Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MICHAL BOBEK
apresentadas em 5 de setembro de 2018 [1]

**Processo C-422/17**

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej**
**contra**
**Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)]

«Pedido de decisão prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Pagamentos por conta — Facto gerador do imposto — Regime especial para agências de viagens — Determinação da margem de lucro — Custo efetivo para a agência de viagem»

## I. Introdução

1. A Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (a seguir «Skarpa») é uma agência de viagens. A Skarpa cobra aos seus clientes pagamentos por conta que podem ascender até 100% do preço que estes devem pagar. Segundo as disposições gerais da legislação da União em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), quando os pagamentos por conta são feitos antes de os serviços serem efetivamente prestados, o IVA torna-se exigível no momento desses pagamentos e incide sobre o montante recebido.

2. Ao mesmo tempo, os serviços da Skarpa estão sujeitos às regras do IVA previstas no regime especial para agências de viagens. Com base nesse regime, a Skarpa cobra IVA sobre a sua margem de lucro. No entanto, a margem de lucro final da Skarpa ainda é desconhecida quando são cobrados os pagamentos por conta, dado que os montantes exatos a pagar pela Skarpa aos seus fornecedores podem não ter sido ainda fixados ou podem estar sujeitos a alterações.

3. A Skarpa e a autoridade fiscal nacional têm opiniões divergentes sobre o momento exato em que o IVA relativo aos serviços de viagens se torna exigível. A Skarpa considera que o IVA se torna exigível quando a margem de lucro é definitivamente conhecida. O Minister Finansów (ministro das Finanças polaco) considera que o IVA já é devido quando é feito o pagamento por conta.

4. É neste contexto que o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia) pergunta, em substância, se a regra *geral* sobre a exigibilidade para os pagamentos por conta se aplica aos serviços abrangidos pelo regime *especial* da margem de lucro para agências de viagens. Em caso afirmativo, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber sobre que montante deve ser cobrado o IVA, uma vez que a margem de lucro final só pode ser determinada após serem feitos os pagamentos por conta.

1 Língua original: inglês.

## II. Quadro jurídico

### *A. Direito da União*

5. O artigo 63.º da Diretiva 2006/112/CE [2] (a seguir «Diretiva IVA») prevê que «[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».

6. O artigo 65.º da mesma diretiva especifica que, «[e]m 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».

7. Além disso, em derrogação do disposto nos artigos 63.º, 64.º e 65.º, o artigo 66.º da Diretiva IVA permite que os Estados-Membros prevejam que o imposto se torne exigível num de três momentos.

8. Os artigos 306.º a 310.º da Diretiva IVA contêm regras sobre um regime especial para agências de viagens. Os artigos 306.º a 308.º têm a seguinte redação:

«Artigo 306.º

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.

Artigo 307.º

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.

Artigo 308.º

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 de lucro 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.»

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

### *B. Direito nacional*

9. A Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Lei de 11 de março de 2004, relativa ao imposto sobre os bens e os serviços [Dziennik Ustaw (coletânea oficial) 2011, n.º 177, posição 1054], com alterações, a seguir «UPTU»), prevê o seguinte:

«Artigo 19.º-A, n.º 8

Se, antes de efetuar uma entrega de bens ou uma prestação de serviços, for recebido o total 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, com reserva do disposto no n.º 5, ponto 4.

[…]

Artigo 119.º

1. A base de tributação de uma prestação de serviços turísticos é a margem de lucro com dedução do valor do imposto devido, com reserva 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; por serviços que beneficiam diretamente o cliente entendem se serviços que constituem o serviço turístico prestado, nomeadamente o transporte, o alojamento, as refeições e o seguro.»

10. Segundo o despacho de reenvio, a Polónia fez uso do artigo 66.º da Diretiva IVA e aplicou uma regra específica para os pagamentos por conta pelos serviços turísticos [3]. O Governo polaco assim o confirmou na audiência onde assinalou que, com efeitos a 1 de janeiro de 2014, a lei que contém essa regra foi revogada sem, aparentemente, ter sido substituída por quaisquer outras disposições específicas relativas aos serviços de viagens [4].

