.º da Diretiva IVA 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.»

B. Direito nacional

9. Nos termos do § 12, n.º 2, ponto 11, da Umsatzsteuergesetz (Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir UStG), o imposto é reduzido para 7% para as seguintes operações:

«A locação de partes de casa ou de quartos que um operador reserve para o alojamento temporário de estrangeiros, bem como a locação temporária de lugares em parques de campismo. A primeira frase não se aplica a prestações que não visam diretamente a locação, mesmo caso estas prestações sejam remuneradas com o pagamento da locação.»

10. O § 25, n.º 1, da UStG estabelece os seguintes requisitos para a tributação de prestações de viagem:

«As disposições seguintes são aplicáveis às prestações de viagem de um operador, que não se destinem à empresa do destinatário da prestação, na medida em que, ao prestar esses serviços, o operador atue em nome próprio relativamente ao destinatário da prestação e utilize, para a realização da viagem, prestações intermediárias. A prestação do operador é considerada uma outra prestação única. Se, no âmbito de uma viagem, o operador fornece ao destinatário da prestação várias prestações deste tipo, estas são consideradas uma outra prestação única. O local de fornecimento desta outra prestação é determinado nos termos do § 3a, n.º 1. As prestações intermediárias de viagem são fornecimentos e outros serviços prestados por terceiros, que aproveitam diretamente ao viajante.»

11. O § 25, n.º 3, da UStG prevê:

«O valor da outra prestação é calculado com base na diferença entre o montante que o destinatário da prestação paga para obter a prestação e o montante que o operador paga pelas prestações intermediárias de viagem. O imposto sobre o volume de negócios/imposto sobre o valor acrescentado não integra a base de tributação. Em vez de determinar a base de tributação em relação a cada prestação, o operador pode fazê-lo em relação a grupos de prestações ou para todas as prestações realizadas durante o período tributável.»

III. Matéria de facto, processo e questões prejudiciais

12. Em 2011, a Alpenchalets Resorts (a seguir «recorrente») tomou de arrendamento aos respetivos proprietários casas de férias na Alemanha, na Áustria e em Itália e, em seguida, arrendou-as a clientes individuais, em nome próprio. Para além da disponibilização do alojamento, os respetivos proprietários, ou os seus representantes, prestam serviços aos clientes aquando da sua chegada ao local, como a limpeza do alojamento e, em certos casos, um serviço de lavandaria e de entrega de pão.

13. A recorrente calculou o IVA devido de acordo com a «tributação sobre a margem», que é aplicável a prestações de viagem nos termos do § 25 da UStG, e aplicou a taxa de imposto normal. Por carta de 6 de maio de 2013, a recorrente pediu a alteração da liquidação do imposto e a aplicação da taxa reduzida. O Finanzamt München Abteilung Körperschaften (Administração Fiscal de Munique, Secção de pessoas coletivas, Alemanha) («demandada» e recorrida em «Revision») indeferiu o pedido.

14. O Finanzgericht (Tribunal Tributário, Alemanha), Tribunal de Primeira Instância, julgou improcedente a ação intentada pela recorrente. Ao fundamentar a sua decisão, o Finanzgericht remeteu para o facto de a regra da «tributação sobre a margem» ser aplicável às prestações de viagem nos termos do § 25 da UStG, interpretado à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao

artigo 26.º da Diretiva 77/388/CEE³ do Conselho (a seguir «Sexta Diretiva») e à Diretiva IVA. Defendeu também que não podia aplicar-se a taxa de imposto reduzida, na medida em que a prestação de viagem prevista no § 25 da UStG não consta da lista de taxas de imposto reduzidas enunciadas no § 12, n.º 2, da UStG.

15. A recorrente interpôs recurso de «Revision» para o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal), o órgão jurisdicional de reenvio. Esse tribunal faz notar que, no Acórdão Van Ginkel⁴, o Tribunal de Justiça confirmou a aplicação do regime especial das agências de viagens às que apenas fornecem alojamento. Isto porque a agência de viagens pode prestar aos seus clientes outros serviços, designadamente prestação de informações e conselhos. Embora reconhecendo que essa solução foi confirmada na jurisprudência posterior⁵, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se se essa abordagem não deverá ser adaptada à luz da distinção entre prestação *principal* e *acessória*, referindo-se, em particular, ao Acórdão Ludwig⁶. No entanto, se essa diferenciação não for necessária, o órgão jurisdicional de reenvio pretende confirmar se é aplicável a taxa reduzida de IVA sobre o valor tributável (neste caso, a margem sujeita ao regime especial das agências de viagens).

16. O órgão jurisdicional de reenvio refere que, em caso de resposta negativa à primeira questão prejudicial, ou seja, se se considerar que o serviço em causa não está abrangido pelo regime especial das agências de viagens, então apenas o arrendamento de alojamentos de férias situados na Alemanha está sujeito ao imposto nacional, mas não o arrendamento de alojamentos no estrangeiro. O arrendamento de alojamentos de férias situados na Alemanha estaria, além disso, sujeito à taxa reduzida, estando a recorrente habilitada à dedução do imposto pago a montante pelo arrendamento.

17. Nessas circunstâncias, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1. Uma prestação que, no essencial, é constituída pela disponibilização de um alojamento de férias, e na qual os elementos suplementares da prestação apenas devem ser considerados uma prestação acessória à prestação principal, em conformidade com o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 12 de novembro de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), está sujeita ao regime especial aplicável às agências de viagens nos termos do artigo 306.º da [Diretiva 2006/112]?
 2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: para além do regime especial aplicável às agências de viagens previsto no artigo 306.º da [Diretiva 2006/112], esta prestação também pode estar sujeita à redução da taxa de imposto aplicável ao alojamento de férias na aceção do artigo 98.º, n.º 2, da [Diretiva 2006/112], em conjugação com o seu anexo III, ponto 12?»
18. Foram apresentadas observações escritas pelos Governos alemão e neerlandês, bem como pela Comissão Europeia. A recorrente, o Governo alemão e a Comissão Europeia apresentaram alegações orais em audiência realizada em 11 de julho de 2018.

3 Sexta Diretiva 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 do valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

4 Acórdão de 12 de novembro de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, a seguir «Acórdão van Ginkel»).

5 Acórdão de 9 de dezembro de 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, n.º 21 e segs.), e Despacho do Tribunal de Justiça de 1 de março de 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

6 Acórdão de 21 de junho de 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, n.º 19, a seguir «Acórdão Ludwig»).

IV. Análise

19. As presentes conclusões estão estruturadas do seguinte modo. Na parte A, sobre a primeira questão do órgão jurisdicional de reenvio, irei examinar se uma prestação, para estar abrangida pelo regime especial das agências de viagens, tem de ser composta por mais do que um serviço. Na parte B, em resposta à segunda questão do órgão jurisdicional de reenvio, defendo que a taxa de imposto reduzida não é aplicável a um serviço quando este for classificado como um «serviço prestado por uma agência de viagens».

