



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

19 de dezembro de 2018*

«Reenvio prejudicial — Harmonização das legislações fiscais — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Facto gerador do imposto — Regime especial das agências de viagens — Artigos 65.º e 308.º — Margem realizada por uma agência de viagens — Determinação da margem — Pagamentos por conta antes da prestação de serviços de viagem efetuada pela agência de viagens — Custo efetivo suportado pela agência de viagens»

No processo C-422/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), por Decisão de 16 de fevereiro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 13 de julho de 2017, no processo

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

contra

Skarpa Travel sp. z o.o.,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: T. von Danwitz, presidente da Sétima Secção, exercendo funções de presidente da Quarta Secção, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (relator) e C. Vajda, juízes,

advogado-geral: M. Bobek,

secretário: M. Aleksejev, chefe de unidade,

vistos os autos e após a audiência de 7 de junho de 2018,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Szef Krajowej Administracji Skarbowej, por J. Kaute e M. Kowalewska, na qualidade de agentes,
- em representação da Skarpa Travel sp. z o.o., por J. Zając-Wysocka, radca prawny,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna e A. Kramarczyk-Szaładzińska, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze, na qualidade de agente,

* Língua do processo: polaco.

– em representação da Comissão Europeia, por M. Siekierzyńska e N. Gossement, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 5 de setembro de 2018,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 65.º e 308.º da 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), conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (a seguir «Diretiva IVA»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Diretor da Administração Tributária Nacional, Polónia) à Skarpa Travel sp. z o.o. (a seguir «Skarpa») a respeito de um parecer fiscal emitido pelo Minister Finansów (ministro das Finanças, Polónia, a seguir «ministro») relativamente à data de exigibilidade e ao modo de cálculo do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) no caso de um pagamento por conta recebido para um serviço turístico prestado por uma agência de viagens.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 Nos termos do artigo 63.º da Diretiva IVA, «[o] facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços».
- 4 O artigo 65.º desta diretiva dispõe:

«Em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido.»
- 5 O artigo 66.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«Em derrogação do disposto nos artigos 63.º, 64.º e 65.º, os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível num dos seguintes momentos:
 - a) O mais tardar, no momento da emissão da fatura;
 - b) O mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido;
 - c) Nos casos em que a fatura não seja emitida ou seja emitida tardiamente, dentro de um prazo fixado nunca posterior ao termo do prazo para a emissão de faturas fixado pelos Estados-Membros por força do segundo parágrafo do artigo 222.º ou, se esse prazo não tiver sido fixado pelo Estado-Membro, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador.

Contudo, a derrogação prevista no primeiro parágrafo não é aplicável às prestações de serviços em relação às quais o imposto seja devido pelo destinatário de serviços por força do artigo 196.º nem às transferências de bens a que se refere o artigo 67.º»

6 O artigo 306.º da mesma diretiva prevê:

«1. 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

2. Para efeitos do presente capítulo, os organizadores de circuitos turísticos são considerados agências de viagens.»

7 O artigo 307.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«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 Nos termos do artigo 308.º desta diretiva, «[r]elativamente 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».

9 O artigo 309.º da referida diretiva dispõe:

«Se as operações para as quais a agência de viagens recorre a outros sujeitos passivos forem por estes efetuadas fora da [União], a prestação de serviços da agência é assimilada a uma atividade de intermediário, isenta por força do disposto no artigo 153.º

Se as operações referidas no primeiro parágrafo forem efetuadas tanto na [União] como fora dela, só deve ser considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de viagens respeitante às operações efetuadas fora da [União].»

10 Nos termos do artigo 310.º da Diretiva IVA, «[o] IVA liquidado à agência de viagens por outros sujeitos passivos relativamente às operações referidas no artigo 307.º efetuadas em benefício direto do cliente não é dedutível nem reembolsável em nenhum Estado-Membro».