## III. Factos, tramitação processual e questões prejudiciais

11. A Skarpa é uma agência de viagens. Os seus serviços são abrangidos pelo regime especial das agências de viagens (a seguir «regime especial das agências de viagens») previsto nos artigos 306.º a 310.º da Diretiva IVA e no artigo 119.º da Lei do IVA. Por considerar que não é claro quando é que o IVA se torna exigível relativamente aos pagamentos por conta recebidos pelas agências de viagens, a Skarpa solicitou ao ministro das Finanças que procedesse a uma interpretação individual a esse respeito.

3 Isso parece resultar do artigo 3.º, n.º 1, do Decreto do ministro das Finanças, relativo à implementação de certas disposições da Lei do IVA de 4 de abril de 2011 (Dz. U. 2013, n.º 247).

4 Na audiência, o Governo polaco explicou que essa alteração foi feita na sequência da prolação do Acórdão de 16 de maio de 2013, TNT Express Worldwide (Polónia) (C-169/12, EU:C:2013:314).

12. Na opinião da Skarpa, o IVA pelos seus serviços só se torna exigível quando esta possa determinar a margem de lucro final. Em contrapartida, o ministro das Finanças considerou que o IVA se torna exigível no momento em que é efetuado o pagamento por conta, na condição de o pagamento ser feito para um serviço concreto e claramente definido. Para determinar a margem de lucro/valor tributável naquele momento, a Skarpa deveria ter em conta os custos estimados e, a partir daí, fazer as correções pertinentes sempre que necessário.

13. A Skarpa impugnou a interpretação individual do ministro das Finanças perante o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Tribunal administrativo de Cracóvia, Polónia). Ao considerar a interpretação individual incorreta e ao anulá-la, o referido tribunal afirmou que o IVA só se torna exigível quando a margem de lucro final é conhecida; em seu entender, qualquer outra solução resultaria numa modificação inaceitável do regime legal do valor tributável, porque não permitiria ter em conta a «margem efetiva» e basear-se-ia em estimativas — cuja utilização está limitada a casos estritamente definidos. A correção das declarações fiscais deve ser feita como exceção e não como regra.

14. O ministro das Finanças interpôs recurso contra a decisão acima referida para o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), o órgão jurisdicional de reenvio. Este último tem dúvidas sobre a questão de saber se a regra especial relativa ao valor tributável dos serviços das agências de viagens afeta a determinação do momento em que o IVA aplicável a esses serviços se torna exigível. Apesar de o cliente comprar um serviço específico e identificável, os custos em que a agência de viagens irá incorrer só posteriormente serão conhecidos. Por esse motivo, o órgão jurisdicional de reenvio considera que não se aplica a regra geral do artigo 65.º da Diretiva IVA. No entanto, o referido tribunal também admite que a solução não está prevista na Diretiva IVA e só poderia ser inferida do seu quadro geral.

15. Caso o Tribunal de Justiça decida que o IVA se torna exigível quando o pagamento por conta é recebido, o tribunal de reenvio pergunta se o IVA deve ser calculado com base no montante recebido (se for aplicada a regra geral do artigo 65.º da Diretiva IVA) ou se deve ser tido em conta o método específico para a determinação do valor tributável nos termos do artigo 308.º da Diretiva IVA. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio considera que o valor tributável deve ser a margem de lucro (e não o montante recebido por conta) e que a margem de lucro deve ser calculada com base nos custos incorridos até o pagamento por conta ser recebido. O tribunal de reenvio não considera convincente a posição do ministro das Finanças sobre a tomada em consideração dos custos previstos. Tal posição, embora justificada e ditada por considerações de ordem prática, anão encontra apoio na redação dos artigos 65.º e 308.º da Diretiva IVA. Por outro lado, tributar a agência de viagens sobre o montante recebido resultaria em tributar um montante que poderia ser significativamente superior ao valor tributável que será definitivamente determinado.

16. Nestas circunstâncias, o tribunal de reenvio decidiu suspender a instância e submeter as seguintes questões ao Tribunal de Justiça:

«1. As disposições da [Diretiva 2006/112] 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 2006/112], se torna exigível no momento definido no artigo 65.º da [Diretiva 2006/112]?

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: o artigo 65.º da [Diretiva 2006/112] 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 2006/112]é reduzido do custo a que se refere o artigo 308.º [da Diretiva 2006/112]efetivamente suportado pelo sujeito passivo até ao momento da cobrança do pagamento por conta?»