A. Primeira questão: «serviço prestado por uma agência de viagens»

20. Após algumas considerações introdutórias sobre o regime especial das agências de viagens (1), irei examinar se existe um requisito de multiplicidade de serviços numa prestação de serviços única da agência de viagens. Serão consideradas duas alternativas: primeiro, se essa multiplicidade de serviços é efetivamente exigida (2); e, segundo, o entendimento alternativo de que, para ser aplicável, o regime especial das agências de viagens exige apenas uma única prestação de serviços «adquiridos a terceiros» relacionados com alojamento ou com transporte (3). A discussão em torno das consequências lógicas dessas duas alternativas leva-me a dar preferência à abordagem que assenta na «única prestação adquirida a terceiros» (4).

1. Introdução: conceito de agência de viagens

21. O artigo 306.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA estabelece que os Estados-Membros aplicam 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. Simultaneamente, o segundo parágrafo da mesma disposição estabelece que o regime especial não é aplicável às «agências de viagens quando atuarem unicamente na qualidade de intermediário».

22. Estas disposições parecem conter, *prima facie*, dois requisitos positivos: i) atuar em nome próprio e ii) utilizar a prestação de serviços efetuados por outros sujeitos passivos; e um requisito negativo — iii) não atuarem na qualidade de intermediário. No entanto, se analisarmos a questão mais atentamente, o terceiro requisito representa mais uma reformulação negativa do primeiro requisito: «atuar em nome próprio» não parece ser muito diferente de «não atuar na qualidade de intermediário»⁷.

23. Parece, portanto, ser necessário o preenchimento de dois requisitos para que se verifique a aplicação do regime especial das agências de viagens nos termos do artigo 306.º da Diretiva IVA. O primeiro requisito exige que a agência de viagens atue em nome próprio perante o cliente e não na qualidade de intermediário. O segundo requisito exige que a agência de viagens utilize serviços efetuados por outros sujeitos passivos.

⁷ É de salientar, no entanto, que o conceito de intermediário, na aceção do artigo 306.º da Diretiva IVA e dos seus antecedentes legislativos, não foi analisado pelo Tribunal de Justiça em pormenor. Em processos anteriores em que esta questão foi suscitada, o Tribunal de Justiça remeteu para o tribunal nacional a tarefa de averiguar, face à natureza das obrigações contratuais da agência de viagens perante o cliente, se este requisito estava ou não preenchido. No entanto, parece que o Tribunal de Justiça fez a distinção entre «atuar em nome próprio» e «não atuar na qualidade de intermediário» no seu Acórdão de 12 de novembro de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, n.º 21): «A aplicação das disposições do artigo 26.º da Sexta Diretiva está dependente, nos termos do n.º 1 deste artigo, da condição de a agência de viagens *atuar em seu próprio nome perante o cliente e não na qualidade de intermediário*» (sublinhado nosso). V., também, Acórdão de 13 de março de 2014, Jetair e BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, n.ºs 54 e 55), e as Conclusões do advogado-geral M. Poiares Maduro no Acórdão ISt (C-200/04, EU:C:2005:394, n.º 35). Gostaria também de frisar que os artigos 44.º, 50.º, 54.º, 56.º, n.º 1, alínea l), e o artigo 153.º da Diretiva IVA se referem a intermediário «*agindo em nome e por conta de outrem*». É verdade que tal não é repetido no artigo 306.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, mas o oposto («atuarem em nome próprio») é afirmado no primeiro parágrafo da mesma disposição como uma característica das agências de viagens.

24. No que se refere ao *primeiro* requisito, parece haver consenso quanto ao facto de a recorrente atuar em nome próprio perante os clientes e não na qualidade de intermediário, como parece ser também evidente na decisão de reenvio. Por conseguinte, considero esse ponto assente.

25. Revela-se menos clara a questão do preenchimento do *segundo* requisito, dada a incerteza quanto a saber se basta uma «única prestação adquirida a terceiros» ou se se exigem, no mínimo, duas prestações. Neste último caso, importa saber a que tipo de prestação nos referimos. Quanto a esta última questão: caso se exija a multiplicidade de serviços, em que consiste tal «multiplicidade»?

2. A exigência da multiplicidade de serviços

26. A mais recente (re)formulação da exigência da multiplicidade de serviços para que o regime especial das agências de viagens seja aplicável — originalmente afluída no Acórdão Van Ginkel⁸ consta do Despacho Star Coaches⁹(a). A jurisprudência Star Coaches, que veio defender a exigência da multiplicidade de serviços, assenta na própria redação e nos objetivos visados por esse regime especial¹⁰(b). Se for seguida essa interpretação, torna-se então relevante a distinção entre serviços principais e serviços acessórios, como referido pelo órgão jurisdicional de reenvio (c). Contudo, a correta interpretação da exigência da multiplicidade de serviços deverá ser também cotejada com outro aspeto da jurisprudência do Tribunal de Justiça — a aceitação da aplicação do regime especial das agências de viagens no contexto de prestações mistas, em que se articula uma «prestação única adquirida a terceiros» com serviços internos fornecidos pelo próprio prestador¹¹(d).

a) Jurisprudência «Van Ginkel» e «Star Coaches»

27. No Despacho Star Coaches¹⁰, que parece ser o processo mais recente sobre a exigência da multiplicidade de serviços, o Tribunal de Justiça não aceitou a aplicabilidade do regime especial de IVA das agências de viagens a um serviço de transporte a um comerciante que prestava diretamente (para o que ora releva) apenas serviços de transporte¹¹. É necessário que esses serviços «não se reduzam a uma única prestação»¹². O Tribunal de Justiça referiu que «não está excluído que os serviços de um transportador de passageiros em autocarros, o qual [...] recorre às prestações de transporte de subempreiteiros sujeitos a IVA, estejam sujeitos ao regime especial visado no artigo 306.º da Diretiva IVA». Mas, para que tal suceda, é ainda 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 autocarro¹³.