Direito polaco

- 11 O artigo 19.^a, n.º 8, da Ustawa o podatku od towarów i usług (Lei relativa ao imposto sobre os bens e os serviços), de 11 de março de 2004 (Dz. U. n.º 54, posição 535), conforme alterada (a seguir «lei do IVA»), dispõe:
- «Se, antes de efetuar uma entrega de bens ou uma prestação de serviços, for recebida a totalidade ou uma parte do pagamento (nomeadamente: um pagamento antecipado, um pagamento por conta, um adiantamento, uma prestação, uma contribuição para as despesas de construção de um edifício ou apartamento antes da constituição de um direito de propriedade horizontal sobre um apartamento ou um local com outro destino) o imposto é exigível no momento do seu recebimento sobre o montante pago, sem prejuízo do disposto no n.º 5, ponto 4.»
- 12 O artigo 119.º desta lei prevê:
- «1) A base de tributação de uma prestação de serviços turísticos é a margem com dedução do valor do imposto devido, sem prejuízo do disposto no n.º 5.
- 2) Entende-se por “margem”, na aceção do n.º 1, a diferença entre o montante a pagar pelo destinatário do serviço e o custo efetivamente suportado pelo sujeito passivo pela aquisição de produtos e serviços de outros sujeitos passivos em benefício direto do cliente; entende-se por “serviços que beneficiam diretamente o cliente” os serviços que constituem o serviço turístico prestado, nomeadamente o transporte, o alojamento, as refeições e o seguro.»
- 13 O órgão jurisdicional de reenvio indica que, a partir de 1 de janeiro de 2014, deixaram de vigorar na Polónia as disposições de direito nacional baseadas no artigo 66.º da Diretiva IVA, disposições essas que determinavam a data de exigibilidade desse imposto em matéria de pagamentos por conta relativos a serviços turísticos prestados por uma agência de viagens.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 14 A Skarpa, enquanto agência de viagens, está sujeita ao regime especial aplicável às agências de viagens, conforme previsto no artigo 119.º da lei do IVA. Considerando que a data de exigibilidade do IVA sobre os pagamentos por conta recebidos pelas agências de viagens não resulta claramente desta legislação, apresentou um pedido de parecer fiscal ao ministro.
- 15 No seu parecer fiscal, o ministro precisou que o IVA é exigível no momento em que são efetuados os pagamentos por conta. Segundo o ministro, a fim de determinar a margem realizada pela agência de viagens, que constitui o valor tributável do IVA, a Skarpa pode deduzir da sua margem bruta o montante estimado de custos que terá de suportar, relativos à prestação em causa, e proceder, em seguida, se for caso disso, às correções necessárias, uma vez que estará em condições de determinar o montante definitivo desses custos efetivamente suportados.
- 16 Considerando que o IVA sobre esses serviços só se devia tornar exigível no momento em que lhe é possível determinar a sua margem de lucro definitiva, a Skarpa contestou este parecer fiscal no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Tribunal Administrativo da província de Cracóvia, Polónia).
- 17 Por sentença de 25 de novembro de 2014, este órgão jurisdicional anulou o referido parecer, com o fundamento de que, uma vez que o artigo 119.º, n.º 2, da lei do IVA só faz referência aos custos efetivamente suportados pelo prestador, o IVA só se torna exigível no momento em que a margem real é definitivamente estabelecida. Declarou que não está prevista uma estimativa do valor tributável

quando esteja em causa um pagamento por conta relativo à prestação de serviços turísticos por uma agência de viagens. O referido órgão jurisdicional considerou também que a correção das declarações fiscais só devia ser feita a título excepcional e não por regra.