17. Foram apresentadas observações escritas pela Skarpa, pelo Governo polaco e pela Comissão Europeia. A Skarpa, o Szef Krajowej Administracji Skarbowej (chefe da Administração Nacional de Receitas, Polónia), os Governos alemão e polaco e a Comissão apresentaram alegações orais na audiência que teve lugar no dia 7 de junho de 2018.

## IV. Apreciação

18. As presentes conclusões estão estruturadas conforme passo a referir. Na parte A, vou sugerir, em resposta à primeira questão do tribunal de reenvio, que a regra especial constante do artigo 308.º da Diretiva IVA relativa, ao valor tributável, não exclui a aplicação simultânea da regra geral constante do artigo 65.º da Diretiva relativa ao *momento em que* o imposto se torna exigível se for feito pagamento por conta. Na parte B, em resposta à segunda questão, proporei que o IVA seja calculado sobre a margem de lucro — estabelecida como a diferença entre o montante recebido a título de pagamento por conta e a percentagem correspondente do custo global estimado para uma determinada transação.

### *A. Primeira questão: aplicabilidade da regra geral do artigo 65.º da Diretiva IVA aos serviços das agências de viagens*

19. Através da sua primeira questão, o tribunal de reenvio pretende saber se a regra geral contida no artigo 65.º da Diretiva IVA, segundo a qual o IVA se torna exigível no momento da cobrança do pagamento por conta, se aplica aos pagamentos por conta feitos para os serviços de uma agência de viagens.

20. A Skarpa explicou na audiência que, normalmente, os seus clientes pagam primeiro 30% do preço do serviço reservado, sendo a parte restante paga antes da partida. Os custos são suportados aproximadamente um mês antes da prestação do serviço, mas o seu montante exato só mais tarde é conhecido. Segundo a Skarpa, isso deve-se sobretudo: i) ao preço ser baseado no número esperado de viajantes, que, frequentemente, difere do seu número real; ii) a flutuações das taxas de câmbio; e iii) a custos não previstos.

21. Que de que modo, nessas circunstâncias, o IVA se pode tornar exigível se o *montante* com base no qual o imposto é calculado não é conhecido?

22. Segundo a Skarpa, é simplesmente impossível aplicar a regra temporal contida no artigo 65.º da Diretiva IVA e cobrar IVA quando é recebido o pagamento por conta. A Skarpa defende que O IVA não se torna exigível até que a margem de lucro seja determinada, sendo a determinação da margem de lucro um elemento essencial do regime especial das agências de viagens. A regra contida no artigo 308.º da Diretiva IVA altera, assim, não só a questão de saber *o que* constitui a base tributável (margem de lucro em vez de montante recebido), mas também adia o *momento em que* o IVA se torna exigível. Por outras palavras, a forma como o IVA é cobrado neste contexto deve ser adaptada à especificidade dos serviços de viagens.

23. O chefe da Administração Nacional de Receitas, os Governos alemão e polaco e a Comissão entendem que os artigos 65.º e 308.º da Diretiva IVA podem (e devem) ser aplicados simultaneamente. Entendem que ambas as regras respeitam a diferentes aspetos da cobrança do IVA e que a aplicação da regra geral não prejudica a aplicação das regras especiais. Os custos são gerados em momentos diferentes antes, durante ou após a prestação do serviço em causa. Adiar a exigibilidade do IVA do modo como a Skarpa sugere iria além do objetivo visado pelo regime especial das agências de viagens e constituiria uma vantagem injustificada.

24. Partilho, em princípio, desta última posição. Na minha opinião, a aplicação da regra geral do artigo 65.º da Diretiva IVA (secção 1) não exclui a aplicação da regra especial contida no artigo 308.º, n.º 2, simplesmente porque, no contexto do presente processo, estas duas disposições respeitam a questões diferentes. A primeira refere-se à questão de saber *quando* é exigível o IVA, ao passo que a segunda define *o que* constitui o valor tributável. Portanto, estas duas disposições não se excluem mutuamente (secção 3).

*1. Regra geral: quando é exigível o IVA?*

25. As regras sobre a exigibilidade do IVA sobre as entregas de bens e as prestações de serviços estão previstas nos artigos 63.º a 66.º da Diretiva IVA. Nos termos do artigo 63.º, o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços [5]. Se forem feitos pagamentos por conta, o IVA torna-se exigível, nos termos do artigo 65.º, «no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido».