28. Para chegar a essa conclusão, o Tribunal de Justiça baseou-se na sua jurisprudência anterior, plasmada no Acórdão Van Ginkel¹⁴. No entanto, os factos e a apreciação feita pelo Tribunal de Justiça nesse acórdão eram específicos do contexto em causa. No Acórdão Van Ginkel, o Tribunal de Justiça defendeu que a circunstância de a agência de viagens se limitar a fornecer um alojamento de férias ao viajante não era suficiente para excluir essa prestação do âmbito de aplicação do regime especial das agências de viagens¹⁵. Ao chegar a essa conclusão, o Tribunal de Justiça acrescentou que «a prestação

8 Acórdão de 12 de novembro de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435).

9 Despacho do Tribunal de Justiça de 1 de março de 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, a seguir «Despacho Star Coaches»).

10 Despacho do Tribunal de Justiça de 1 de março de 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

11 Mais concretamente, parece que o prestador disponibilizava transporte prestado por terceiros e serviços de transporte fornecidos pelo próprio. No entanto, só a primeira opção é relevante para a apreciação do regime especial das agências de viagens. O facto de os serviços serem prestados a agências de viagens e não diretamente aos clientes não foi abordado pelo Tribunal por ser considerado irrelevante.

12 Sublinhado nosso. Despacho do Tribunal de Justiça de 1 de março de 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, n.ºs 22 e 23).

13 Sublinhado nosso. Despacho do Tribunal de Justiça de 1 de março de 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, n.ºs 22 e 23).

14 Acórdão de 12 de novembro de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435). Acórdão de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496, n.º 18).

15 Acórdão de 12 de novembro de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, n.ºs 22 a 26).

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 conselhos através dos quais a agência de viagens propõe uma série de opções para férias e a reserva do alojamento»¹⁶.

29. Com efeito, no Acórdão Van Ginkel, o Tribunal de Justiça defendeu que era suficiente a prestação de alojamento para férias — prestação única. A «opção extra» na forma de prestação de «informações e conselhos» ao viajante foi referida em termos hipotéticos. Tal não constava da matéria de facto do caso concreto. Foi formulada como uma possibilidade («podem») e não foi incluída na parte decisória do acórdão.

30. No entanto, parece que, no Despacho Star Coaches, o Tribunal de Justiça aproveitou essa consideração complementar e incluiu-a na decisão, considerando que as razões subjacentes ao regime especial aplicável às agências de viagens exige mais do que uma prestação única de alojamento ou transporte adquirida a terceiros incluída na prestação global. Portanto, o Despacho Star Coaches parece exigir que seja prestado alojamento ou transporte e «algo mais». O transporte e o alojamento não terão de ser fornecidos em conjunto, mas um desses serviços terá de ser alojamento ou transporte, dado que a prestação de serviços está relacionada com a realização de uma viagem¹⁷.

b) Redação e objetivos do regime especial aplicável às agências de viagens

31. Assim, embora (seguramente) mais restritiva, a abordagem no Despacho Star Coaches parece refletir melhor a redação do artigo 306.º da Diretiva IVA. Essa disposição refere «entregas de bens e prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos» utilizadas pelas agências de viagens. Do artigo 307.º da Diretiva IVA também consta a noção de pluralidade de entregas de terceiros, criando-se assim uma ficção jurídica, de acordo com a qual as operações efetuadas por uma agência de viagens para a realização de uma viagem são consideradas uma única prestação de serviços.

32. Essa exigência de multiplicidade consta igualmente de diversos documentos legislativos. Os trabalhos preparatórios que levaram à adoção da Sexta Diretiva (que introduziu pela primeira vez o regime especial das agências de viagens) não esclarecem a razão para a introdução desse regime especial¹⁸. Contudo, numa proposta de alteração de 2002, que depois não foi adotada, a Comissão esclareceu que o regime especial «foi criado devido à natureza específica da profissão» e em virtude de «a maioria dos serviços prestados pelas agências de viagens e pelos organizadores de circuitos turísticos [serem] um conjunto de serviços organizados, em particular o transporte e o alojamento, [...]. Devido à complexidade e à localização dos serviços, a aplicação das regras normais respeitantes ao local de tributação, à matéria coletável e à dedução do imposto pago a montante levantariam para essas empresas dificuldades de ordem prática suscetíveis de entravar as respetivas operações»¹⁹.

16 Acórdão de 12 de novembro de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, n.º 24), que remete para o Acórdão de 26 de fevereiro de 1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), a propósito da interpretação do artigo 16.º, n.º 1, da Convenção de Bruxelas de 1968, relativa à Competência Judiciária e à Execução de Decisões em Matéria Civil e Comercial («Convenção de Bruxelas») (JO 1972, L 299, p. 32; EE 01 F1 p. 186).

17 Tal foi declarado no Acórdão de 9 de dezembro de 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762). Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça rejeitou a aplicação do regime especial das agências de viagens à venda (isolada/autónoma) de bilhetes de ópera, por parte de uma agência de viagens.

18 Relatório elaborado para a Comissão intitulado «Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform, Final report TAXUD/2016/AO-05» (disponível *online* no sítio da Comissão Europeia), dezembro de 2017, p. 26, ponto 3.2.

19 Proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que respeita ao regime especial das agências de viagens, [COM(2002) 64 final – 2002/0041(CNS)](JO 2002, C 126E, p. 390). Esta proposta foi posteriormente retirada; v. Retirada das propostas obsoletas da Comissão (JO 2014, C 153, p. 3). V., também, o ficheiro interinstitucional do Conselho 2002/0041 (CNS) sobre «VAT- Special scheme for travel agents» (IVA - Regime especial das agências de viagens) (ST 17567 09 INIT).

33. Assim, os objetivos visados pelo regime especial sugerem que a simplificação pretendida foi sobretudo adaptada para satisfazer a multiplicidade *substantiva* e *geográfica* dos serviços fornecidos, numa única prestação nos diferentes Estados-Membros²⁰.

34. Como posição de princípio, o Tribunal de Justiça continua a destacar a ideia de multiplicidade geográfica e substantiva em todos os processos relacionados com o regime especial aplicável às agências de viagens. Com efeito, considera que a maioria dos serviços prestados pelas agências de viagens e pelos operadores de circuitos turísticos constituem um conjunto de serviços organizados, em particular o transporte e o alojamento. Salienta que, «devido à complexidade e à localização dos serviços, a aplicação das regras normais respeitantes ao local de tributação, à matéria coletável e à dedução do imposto pago a montante levantariam para essas empresas dificuldades de ordem prática suscetíveis de entravar as respetivas operações»²¹.