- 18 O ministro interpôs recurso dessa sentença no órgão jurisdicional de reenvio, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), alegando que, com exceção dos casos referidos na lei do IVA, todos os pagamentos por conta são sujeitos a imposto desde o momento em que são recebidos. Admite que os custos efetivos suportados pelo sujeito passivo até ao momento em que este recebe o pagamento por conta possam ser tomados em consideração para efeitos do cálculo da margem de lucro. No entanto, a impossibilidade de determinar a margem real no momento do pagamento por conta efetuado para um serviço turístico prestado por uma agência de viagens não pode ter como consequência que o IVA só se torne exigível no momento em que essa margem possa ser definitivamente determinada.
- 19 O órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre se a regra especial relativa à determinação do valor tributável dos serviços prestados pelas agências de viagens, prevista no artigo 308.º da Diretiva IVA, afeta a determinação do momento em que o IVA aplicável a esses serviços se torna exigível. Uma vez que os custos efetivamente suportados pela agência de viagens apenas serão conhecidos depois da prestação do serviço turístico ao seu cliente, o órgão jurisdicional de reenvio considera que o artigo 65.º desta diretiva não é aplicável num caso abrangido pelo artigo 308.º da referida diretiva. No entanto, este órgão jurisdicional admite que isto não está, contudo, previsto na Diretiva IVA e que essa abordagem só pode ser deduzida do quadro geral da referida diretiva.
- 20 Além disso, na medida em que, em conformidade com o artigo 65.º da Diretiva IVA, o IVA se torna exigível no momento em que o pagamento por conta é recebido pela agência de viagens, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre se esse imposto deve ser calculado sobre o montante cobrado ou se há que ter em conta o método especial de determinação do valor tributável previsto no artigo 308.º desta diretiva. A este respeito, indica que, por um lado, a tributação da totalidade do montante do pagamento por conta pode implicar um encargo muito elevado para a agência de viagens, ainda que provisoriamente, mas que, por outro, permitir a uma agência de viagens tomar em consideração, para efeitos da determinação do valor tributável do serviço em causa no momento em que o pagamento por conta é efetuado pelo cliente, o preço de serviços ainda não pago não é compatível com o regime especial das agências de viagens.
- 21 Foi nestas circunstâncias que o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) As disposições da Diretiva [IVA] devem ser interpretadas no sentido de que o imposto devido com base nos pagamentos por conta cobrados por um sujeito passivo prestador de serviços turísticos, que são tributados no quadro do regime especial previsto para as agências de viagens nos artigos 306.º a 310.º da Diretiva [IVA], se torna exigível no momento definido no artigo 65.º da Diretiva [IVA]?
- 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: o artigo 65.º da Diretiva [IVA] deve ser interpretado no sentido de que, para efeitos de tributação, o pagamento por conta recebido pelo sujeito passivo prestador de serviços turísticos e tributado segundo o regime especial previsto para as agências de viagens nos artigos 306.º a 310.º da Diretiva [IVA] é reduzido do custo a que se refere o artigo 308.º da Diretiva [IVA] efetivamente suportado pelo sujeito passivo até ao momento da cobrança do pagamento por conta?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