26. A génese legislativa do artigo 65.º demonstra que foi considerado essencial para a harmonização do IVA definir o facto gerador do imposto a nível da União Europeia [6]. A fundamentação da regra relativa à exigibilidade dos pagamentos por conta foi descrita da seguinte forma: «quando são efetuados os pagamentos por conta antes do facto gerador, o recebimento desses pagamentos torna o imposto exigível, uma vez que os cocontratantes demonstram, desse modo, a sua intenção de retirar antecipadamente todas as consequências financeiras ligadas à ocorrência do facto gerador» [7].

27. O artigo 65.º da Diretiva IVA figura sob o título VI da Diretiva IVA, «Facto gerador e exigibilidade do imposto». No entanto, é o título VII seguinte que respeita à base de tributação. Assim, o sistema e o contexto do artigo 65.º também confirmam claramente que essa disposição se centra primeiramente no aspeto *temporal* da cobrança do IVA, e apenas de forma secundária (e logicamente limitada) sobre o que deverá ser o valor tributável (a conta paga num determinado momento).

*2. Regra especial sobre o que constitui o valor tributável dos serviços de agências de viagens*

28. Todas as partes e interessados, com exceção da Skarpa, defenderam que o regime especial para as agências de viagens não é um regime fiscal independente e exaustivo que regule todos os aspetos da determinação do IVA para os serviços das agências de viagens. Pelo contrário, trata-se de um conjunto de regras que permitem derrogações de alcance limitado — as necessárias para atingir o objetivo específico prosseguido por esse regime especial do IVA, sem no entanto excluir nenhum outro elemento do regime geral do IVA [8].

29. Partilho deste ponto de vista.

5 O Tribunal de Justiça recordou que «o artigo 63.º da [D]iretiva [IVA] reflete este princípio fundamental ao dispor que o facto gerador do imposto ocorre e o imposto se torna exigível na data em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços». Acórdão de 16 de maio de 2013, TNT Express Worldwide (Polónia) (C-169/12, EU:C:2013:314, n.º 22).

6 V. Proposta de Sexta Diretiva 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, [COM (73) 950, de 20 de junho de 1973]. V., também, exposição de motivos da proposta de Sexta Diretiva, *Boletim das Comunidades Europeias*, suplemento 11/73, p. 12.

7 Exposição de motivos da proposta de Sexta Diretiva, *Boletim das Comunidades Europeias*, suplemento 11/73, p. 13.

8 Acórdãos de 12 de novembro de 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, n.º 15), ou de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496, n.º 5). V., também, n.º 34 do mesmo acórdão e Acórdão de 25 de outubro de 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, n.º 20).

30. O objetivo do regime especial das agências de viagens é duplo. Em primeiro lugar, o Tribunal de Justiça tem afirmado reiteradamente que, através do regime especial das agências de viagens se pretendem evitar dificuldades práticas que resultam da «aplicação das regras de direito comum respeitantes ao lugar de tributação, à matéria coletável e à dedução do imposto a montante [...] em razão da multiplicidade (das agências de viagens) e da localização das prestações fornecidas» [9].

31. Em segundo lugar, este regime visa igualmente manter a cobrança do IVA por estes serviços nos Estados-Membros onde o serviço é prestado, ao mesmo tempo que cobra o imposto correspondente aos serviços prestados pela agência de viagens no Estado-Membro do seu estabelecimento [10].

32. Por conseguinte, ao abrigo do regime especial das agências de viagens, as agências de viagens não podem deduzir o IVA pago a montante pelos serviços prestados pelos seus fornecedores em diferentes Estados-Membros. Cobram-no efetivamente aos seus clientes como um elemento constitutivo do preço [11], juntamente com o IVA devido sobre a sua própria margem de lucro, que pagam, margem de lucro no Estado-Membro em que estão estabelecidas [12]. Por outras palavras, o preço de um pacote turístico compreende o preço dos serviços prestados pelos fornecedores, incluindo o IVA cobrado pelos fornecedores, a margem de lucro da agência de viagens (que, nessa fase, ainda não é definitiva) e o IVA a pagar pela agência de viagens sobre essa margem de lucro.