35. No entanto, para além dessas afirmações de caráter geral, é justo reconhecer que não é fácil discernir o teor preciso desse critério, em particular à luz da tensão existente entre o Acórdão Van Ginkel e o Despacho Star Coaches. É suficiente a prestação de um serviço? Qual deles? Se for exigida a multiplicidade (substantiva) de serviços, quais as combinações elegíveis para efeitos de aplicação do regime especial? Apenas alojamento e transporte? Alojamento e algo mais? Ou transporte e algo mais? Como o Governo alemão acertadamente referiu na audiência, uma eventual analogia com a Diretiva (UE) 2015/2302²², relativa às viagens organizadas, que poderia pelo menos dar alguma orientação em matéria de definições²³, parece já ter sido afastada pelo Tribunal de Justiça²⁴.

c) Distinção entre prestação principal e prestação acessória

36. Se a exigência da multiplicidade de serviços for considerada condição necessária para a aplicação do regime especial das agências de viagens, então torna-se relevante a distinção entre prestação principal e prestação acessória, como referido pelo órgão jurisdicional de reenvio.

37. No âmbito da primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio reitera a distinção feita entre prestação principal e prestação acessória no Acórdão Ludwig²⁵. Esse processo dizia respeito a serviços prestados por um consultor financeiro que consistiam na negociação de contratos de crédito e de aconselhamento, para determinar se se tratava de diversas prestações principais distintas ou de uma prestação única e, como tal, isenta na aceção do artigo 13.º, B, alínea d), ponto 1, da Sexta Diretiva.

20 V., também, as minhas Conclusões apresentadas no processo Skarpa (C-422/17, EU:2018:XXX, n.ºs 30 a 33).

21 Acórdãos de 12 de novembro de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, n.ºs 13 e 14); de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496, n.º 18); de 19 de junho de 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, n.ºs 23 e 24 e jurisprudência referida); de 9 de dezembro de 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, n.ºs 17 e 18 e jurisprudência referida); Despacho do Tribunal de Justiça de 1 de março de 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, n.º 19); Acórdãos de 25 de outubro de 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, n.º 19); de 26 de setembro de 2013, Comissão Europeia/Reino de Espanha (C-189/11, EU:C:2013:587, n.º 58); e de 16 de janeiro de 2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, n.º 25). De igual modo, v. Acórdão de 8 de fevereiro de 2018, Comissão Europeia/República Federal da Alemanha (C-380/16, não publicado, EU:C:2018:76, n.ºs 41, 42 e 48).

22 Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho, de 25 de novembro de 2015, relativa às viagens organizadas e aos serviços de viagem conexos, que altera o Regulamento (CE) n.º 2006/2004 e a Diretiva 2011/83/UE do Parlamento Europeu e do Conselho e revoga a Diretiva 90/314/CEE do Conselho (JO 2015, L 326, p. 1).

23 A Diretiva 2015/2302 define «Viagem organizada», no seu artigo 3.º, n.º 2, como «a combinação de pelo menos dois tipos diferentes de serviços de viagem para efeitos da mesma viagem ou férias». «Serviço de viagem» é definido, por seu turno, no artigo 3.º, n.º 1 como «a) O transporte de passageiros; b) O alojamento que não seja parte integrante do transporte de passageiros e não tenha fins residenciais; c) O aluguer de carros [...]; d) Qualquer outro serviço turístico que não seja parte integrante de um serviço de viagem, na aceção das alíneas a), b) ou c)».

24 V. Acórdãos de 11 de fevereiro de 1999, AFS Intercultural Programs Finland (C-237/97, EU:C:1999:69), e de 13 de outubro de 2005, Ist (C-200/04, EU:C:2005:608, n.ºs 30 a 33). V., também, as Conclusões do advogado-geral M. Poiares Maduro em Ist (C-200/04, EU:C:2005:394, n.º 33).

25 Acórdão de 21 de junho de 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369).

38. O Tribunal de Justiça declarou que «cada prestação de serviços deve normalmente ser considerada distinta e independente e que a prestação constituída por um único serviço no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, pelo que importa procurar encontrar os elementos característicos da operação em causa para determinar se o sujeito passivo fornece ao consumidor — aqui entendido como consumidor médio — diversas prestações principais distintas ou uma prestação única»²⁶. O Tribunal de Justiça também explicou que se «trata de uma prestação única, designadamente no caso de um ou vários elementos deverem ser considerados a prestação *principal*, ao passo que, inversamente, um ou vários elementos devem ser considerados prestações *acessórias* que partilham do tratamento fiscal da prestação principal. Uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador»²⁷.

39. Apesar de o processo Ludwig estar ligado a serviços financeiros, importa relembrar que a distinção entre prestação principal e prestação acessória já tinha sido abordada pelo Tribunal de Justiça no âmbito do regime especial das agências de viagens. No processo Madgett e Baldwin²⁸, dois proprietários de hotéis em Inglaterra propunham viagens organizadas aos seus clientes, no âmbito das suas atividades hoteleiras. A viagem organizada incluía alojamento, transporte em autocarro a partir de diversos pontos de recolha de passageiros e uma excursão de um dia em autocarro durante a sua estada no hotel. Os serviços de transporte eram adquiridos a terceiros. Os outros serviços prestados constituíam prestações próprias. Colocava-se a questão de saber se o regime especial das agências de viagens também se aplicava a estas viagens organizadas. O Tribunal de Justiça sustentou que sim, porque as prestações adquiridas a terceiros não podem ser consideradas *acessórias* apenas da prestação principal. Se assim fosse, a prestação global não seria abrangida pelo regime especial das agências de viagens.

40. Além disso, o conceito de prestação *acessória* no quadro do regime especial das agências de viagens foi também utilizado pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Ist²⁹, posterior ao Acórdão Ludwig. Este processo estava relacionado com a prestação de serviços de organização de viagens linguísticas e de estudos no estrangeiro, intitulados «High School» e «College». O Tribunal de Justiça apreciou a questão de saber se as prestações «de viagem» adquiridas a terceiros por Ist podiam ser consideradas prestações de serviços puramente acessórias em relação aos serviços internos fornecidos pelo próprio prestador («prestações próprias») ³⁰. O Tribunal de Justiça concluiu que não. As prestações de viagem adquiridas a terceiros «não podiam deixar de se repercutir sensivelmente no preço global praticado, como o transporte para o Estado de destino e/ou a estadia neste». Com efeito, «as prestações em causa não representam uma parte meramente marginal relativamente ao montante correspondente à prestação relacionada com a formação e a educação linguísticas oferecidas [pela Ist] aos seus clientes» ³¹.

26 Acórdão de 21 de junho de 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, n.º 17). Como referido pelo Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Esta norma (respeitante à prestação de serviços) está prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA.

27 Acórdão de 21 de junho de 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, n.ºs 18 e 19 e jurisprudência referida).

28 Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496, a seguir «Acórdão Madgett e Baldwin»).