- 22 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 65.º e 306.º a 310.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que quando uma agência de viagens, sujeita ao regime especial previsto nos artigos 306.º a 310.º, recebe um pagamento por conta efetuado para serviços turísticos que prestará ao cliente, o IVA é exigível, em conformidade com o referido artigo 65.º, desde o momento em que aquele pagamento por conta é recebido.
- 23 A Skarpa alega que, com vista a determinar o valor tributável pertinente, ao abrigo do artigo 308.º desta diretiva, a agência de viagens deve calcular a sua margem de lucro real, o que, contudo, não é possível sem conhecer os custos efetivos que terá de suportar a montante com a aquisição de bens e de serviços a outros sujeitos passivos. Assim, o imposto só é exigível no momento em que todos os custos efetivamente suportados pela agência de viagens são conhecidos e em que a margem realizada é definitiva. Por conseguinte, o artigo 65.º desta diretiva não é aplicável nesse caso.
- 24 Há que salientar que o regime especial do IVA aplicável às agências de viagens, estabelecido nos artigos 306.º a 310.º da Diretiva IVA, contém regras específicas à atividade das agências de viagens, que derrogam o regime comum do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 25 de outubro de 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, n.º 16).
- 25 Segundo o artigo 306.º desta diretiva, os Estados-Membros aplicam o referido regime às operações das agências de viagens, quando estas atuarem não como intermediárias mas em nome próprio perante os clientes e sempre que utilizarem, para a realização da viagem, entregas de bens e prestações de serviços adquiridas a terceiros que sejam sujeitos passivos.
- 26 Para as operações das agências de viagens efetuadas em conformidade com esse artigo 306.º, o legislador da União previu, nos artigos 307.º a 310.º da Diretiva IVA, disposições específicas relativas ao lugar da tributação, ao cálculo do valor tributável do imposto e à sua dedução.
- 27 O Tribunal de Justiça já declarou que, enquanto exceção ao sistema comum da Diretiva IVA, esse regime especial só deve ser aplicado na medida necessária para alcançar o seu objetivo (v., neste sentido, Acórdão de 25 de outubro de 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, n.º 20 e jurisprudência referida).
- 28 Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, o objetivo fundamental das regras referentes ao sobredito regime especial é evitar as dificuldades que para os operadores económicos resultariam dos princípios gerais da Diretiva IVA relativos às operações que implicam o fornecimento de prestações adquiridas a terceiros, uma vez que a aplicação das regras de direito comum respeitantes ao lugar de tributação, à base de tributação e à dedução do imposto a montante conduziria, em razão da multiplicidade e da localização das prestações fornecidas, a dificuldades práticas para estas empresas, que seriam suscetíveis de entravar o exercício da sua atividade (v., neste sentido, Acórdão de 25 de outubro de 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, n.º 19 e jurisprudência referida).
- 29 Daqui decorre que o regime especial de IVA aplicável às agências de viagens não constitui, enquanto tal, um regime fiscal independente e exaustivo, incluindo apenas disposições derogatórias de certas regras do sistema geral do IVA, de forma que as demais regras desse sistema geral se aplicam às operações das agências de viagens sujeitas ao IVA.
- 30 Assim, todas as disposições do sistema geral do IVA são suscetíveis de ser aplicadas às operações abrangidas pelo regime especial das agências de viagens, salvo as que regulam o lugar de tributação, o cálculo do valor tributável do imposto e a sua dedução.

- 31 Em consequência, as regras relativas ao facto gerador e à exigibilidade do IVA sobre as entregas de bens e as prestações de serviços, que figuram, nomeadamente, nos artigos 63.º e 65.º da Diretiva IVA, continuam a ser aplicáveis às operações abrangidas pelo regime especial das agências de viagens.
- 32 Nos termos do artigo 63.º desta diretiva, o facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.
- 33 Não obstante, o artigo 65.º da Diretiva IVA dispõe que, em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido. Este artigo constitui uma derrogação à regra enunciada no artigo 63.º desta diretiva e, enquanto tal, deve ser objeto de interpretação estrita (v., neste sentido, Acórdão de 13 de março de 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, n.º 35 e jurisprudência referida).
- 34 Assim, para que o imposto seja exigível nessas circunstâncias, é necessário que todos os elementos pertinentes do facto gerador, isto é, da futura prestação, já sejam conhecidos e, por conseguinte, em particular, que, no momento do pagamento por conta, os serviços sejam especificamente identificados (Acórdão de 13 de março de 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, n.º 36 e jurisprudência referida).
- 35 No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio indica que, no momento em que um pagamento por conta é recebido por uma agência de viagens como a Skarpa, esse pagamento por conta pode estar associado a um serviço efetuado por essa agência, como, por exemplo, uma viagem numa determinada data e para um dado país. Assim, sem prejuízo da verificação por esse órgão jurisdicional, afigura-se que esse pagamento por conta diz respeito a um serviço especificamente identificado, pelo que o IVA se torna exigível no momento em que esse pagamento por conta é recebido ao abrigo do artigo 65.º da Diretiva IVA.
- 36 Nestas circunstâncias, há que responder à primeira questão que os artigos 65.º e 306.º a 310.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que quando uma agência de viagens, sujeita ao regime especial previsto nos artigos 306.º a 310.º, recebe um pagamento por conta efetuado para serviços turísticos que prestará ao cliente, o IVA é exigível, em conformidade com o referido artigo 65.º, desde o momento em que aquele pagamento por conta é recebido, contanto que, nesse momento, os serviços turísticos a prestar sejam especificamente identificados.