33. Os elementos acima descritos demonstram, assim, que os artigos 306.º a 308.º da Diretiva IVA contêm uma dupla derrogação: a definição do valor tributável (*o quê*), bem como do local de tributação (*onde*). No entanto, estas disposições são omissas sobre o facto gerador e a exigibilidade do imposto.

### *3. Aplicação simultânea do artigo 65.º e dos artigos 306.º a 308.º da Diretiva IVA*

34. Como já resulta claramente das duas secções anteriores, se nos centrarmos na natureza exata de ambas as disposições em causa, o argumento da «incompatibilidade» entre a regra geral do artigo 65.º da Diretiva IVA, por um lado, e a regra específica contida nos artigos 306.º a 308.º da mesma diretiva, por outro lado, fica bastante enfraquecido. Por outras palavras, a regra especial contida nos artigos 306.º a 308.º da Diretiva IVA diz respeito às questões de saber *o quê* e *onde*. A primeira parte do artigo 65.º, e, sobretudo, a lógica global e a finalidade do título VI, dizem respeito à questão de saber *quando*.

35. Importa ainda observar que, por um lado, a regra geral do artigo 65.º da Diretiva IVA se aplica independentemente do setor em causa. Especifica *quando* é que o IVA se torna exigível. Prevê que se trata do momento em que o pagamento por conta é feito. Por outro lado, a regra contida no artigo 308.º da Diretiva IVA aplica-se apenas às agências de viagens e define *o que* constitui o valor tributável para os serviços por elas prestados. Este valor tributável é a margem de lucro, definida como 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 V. Acórdãos de 19 de junho de 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, n.os 24 e 22 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); e de 25 de outubro de 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, n.º 19).

10 V., a título de exemplo, o Dossiê interinstitucional 2002/0041 (CNS) do Conselho, sobre «IVA — Regime especial das agências de viagens» [17567/09]: «2. O primeiro objetivo do regime era simplificar a aplicação das regras do IVA a estas transações, evitando que os operadores tivessem de se registar nos vários Estados-Membros onde os serviços eram prestados. 3. Um segundo objetivo consistia em garantir que o IVA devido sobre bens e serviços adquiridos por um agente é cobrado pelo Estado em que essas operações são realizadas, enquanto o imposto correspondente aos serviços prestados pela agência de viagens é cobrado no Estado em a agência está estabelecida».

11 E este IVA pago a montante é completamente recuperado — v. Conclusões do advogado-geral A. Tizzano no processo First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2002:485, n.º 25).

12 Mais especificamente, o n.º 2 do artigo 307.º, segundo travessão, da Diretiva IVA dispõe que «[a] prestação de serviços única [da agência de viagens] 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».

36. Dois argumentos se opõem a esta conceção da relação entre as duas disposições referidas: um textual e outro teleológico.

37. No plano textual, resulta do artigo 65.º, *in fine*, que o IVA incide «sobre o montante recebido» [13]. Poder-se-ia, assim, argumentar que o artigo 65.º também dispõe sobre o valor tributável que deve ser sempre, no caso dos pagamentos por conta, o montante recebido.

38. Tendo em conta as considerações gerais feitas nas secções anteriores, mas também por uma questão de simples lógica, entendo que esta interpretação é problemática. O que deve ser tributado, em qualquer pagamento recebido é o «valor tributável» ou melhor, a parte tributável do pagamento recebido. Isso não significa, naturalmente, que todo e qualquer pagamento recebido seja automaticamente tributado. Mais uma vez, para determinar o valor (tributável) recebido no caso dos serviços prestados pelas agências de viagens, há que fazer referência à disposição especial do artigo 308.º que, de facto, define «valor tributável» para esse efeito [14].

39. No plano teleológico, recorde-se que os artigos 306.º a 308.º, ou, antes, todo o capítulo 3 figura sob o título XII da Diretiva IVA, «Regimes Especiais» (para o respetivo setor ou atividade). Poderia, assim, sugerir-se, que o legislador da União pretendeu estabelecer um «regime» separado, potencialmente derrogatório não só dos elementos expressamente previstos no capítulo correspondente dedicado a cada regime especial, mas também de outras disposições gerais que potencialmente pudessem colocar entraves ao funcionamento desse regime especial.