29 Acórdão de 13 de outubro de 2005, Ist (C-200/04, EU:C:2005:608).

30 O preço global proposto pela Ist incluía o voo de ida e volta para os Estados Unidos a partir da Alemanha, o alojamento e a alimentação na família de acolhimento, estudar numa escola americana do ensino superior escolhida, o material de apoio e o seguro de anulação de viagem.

31 Acórdão de 13 de outubro de 2005, Ist (C-200/04, EU:C:2005:608, n.ºs 26 a 29).

41. Por conseguinte, a distinção entre prestação principal e prestação acessória já tinha sido abordada no contexto específico do regime especial das agências de viagens. Tem sido utilizada para determinar se as prestações adquiridas a terceiros (conjugadas com prestações próprias) estão abrangidas pelo regime especial das agências de viagens, ou não. Pode-se concluir dos Acórdãos Madgett e Baldwin e ISt que, quando as prestações adquiridas a terceiros constituem uma parte menor do montante da viagem organizada e não representam para o cliente um fim em si, beneficiam do mesmo tratamento fiscal que o serviço principal prestado por esse operador.

42. Dito isto, a questão reside em saber se a distinção entre prestação principal e prestação acessória deve ser apenas um «qualificativo externo» do que se entende por serviço próprio de uma agência de viagens quando se verifica uma combinação de prestações próprias e de prestações adquiridas a terceiros fornecidas ao cliente. Ou poderá ser também relevante como «verificador interno» da composição da oferta global, quando esta é alegadamente composta por duas prestações adquiridas a terceiros?

43. Tanto quanto sei, o Tribunal de Justiça nunca apreciou uma situação semelhante. Se for exigida a multiplicidade (substantiva) de serviços, esse «critério interno» deve ser utilizado, se se considerar que uma das prestações adquiridas a terceiros constitui, na verdade, uma prestação acessória que não afeta substancialmente o preço da oferta global e constitui para o cliente apenas uma forma de beneficiar de melhores condições do serviço principal prestado por esse operador. Não vejo razão para, no âmbito do regime especial das agências de viagens, não se verificar uma decomposição artificial da prestação fornecida pelo operador³².

44. Aplicando-se essa lógica ao presente processo, é justo considerar que o serviço de limpeza (de um alojamento) constitui um serviço acessório normalmente prestado na oferta de alojamento de curta duração. Os serviços de lavandaria e de entrega de pão não são sempre prestados. Mas esses serviços não constituem, por si só, o objetivo da viagem, pelo que não são essenciais para o viajante desfrutar do alojamento. Claro que, em situações excecionais, não se verifica essa perceção comum, e esses serviços, normalmente considerados prestações acessórias, revestem um peso diferente. Exemplos que podem ocorrer incluem um pequeno-almoço excecional servido num cenário bucólico do Tirol austríaco, perfeito para almas românticas, ou certos retiros gastronómicos. Ou a proposta de alojamento num castelo medieval com a oferta de «lavagem da própria roupa» numa lavandaria histórica, usando métodos tradicionais e com a promessa de «sentir genuinamente a vida de uma lavadeira do século XV». Em qualquer um destes contextos, é provável que esse serviço específico não seja considerado uma mera prestação acessória da prestação principal de alojamento.

45. No entanto, no presente processo, considera-se que era localmente prestada aos clientes da recorrente uma prestação principal, o alojamento. Os serviços de lavandaria e de entrega de pão constituíam meros serviços acessórios, que, na perspetiva da clientela, não revestiam um fim em si mesmo.

46. Foi também mencionado que a recorrente prestava «informações e conselhos» aos clientes (disponibilizando informação no sítio da recorrente). Todavia, na audiência, as partes não concordaram quanto à relevância desse facto, nomeadamente, se a prestação de «informações e conselhos» era necessária para se aferir da aplicabilidade do regime especial das agências de viagens à prestação global.

³² V., também, Acórdão de 20 de junho de 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, n.ºs 41 a 45), que versa, nomeadamente, sobre o conceito de «prestação de serviços» e a necessidade de, em certas circunstâncias, analisar para além das referidas estipulações contratuais e considerar a realidade económica e comercial das operações para determinar como essa operação deverá ser classificada e se constitui uma montagem puramente artificial e de uma prática abusiva.

47. Ainda que a prestação dessas informações e conselhos possa ser relevante para essa apreciação (o que não considero ser o caso³³), é provável que seja fornecida pelo próprio operador. Isto conduz-me à última questão que se coloca, se for exigida a multiplicidade de serviços: em vários processos em que o Tribunal de Justiça considerou a aplicabilidade do regime especial das agências de viagens no quadro de uma prestação mista, apenas *um* desses elementos era uma prestação adquirida a terceiros, ao passo que o outro elemento constituía uma prestação própria³⁴. Vou agora debruçar-me sobre essas «prestações mistas».

d) Prestações mistas

48. Foi no contexto das prestações «mistas» que o Tribunal de Justiça insistiu na necessidade de o operador distinguir entre prestações adquiridas a terceiros e prestações próprias³⁵, referindo que apenas a parte respeitante à prestação adquirida a terceiro poderá ser sujeita ao regime da margem de lucro nos termos do artigo 306.º da Diretiva IVA.

49. O Tribunal de Justiça referiu essa exigência pela primeira vez em *Madgett e Baldwin*, acima referido³⁶, e, posteriormente, nos Acórdãos *Kozak* e *MyTravel*. O Acórdão *Kozak* dizia respeito a uma agência de viagens que vendia diretamente a clientes viagens turísticas por um preço global, que incluía alojamento e restauração, para as quais M. Kozak recorria aos serviços de outros prestadores, assegurando ela própria o transporte. O Tribunal de Justiça recusou a circunstância evocada pela Administração Fiscal nacional de que as prestações de transporte fornecidas pelo próprio operador eram indispensáveis ao serviço turístico global fornecido pela agência de viagens ao cliente e que daí resultava que deviam ser vistas como formando com este uma «prestação única» na aceção dos artigos 307.º e 308.º da Diretiva IVA (e que, consequentemente, deveriam ter o mesmo tratamento fiscal). O Tribunal de Justiça recordou que apenas os serviços que foram adquiridos a terceiros estão sujeitos ao artigo 306.º da Diretiva IVA³⁷. No mesmo sentido, o Acórdão *MyTravel* referia-se a um operador que organizava férias a preço global, em que o alojamento era adquirido a terceiros, mas o transporte dos viajantes era assegurado pelo próprio operador. O Tribunal de Justiça estabeleceu o método de repartição entre as prestações próprias e as prestações adquiridas a terceiros para efeitos fiscais³⁸.