Quanto à segunda questão

- 37 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende obter esclarecimentos sobre como deve ser tributado um pagamento por conta recebido por uma agência de viagens.
- 38 Segundo o artigo 308.º da Diretiva IVA, relativamente à prestação de serviços única efetuada pela agência de viagens, considera-se valor tributável a margem de lucro da agência, isto é, a diferença entre o montante total, líquido de IVA, pago pelo cliente e o custo efetivo suportado por essa agência 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.
- 39 Como foi recordado nos n.ºs 26 e 28 do presente acórdão, esta regra determina o valor tributável do IVA quando as agências de viagens adquirem bens ou serviços a outros sujeitos passivos e faz parte das disposições específicas previstas pelo legislador da União a fim de ter em conta as particularidades da atividade das agências de viagens e de lhes evitar dificuldades práticas suscetíveis de entravar o exercício da sua atividade.
- 40 Daqui decorre que a interpretação das disposições da Diretiva IVA não pode ter como consequência impossibilitar, na prática, o cálculo exato do valor tributável especificamente previsto no seu artigo 308.º, o qual pressupõe que a agência de viagens possa deduzir do preço total, líquido de IVA,

pago pelo cliente, a totalidade dos custos efetivos suportados por essa agência relativos 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.

- 41 Ora, no caso de o pagamento por conta realizado pelo cliente corresponder ao preço total ou a uma parte significativa do preço total do serviço turístico e de, no momento desse pagamento por conta, a agência não tiver ainda suportado nenhum custo efetivo, ou apenas uma parte limitada do custo total individual desse serviço, a tomada em consideração apenas do custo efetivamente suportado pela agência no momento do referido pagamento pode, em certos casos, impedi-la de subtrair a totalidade ou uma parte desse custo do preço total, líquido de IVA, do referido serviço e pode, por conseguinte, falsear o modo de cálculo do valor tributável tal como estabelecido pelo artigo 308.º da Diretiva IVA.
- 42 Além disso, uma agência de viagens pode não ser capaz de determinar o custo efetivo do serviço turístico particular de um cliente, no momento em que este efetua o pagamento por conta.
- 43 Por conseguinte, em situações como as referidas nos dois números anteriores, a margem de lucro da agência pode ser determinada com base numa estimativa do custo efetivo total que, *in fine*, terá de suportar. Para essa estimativa, a agência deve ter em conta, se for caso disso, os custos por si já efetivamente suportados no momento em que recebe o pagamento por conta.
- 44 Ao deduzir do preço total da viagem o custo efetivo total estimado, a agência de viagens obtém a sua margem de lucro previsível. O valor tributável do IVA a pagar no momento em que o pagamento por conta é recebido obtém-se multiplicando o montante desse pagamento por conta pela percentagem que representa a margem de lucro previsível assim determinada no preço total da viagem.
- 45 Como salientou o advogado-geral no n.º 51 das suas conclusões, pode razoavelmente esperar-se que uma agência de viagens normalmente diligente prepare uma estimativa relativamente detalhada do custo total individual de uma viagem, para determinar o preço total dessa viagem.
- 46 Os custos previstos assim estimados devem estar associados ao serviço turístico concreto a título do qual o pagamento por conta foi recebido pela agência de viagens, uma vez que a margem de lucro e o valor tributável devem ser determinados com referência a cada prestação de serviços única fornecida pela agência, ou seja, de maneira individual e não globalmente, tendo em conta os grupos de serviços ou um conjunto de serviços fornecidos durante um dado período (v., neste sentido, Acórdão de 8 de fevereiro de 2018, Comissão/Alemanha, C-380/16, não publicado, EU:C:2018:76, n.ºs 89, 91 e 92).
- 47 Esta solução não prejudica o facto de que, a partir do momento em que o custo efetivo individual definitivo da viagem seja conhecido pela agência de viagens, esse custo deverá ser tomado em consideração para determinar o IVA, em conformidade com o artigo 308.º da Diretiva IVA, procedendo-se, se for caso disso, à retificação das declarações do IVA efetuadas no momento em que o pagamento por conta é recebido.
- 48 Atendendo ao exposto, há que responder à segunda questão que o artigo 308.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a margem da agência de viagens, e, por conseguinte, o seu valor tributável, é constituída pela diferença entre o montante total, líquido de IVA, a ser pago pelo cliente e o custo efetivo suportado a montante pela agência de viagens com a entrega de bens e a prestação de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações sejam efetuadas em benefício direto do cliente. Quando o montante do pagamento por conta corresponder ao preço total do serviço turístico ou a uma parte significativa desse preço e a agência não tiver ainda suportado nenhum custo efetivo, ou apenas uma parte limitada do custo total individual desse serviço, ou ainda quando o custo efetivo individual da viagem suportado pela agência não puder ser determinado no momento do pagamento por conta, a margem de lucro pode ser determinada com base numa estimativa do custo efetivo total que, *in fine*, terá de suportar. Nessa estimativa, a agência deve ter em conta, se for caso disso, os custos por si já efetivamente suportados no momento em que