40. Entendo a lógica mais abrangente deste argumento. Afigura-se, todavia, que tal abordagem está em contradição com a jurisprudência constante que insiste na interpretação estrita e restrita de quaisquer desvios ao regime geral do IVA, tanto a nível geral, como especificamente no que diz respeito ao regime especial das agências de viagens.

41. Em geral, é jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que quaisquer derrogações previstas na Diretiva IVA devem ser interpretadas restritivamente. Isto significa que o seu alcance deve ser estritamente limitado ao texto e ao objetivo para o qual foram elaboradas, embora uma derrogação mais ampla possa ser concebível a nível da interpretação. Mais recentemente, este princípio foi uma vez mais sublinhado pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Avon Cosmetics [15], ao rejeitar claramente a ideia de que uma derrogação prevista para o cálculo do valor tributável num modelo de venda direta poderia ser interpretada no sentido de permitir também a dedução dos custos de produtos comprados para fins de demonstração ao nível do imposto pago a montante. Permitir uma nova derrogação (certamente defensável em termos gerais) significaria, efetivamente, que uma derrogação, uma vez concedida relativamente a um elemento específico, permitiria gerar mais «efeitos cascata» em todo o sistema do IVA, resultando na criação de uma série de regimes paralelos, *à la carte* e, transcendendo claramente o âmbito de aplicação da derrogação [16].

13 «[…] o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido».

14 V., igualmente, n.º 67 das presentes conclusões.

15 Acórdão de 14 de dezembro de 2017, Avon Cosmetics (C-305/16, EU:C:2017:970, n.os 36 a 40).

16 V., também, as minhas Conclusões no processo Avon Cosmetics (C-305/16, EU:C:2017:651, particularmente os n.os 39 a 41 e 50, 58 a 60 e jurisprudência referida).

42. No que respeita ao regime específico das agências de viagens, o Tribunal de Justiça recordou repetidamente que «uma exceção ao regime normal da […] Diretiva [IVA] só deve ser aplicado desde que seja necessário para alcançar o seu objetivo» [17]. Reconheceu igualmente a aplicação simultânea deste regime com as disposições gerais pertinentes do regime do IVA, aplicando-se as regras gerais aos aspetos de uma transação não abrangidos pela derrogação para as agências de viagens [18].

43. Não vejo de que modo os objetivos prosseguidos pelo regime especial das agências de viagens [19] possam ser afetados pela aplicação da regra temporal do artigo 65.º da Diretiva IVA. Ao ser o IVA exigível quando do recebimento dos pagamentos por conta, o IVA continuaria a ser cobrado sobre os serviços de viagens nos Estados-Membros em que são prestados. Esse IVA não será deduzido nesses Estados, mas será repercutido no cliente pela agência de viagens e esta última cobrará o seu IVA sobre a sua margem de lucro e pagá-lo-á no Estado-Membro do seu estabelecimento.

44. Esta conclusão geral não ser-se afigura alterada pelos argumentos invocados pela Skarpa no contexto do presente processo.

45. Em primeiro lugar, a Skarpa argumenta que a margem de lucro é um elemento essencial do regime de margem. Assim, quando não é conhecida a margem de lucro exata, o IVA não se torna exigível. Este argumento parece inspirar-se na jurisprudência do Tribunal de Justiça, segundo a qual a aplicação do artigo 65.º da Diretiva IVA exige que sejam identificados todos os elementos da transação [20].

46. É verdade que a jurisprudência exige um certo grau de certeza para que o IVA possa ser cobrado sobre os fornecimentos de bens ou serviços. Resulta do Acórdão BUPA Hospitals que essa certeza em princípio não existe no caso de «pagamentos antecipados, […], de um montante fixo, pago em relação a bens genericamente indicados numa lista que pode ser modificada a qualquer momento por comum acordo entre o comprador e o vendedor e a partir da qual o comprador poderá eventualmente escolher os artigos, com base num acordo que este pode rescindir unilateralmente a todo o momento, recuperando a integralidade do pagamento antecipado não utilizado» [21].