50. Estes processos sugerem que a exigência da *multiplicidade de prestações adquiridas a terceiros* ainda não foi efetivamente referida pelo Tribunal de Justiça como requisito de aplicação do regime especial das agências de viagens. Ao mesmo tempo, também é difícil inferir destes dois processos se essa exigência foi satisfeita, pelo facto de haver uma conjugação entre uma prestação adquirida a terceiros e uma prestação própria. Esta última parece ser problemática em virtude de as prestações próprias serem claramente excluídas pelo Tribunal de Justiça do regime especial das agências de viagens. Também põe em causa a norma constante do artigo 307.º da Diretiva IVA, de acordo com a qual a prestação fornecida pela agência de viagens se trata de uma prestação de serviços única.

33 Aspeto a que voltarei mais tarde. V. n.ºs 55 e 56, *infra*.

34 Foi esse o caso nos Acórdãos de 22 de outubro de 1998, *Madgett e Baldwin* (C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496) (alojamento próprio com transporte adquirido a terceiro); de 6 de outubro de 2005, *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:591, a seguir «Acórdão *MyTravel*») (alojamento adquirido a terceiro e transporte próprio) de 25 de outubro de 2012, *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672, a seguir «Acórdão *Kozak*») (alojamento adquirido a terceiro e transporte próprio). No Acórdão *Minerva*, o Tribunal de Justiça considerou que não era aplicável o regime especial à venda de bilhetes de ópera por não estar relacionada com a realização de uma viagem [Acórdão de 9 de dezembro de 2010, *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762)]. De igual modo, o Tribunal de Justiça defendeu a não aplicação do regime especial no Despacho de 1 de março de 2012, *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120) (em que era apenas fornecido transporte).

35 Salvo nos casos em que a prestação adquirida a terceiros era meramente acessória da prestação própria, conforme mencionado nos Acórdãos de 22 de outubro de 1998, *Madgett e Baldwin* (C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496), e de 13 de outubro de 2005, *Ist* (C-200/04, EU:C:2005:608).

36 V. n.º 39, *supra*. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça também forneceu o método de cálculo do IVA a utilizar neste contexto.

37 Acórdão de 25 de outubro de 2012 (C-557/11, EU:C:2012:672, n.ºs 23, 25 e 26).

38 Acórdão de 6 de outubro de 2005 (C-291/03, EU:C:2005:591, n.º 41).

51. Ou seja, admitir que a conjugação entre prestações próprias e prestações adquiridas a terceiros *no seu conjunto* satisfaz a exigência da multiplicidade de serviços — apesar de o elemento da prestação própria *ter de ser separado* para efeitos do cálculo do IVA — significaria, com efeito, que, para determinar as condições de aplicação do regime especial das agências de viagens, ter-se-ia de utilizar um elemento de definição (prestação própria), que nunca poderia, contudo, a final, ser sujeita a esse regime especial.

52. Nesta fase, não se pode negar que, se a recente jurisprudência do Tribunal de Justiça decorrente do Despacho Star Coaches, em que é exigida a multiplicidade de serviços, fosse levada ao limite, seria muito complexo determinar o que constitui um «serviço prestado por uma agência de viagens» abrangido pelo regime especial (com exceção da situação que nos parece evidente de uma agência de viagens que fornece alojamento adquirido a terceiros, mas em que o transporte dos viajantes era assegurado pelo próprio operador). Além disso, carecem de clarificação os elementos de definição da conjugação exigida dos serviço(s) em causa (alojamento e transporte; alojamento ou transporte e algo mais), bem como a sua relação específica (prestação principal e prestação acessória), e a sua origem, se própria ou adquirida a terceiros, até agora só referidas como possibilidades.

3. Ainda é suficiente uma única prestação adquirida a terceiro?

53. Há, todavia, uma abordagem alternativa. Implica essencialmente uma decisão judicial dupla: uma clarificação e uma atualização. Por um lado, a (re)confirmação de que a principal conclusão no Acórdão Van Ginkel³⁹ não foi e não deveria ter sido posta em causa no Despacho Star Coaches⁴⁰. Com efeito, aplica-se a regra proferida no Acórdão Van Ginkel: o fornecimento de uma prestação adquirida a terceiros é suficiente para que o operador seja abrangido pelo regime especial das agências de viagens. Por outro lado, se for suficiente uma prestação adquirida a terceiros que inclua alojamento ou transporte, então deveria talvez ser esclarecido que a observação feita no Acórdão Van Ginkel relacionada com a prestação de «informações e conselhos» por parte das agências de viagens não constitui uma verdadeira condição, principalmente tendo em conta o mercado de viagens em 2018⁴¹.

54. Em primeiro lugar, para efeitos de clarificação, dado que, em termos factuais, essa abordagem está de acordo com a jurisprudência anterior: com efeito, os Acórdãos Madgett e Baldwin, Kozak e MyTravel parecem confirmar o entendimento de que «uma única prestação adquirida a terceiros» é suficiente desde que esteja relacionada com a realização de uma viagem, como referido no Acórdão Minerva⁴². Por conseguinte, o regime especial das agências de viagens é aplicável ao fornecimento de um serviço que consista na prestação de um serviço adquirido a terceiros, desde que *esse serviço adquirido a terceiros seja alojamento ou transporte*. Nesse caso, é irrelevante se são prestados outros serviços (adquiridos a terceiros ou próprios) cumulativamente. Além disso, nesse caso, a distinção entre prestação principal e prestação acessória também se torna irrelevante.

39 Acórdão de 12 de novembro de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435).

40 Despacho do Tribunal de Justiça de 1 de março de 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

41 «A prestação fornecida pela agência pode [...] não se reduzir[...] a uma prestação única, na medida em que pode incluir[...] prestações como as informações e conselhos através dos quais a agência de viagens propõe uma série de opções para férias e a reserva do alojamento». Acórdão de 12 de novembro de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, n.º 24), que remete para o Acórdão de 26 de fevereiro de 1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), que, contudo, está relacionado com a interpretação da competência exclusiva em matéria de direitos reais nos termos do artigo 16.º da Convenção de Bruxelas de 1968 relativa à competência judiciária e à execução de decisões em matéria civil e comercial.

42 Novamente, a única decisão que entra em contradição com essa jurisprudência parece ser o Despacho Star Coaches, em que o Tribunal de Justiça insistiu na verificação de, pelo menos, dois elementos.