recebe o pagamento por conta. Para efeitos do cálculo da margem, deduz-se do preço total da viagem o custo efetivo total estimado, e o valor tributável do IVA a pagar no momento em que o pagamento por conta é recebido obtém-se multiplicando o montante desse pagamento por conta pela percentagem que representa a margem de lucro previsível assim determinada no preço total da viagem.

Quanto às despesas

- ⁴⁹ Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, 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 (Quarta Secção) declara:

- 1) Os artigos 65.º e 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010, devem ser interpretados no sentido de que quando uma agência de viagens, sujeita ao regime especial previsto nos artigos 306.º a 310.º, recebe um pagamento por conta efetuado para serviços turísticos que prestará ao cliente, o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é exigível, em conformidade com o referido artigo 65.º, desde o momento em que aquele pagamento por conta é recebido, contanto que, nesse momento, os serviços turísticos a prestar sejam especificamente identificados.
- 2) O artigo 308.º da Diretiva 2006/112, conforme alterado pela Diretiva 2010/45, deve ser interpretado no sentido de que a margem da agência de viagens, e, por conseguinte, o seu valor tributável, é constituída pela diferença entre o montante total, líquido de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), a ser pago pelo cliente e o custo efetivo suportado a montante pela agência de viagens com a entrega de bens e a prestação de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações sejam efetuadas em benefício direto do cliente. Quando o montante do pagamento por conta corresponder ao preço total do serviço turístico ou a uma parte significativa desse preço e a agência não tiver ainda suportado nenhum custo efetivo, ou apenas uma parte limitada do custo total individual desse serviço, ou ainda quando o custo efetivo individual da viagem suportado pela agência não puder ser determinado no momento do pagamento por conta, a margem de lucro pode ser determinada com base numa estimativa do custo efetivo total que, *in fine*, terá de suportar. Nessa estimativa, a agência deve ter em conta, se for caso disso, os custos por si já efetivamente suportados no momento em que recebe o pagamento por conta. Para efeitos do cálculo da margem, deduz-se do preço total da viagem o custo efetivo total estimado, e o valor tributável do IVA a pagar no momento em que o pagamento por conta é recebido obtém-se multiplicando o montante desse pagamento por conta pela percentagem que representa a margem de lucro previsível assim determinada no preço total da viagem.

Assinaturas