47. Parece-me difícil aplicar esta jurisprudência ao presente processo. Diversamente das situações factuais nesses processos, a natureza e o conteúdo do serviço prestado pelas agências de viagens são conhecidos e definidos, frequentemente com um elevado grau de precisão, inclusive, como foi vigorosamente descrito na audiência, indo mesmo a ponto de garantir a orientação do quarto reservado. Nestas circunstâncias, é difícil conceber que a margem de lucro constitua um elemento essencial do «facto gerador». Parece-me antes um aspeto técnico da cobrança de impostos, geralmente desconhecida do cliente, ficando assim fora do conjunto dos elementos de uma operação que devem ser definidas antecipadamente.

17 V., a título de exemplo, 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 e jurisprudência referida); 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).

18 Relativamente à determinação do valor tributável das prestações próprias e das prestações adquiridas, 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 e segs.).

19 Identificados e analisados nos n.ºs 30 a 33, *supra*.

20 Acórdãos de 21 de fevereiro de 2006, BUPA Hospitals e Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, n.º 48); de 16 de dezembro de 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, n.º 31); de 3 de maio de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, n.º 26); de 19 de dezembro de 2012, Orfey Balgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, n.º 28); e de 7 de março de 2013, Efir (C-19/12, não publicado, EU:C:2013:148, n.º 32).

21 Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, BUPA Hospitals e Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, n.º 51).

48. A Skarpa alega, além disso, que a tributação dos pagamentos por conta, quando a margem de lucro ainda não é conhecida, causará, na prática, dificuldades sérias e desproporcionadas: as restituições do IVA teriam de ser constantemente ajustadas. Na opinião da Skarpa, isso seria contrário aos objetivos do regime da margem de lucro. O que também resultou da audiência foi que, aquela afirmação esconde, na realidade, duas proposições: a questão do conhecimento (margem de lucro conhecida ou não conhecida) e as dificuldades práticas de reajustamento.

49. Em segundo lugar, no que diz respeito à questão da margem não conhecida, a Skarpa confirmou na audiência que, em geral, o preço cobrado aos clientes por uma agência de viagens é composto por diferentes montantes. O IVA que a agência de viagens calcula e paga posteriormente já está incluído nesse «preço de catálogo». A margem de lucro final deve, assim, ser calculada «por exclusão» no sentido de que, uma vez deduzidos os custos reais do pagamento recebido, o saldo restante é repartido entre a margem de lucro e o IVA. Desta forma, a agência de viagens não envia ao cliente nenhuma fatura retificada.

50. Para dar um exemplo: admitindo que o preço da viagem é de 1 000 euros e os custos são de 800 euros, a diferença de 200 euros deve ser repartida entre a margem de lucro e o IVA. Imagine-se que a taxa de IVA é de 21%. O montante de 200 euros representa, assim, 121%, que será repartido em IVA, correspondente a 34,71 euros, e a margem de lucro, correspondente a 165,29 euros.

51. Se for assim que o setor efetivamente funciona, como, segundo entendo, foi confirmado pela Skarpa na audiência, o preço de catálogo já inclui o IVA e as agências de viagens não cobram qualquer IVA separadamente mais tarde, então a única dedução lógica que posso inferir dessas afirmações é a seguinte: uma agência de viagens que opere de modo razoável, deve, de facto, preparar uma estimativa bastante detalhada dos seus custos previstos e da sua margem de lucro prevista, a fim de poder publicar esses preços num catálogo.

52. Assim, embora a margem de lucro exata possa, de facto, não ser conhecida no momento em que o pagamento por conta é efetuado, ou no momento em que o serviço é efetivamente prestado, ou mesmo significativamente mais tarde (até e a não ser que os pagamentos a um determinado fornecedor e/ou para uma determinada estação estejam liquidados), o facto é que qualquer agência de viagens que não queira sofrer perdas deve dispor de uma estimativa o mais detalhada possível dos custos antes de organizar e publicitar uma determinada viagem.

53. Em terceiro lugar, quanto às dificuldades práticas referidas pela Skarpa, em especial a necessidade de reajustamentos adicionais, sugiro simplesmente que tal argumento pode dificilmente e só por si justificar a exclusão efetiva das regras legais do IVA [22].

54. Além disso, contrariamente ao que a Skarpa alega, tais dificuldades práticas não são aquelas que o regime da margem de lucro se destina a evitar. Tal como acima explicado [23], o regime especial das agências de viagens foi concebido para evitar que as agências de viagens tivessem de exigir deduções do IVA em toda a União Europeia. Mas dificilmente se pôde liberá-las de todas as responsabilidades administrativas que incumbem a qualquer sujeito passivo em circunstâncias semelhantes [24].