55. Em segundo lugar, quanto à prestação específica de «informações e conselhos» como um eventual serviço separado, já referi anteriormente que é provável que esse «serviço» constitua uma prestação própria. Se a aplicabilidade da regra «única prestação adquirida a terceiros» depender da efetiva prestação desse serviço, torna-se necessário separar essa parte da prestação própria da prestação global, para efeitos de aplicação da taxa de imposto normal⁴³. Não é totalmente claro como será avaliada a prestação de «informações e de conselhos» (se com base no método do custo efetivo ou de acordo com o valor normal de mercado)⁴⁴.

56. Todavia, tenho sobretudo dificuldade em entender em que medida a existência de um hipotético aconselhamento, seja de que natureza for, é relevante nos dias de hoje. Em 1992, quando o Acórdão Van Ginkel foi proferido, o contexto era bastante diferente. Recordo com alguma nostalgia que planear e reservar férias com uma agência de viagens implica nessa altura, geralmente, uma deslocação do viajante ao escritório da agência de viagens, eventualmente esperar na fila durante algum tempo, por certo no período anterior às férias, obter um catálogo em papel, folheá-lo atentamente, discutir as ofertas propostas com o operador e solicitar informações adicionais; e, por fim, eventualmente realizar mais algumas visitas à agência de viagens (para pagar um depósito, preencher os formulários necessários, levantar os bilhetes de avião e/ou os *vouchers*, etc.), antes de, finalmente, partir de viagem. Em todas essas fases, era fundamental o envolvimento e aconselhamento prestado pela agência de viagens. Hoje, tudo isto pode ser substituído por alguns cliques no telemóvel.

57. Em suma, se o Tribunal de Justiça considerar que é aplicável a regra de que basta «uma única prestação adquirida a terceiros», sugiro que a aplicação do regime especial das agências de viagens dependa unicamente do facto de essa prestação ser alojamento *ou* transporte, sem impor outras condições sobre eventuais serviços de aconselhamento suplementares que o operador possa oferecer. Se, em 1992, o serviço de «informações e conselhos» era uma possibilidade (nunca demonstrada), em 2018, é simplesmente irrealista.

4. A proposta de reafirmação da regra «uma única prestação adquirida a terceiros»

58. Há bons argumentos de ordem textual e sistémica que sustentam a exigência da multiplicidade de serviços para efeitos de aplicação do regime especial nos termos do artigo 306.º da Diretiva IVA. Assim, a agência de viagens deverá fornecer, pelo menos, duas prestações adquiridas a terceiros.

59. No plano literal, essa interpretação é a que reflete melhor a redação do regime especial das agências de viagens⁴⁵. É também a mais correta considerando os objetivos desse regime especial⁴⁶. Além do mais, esse regime constitui uma exceção ao regime comum da Diretiva IVA, pelo que «só deve ser aplicado na medida necessária para alcançar o seu objetivo»⁴⁷.

60. Por conseguinte, é verdade que, na situação em que o operador fornece apenas uma prestação de serviço adquirida a terceiros, não é atingido o objetivo de simplificação pretendido com este regime especial.

⁴³ Conforme exigido pelo Tribunal de Justiça na jurisprudência acima referida, v. n.ºs 48 a 51 das presentes conclusões.

⁴⁴ V. Acórdão de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496, n.ºs 39 a 47), e de 6 de outubro de 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, n.ºs 22 a 41).

⁴⁵ V. n.ºs 6 a 8, *supra*. O artigo 306.º refere claramente «entregas de bens e prestações de serviços» - utilizando o plural.

⁴⁶ V. n.ºs 31 a 35, *supra*.

⁴⁷ Acórdãos de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496, n.ºs 5 e 34); de 19 de junho de 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, n.º 22); de 9 de dezembro de 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, n.º 16), e de 25 de outubro de 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, n.º 20 e jurisprudência referida).

61. Todavia, há argumentos de peso para defender que um serviço adquirido a terceiro, desde que relacionado com alojamento ou transporte e desde que, obviamente, a agência de viagens atue em seu próprio nome perante o cliente e não na qualidade de intermediário⁴⁸, deve estar abrangido pelo regime especial das agências de viagens.

62. Em primeiro lugar, apenas com a exceção do Despacho Star Coaches⁴⁹, o Tribunal de Justiça nunca interpretou nem aplicou o regime especial apenas às entregas compostas por, pelo menos, duas prestações adquiridas a terceiros. Pelo contrário, a abordagem do Tribunal de Justiça tem sido bastante aberta, fazendo uma interpretação não restritiva do regime em questão. Tal verifica-se não somente em relação à multiplicidade *substantiva* de serviços mas também no que se refere à multiplicidade *geográfica*. A esse respeito, o Tribunal de Justiça defendeu que a multiplicidade geográfica (nomeadamente, se a agência de viagens comprar prestações em diferentes Estados-Membros) não constitui um requisito essencial à aplicação do regime especial e que esse regime se aplica igualmente às prestações de serviços efetuadas num único Estado-Membro⁵⁰. Esta afirmação foi formulada apesar de o Tribunal de Justiça reconhecer que o regime especial «seja principalmente motivado pela existência de problemas relacionados com as prestações de viagem que implicam serviços em mais de um Estado-Membro», ou seja, que a *razão de ser* deste regime reside na multiplicidade geográfica.

63. Em segundo lugar, tendo em vista a diversidade de serviços prestados pelo setor das viagens, fazer depender a aplicação do regime especial da existência de pelo menos duas prestações adquiridas a terceiros acabaria por excluir do âmbito de aplicação desse regime os operadores que desenvolvem atividades de viagem baseadas em prestações «mistas» (adquiridas a terceiros e próprias). Acresce que, especialmente se relacionado com a lógica de «prestação acessória/prestação principal» que, no caso de ser exigida a multiplicidade de serviços não poderá ser excluída, o âmbito de aplicação do regime especial das agências de viagens acabaria por ser muito reduzido.

64. O contra argumento deste segundo ponto é o perigo de uma excessiva inclusão de situações. Se optarmos por uma definição restritiva, muitos serviços prestados por entidades que normalmente são consideradas «agências de viagens» correm o risco de ficarem excluídos. Inversamente, um âmbito mais alargado poderá conduzir a um excesso normativo. Os operadores que prestarem apenas um serviço relacionado com a realização de uma viagem (como é o caso da recorrente no presente processo) estariam abrangidos por esse regime, ao passo que, nos termos do Despacho Star Coaches não estariam.

65. Tal poderá corresponder à verdade. Contudo, neste complexo enquadramento normativo é aconselhável confirmar e clarificar a solução adotada nas últimas décadas, deixando para o legislador a decisão de alterar o regime existente, caso seja necessário. Em suma, cabe reconhecer que, no contexto específico do regime especial das agências de viagens, o proclamado objetivo de simplificação não foi cumprido como desejado. Este regime específico tornou-se numa das áreas mais complexas do IVA⁵¹.

66. À luz do exposto, em relação à primeira questão prejudicial submetida no presente processo, considero que o artigo 306.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o regime especial das agências de viagens é aplicável à prestação de um serviço que consista na prestação de um serviço adquirido a terceiro, desde que este serviço seja de alojamento ou de transporte.

48 V. n.ºs 21 a 23, *supra*.

49 Despacho do Tribunal de Justiça de 1 de março de 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

50 Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496, n.º 19).

51 V. relatório elaborado para a Comissão intitulado «*Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*», Final Report TAXUD/2016/AO-05», (disponível no sítio da Comissão Europeia), dezembro de 2017, p. 11.

B. Segunda questão: aplicação simultânea do regime da margem de lucro e das taxas reduzidas?

67. Quanto à segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o serviço prestado pela recorrente, para além do regime especial aplicável às agências de viagens, também pode estar sujeito à redução da taxa de imposto nos termos do artigo 98.º da Diretiva IVA, em conjugação com o seu anexo III. Essa questão foi suscitada especificamente em relação à componente de alojamento do serviço prestado pela recorrente.

68. A recorrente defende uma resposta afirmativa a esta questão. Os Governos alemão e holandês, assim como a Comissão, defendem o contrário. Defendem a não aplicabilidade da taxa reduzida ao serviço em apreço em virtude de esta prestação de viagem não estar incluída na lista do anexo III da Diretiva IVA e de essa aplicação contrariar a lógica de simplificação subjacente ao regime especial em causa. O Governo alemão relembra também, como resulta da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça⁵², que o âmbito de aplicação da taxa reduzida, por constituir uma derrogação do princípio segundo o qual é aplicável a taxa normal, deve ser objeto de uma interpretação estrita.

69. Concorro com esta posição. Não poderá ser aplicada uma taxa de imposto reduzida se o serviço em causa for considerado um serviço de viagem.

70. Como referido na parte anterior, nos termos do artigo 307.º da Diretiva IVA, as operações efetuadas pela agência de viagens para a realização da viagem são consideradas uma única prestação de serviços⁵³. Dessa ficção jurídica resulta a consequência lógica de que esse serviço é diferente dos respetivos componentes.

71. Se se considerar que o regime especial das agências de viagens é aplicável a um serviço adquirido a terceiro relacionado com a realização de uma viagem (alojamento ou transporte), então a prestação desse serviço está abrangida pelo artigo 306.º da Diretiva IVA, sendo, portanto, considerado um «serviço de viagem». Ou seja, aplicando-se essa regra para efeitos de qualificação de um determinado serviço como «serviço de viagem», não se poderá depois retirar-lhe essa classificação para efeitos de aplicação da taxa de imposto, mantendo essa classificação para efeitos de determinação da base tributável.

72. De um ponto de vista sistemático, os serviços de viagem não estão incluídos no anexo III da Diretiva IVA (referida no artigo 98.º da mesma), que enumera os serviços sujeitos a uma taxa reduzida, de entre os quais, no ponto 12, «Alojamento em hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo, incluindo alojamento de férias e utilização de parques de campismo e de caravanismo».

73. Por conseguinte, como referido pelo órgão jurisdicional de reenvio, a aplicação da taxa de imposto reduzida às agências de viagens no que se refere ao alojamento fornecido contraria o disposto no anexo III da Diretiva IVA, bem como o objetivo de simplificação prosseguido pelo regime especial das agências de viagens.

74. No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio observa que a não aplicação da taxa de imposto reduzida à componente de alojamento daquela prestação poderia conduzir a desigualdade de tratamento.

75. Admito que a entrega que consista numa prestação de alojamento poderá, em resultado da regra «uma única prestação adquirida a terceiros», ser tratada de forma diferente em termos fiscais, dependendo da forma como essa entrega é fornecida (consoante for prestada ou não por uma agência de viagens sujeita ao regime especial).

⁵² Acórdão de 9 de março de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 25 e jurisprudência referida).

⁵³ V. n.º 50, *supra*. V., também, Acórdão de 27 de outubro de 1992, Comissão/República Federal da Alemanha (C-74/91, EU:C:1992:409, n.º 16).

76. Contudo, esse argumento padece de evidentes limitações, em particular no quadro do regime do IVA e dos regimes especiais. Se se pretendesse alcançar igualdade e neutralidade perfeitas em todos os aspetos, não devia haver regimes especiais. Sem pretender ser demasiado formalista, o estatuto formal do prestador de serviços releva em determinadas situações, mesmo que a natureza económica do serviço seja a mesma. Na verdade, o regime do IVA trata os mesmos serviços de forma diferente, consoante estes sejam prestados pelo proprietário (com ou sem a colaboração de um intermediário) ou por uma agência de viagens atuando em nome próprio⁵⁴.

77. À luz do acima exposto, quanto à segunda questão prejudicial, considero que o artigo 98.º da Diretiva IVA, em articulação com o anexo III, ponto 12, dessa diretiva, deve ser interpretado no sentido de que a prestação de um serviço sujeito à aplicação do regime especial das agências de viagens, nos termos dos artigos 306.º e seguintes dessa diretiva, não pode ser objeto de redução da taxa de imposto no âmbito da prestação de alojamento de férias.

V. Conclusão

78. À luz destas considerações, sugiro que o Tribunal de Justiça responda ao Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha) da seguinte forma:

1. 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, deve ser interpretado no sentido de que o regime especial das agências de viagens é aplicável à prestação de um serviço que consista na prestação de um serviço adquirido a terceiro, desde que este serviço seja de alojamento ou de transporte.
2. O artigo 98.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em articulação com o Anexo III, ponto 12, dessa diretiva, deve ser interpretado no sentido de que a prestação de um serviço sujeito à aplicação do regime especial das agências de viagens nos termos dos artigos 306.º e seguintes dessa diretiva, não pode ser objeto de redução da taxa de imposto no âmbito da prestação de alojamento de férias.

⁵⁴ Cumpre recordar, por analogia, que o Tribunal de Justiça declarou que, mesmo que a manutenção de um regime transitório de isenção para certas prestações possa ser suscetível de acentuar as diferenças de situação entre organizadores de viagens, essa circunstância não poderá autorizar uma aplicação incorreta do regime especial previsto pela Diretiva IVA. V., também, Acórdão de 27 de outubro de 1992, Comissão/República Federal da Alemanha (C-74/91, EU:C:1992:409, n.ºs 16 e 26).