22 V., repetidamente, para demonstrar a falta de aceitação do Tribunal de Justiça das «dificuldades práticas e técnicas» como motivo suficiente para um desvio às regras da União Europeia, Acórdão de 27 de outubro de 1992, Comissão/Alemanha (C-74/91, EU:C:1992:409, n.º 12); ou Acórdão de 23 de maio de 1996, Comissão/Grécia (C-331/94, EU:C:1996:211, n.º 12).

23 Analisado em pormenor nos n.ºs 30 a 33, *supra*.

24 V., neste sentido, as Conclusões do advogado-geral P. Léger no processo MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, n.º 79): «Além disso, se o artigo 26.º da Sexta Diretiva tem por objeto adaptar as regras aplicáveis em matéria de IVA às especificidades da atividade de uma agência de viagens e reduzir assim as dificuldades práticas que poderiam colocar entraves à referida atividade, o regime previsto neste artigo não visa, contrariamente ao que foi instaurado a favor das pequenas empresas e dos produtores agrícolas, simplificar as exigências de contabilidade que decorrem do sistema normal do IVA». V., também, Acórdão de 19 de junho de 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, n.º 25).

55. Esta conclusão parece tanto mais fundada porquanto o contrário conferiria à agência de viagens uma dupla vantagem financeira: permitir-lhe-ia pagar o IVA mesmo após a prestação de serviços, no momento em que a margem de lucro se tornasse conhecida, mas, ao mesmo tempo, cobrá-lo-ia antecipadamente aos seus clientes. Não vislumbro de que forma tal interpretação proporcionaria um equilíbrio razoável entre todos os interesses envolvidos.

56. Por último, o problema do caráter provisório da margem de lucro quando o pagamento por conta é cobrado não parece limitar-se ao pagamento por conta. Deduzo da descrição feita na audiência que, de facto, a margem de lucro continua a não ser conhecida mesmo *depois de terem sido prestados os serviços de viagem*, quando são feitos ajustamentos pelos fornecedores da agência de viagens.

57. Este facto apenas sublinha o problema geral de que padece o argumento da Skarpa sobre este ponto. Se for levado à sua conclusão lógica plena, o que a Skarpa pede efetivamente não é apenas a derrogação do artigo 65.º da Diretiva IVA, dado que este mesmo argumento poderia ser alargado para excluir também a aplicabilidade do artigo 63.º [25]. Além disso, uma vez que a margem de lucro exata pode não ser conhecida quando os serviços são fornecidos, a margem de lucro a questão do momento em que IVA se torna exigível depende completamente da declaração da agência viagens sobre quando considera que conhecerá o montante exato da margem de lucro. Provavelmente isto não sucederá quando o serviço em causa é prestado, senão semanas ou meses mais tarde, ou inclusive no final de cada temporada, quando é provável que haja uma repartição completa e total de todos os custos reais correspondentes a cada um dos elementos que constituem o serviço. Escusado será dizer que, durante todos esses períodos, os respetivos recursos estariam indisponíveis para o Estado [26].

58. À luz do que precede, a minha conclusão provisória é que a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que o imposto se torna exigível sobre os pagamentos por conta recebidos por um sujeito passivo que presta serviços de viagens, que são tributados ao abrigo do regime especial das agências de viagens previsto nos artigos 306.º a 310.º da Diretiva IVA, no momento definido no artigo 65.º da Diretiva IVA, ou seja, quando o respetivo pagamento por conta é recebido.

### *B. Segunda questão: como determinar o IVA quando o valor tributável é desconhecido*

59. Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no caso de o imposto ser, de facto, exigível no momento em que é recebido o pagamento por conta, como deve esse imposto ser determinado quando a margem de lucro exata, que é o valor tributável, ainda não é conhecida.

60. O chefe da Administração Nacional de Receitas, os Governos polaco e alemão e a Comissão estão de acordo sobre o facto de que o IVA não deve ser exigível sobre o *montante recebido*, mas sobre a *margem de lucro* [27]. No entanto, diferem quanto ao modo como essa margem de lucro deve ser determinada no momento em que é recebido o pagamento por conta.

61. O chefe da Administração Nacional de Receitas mantém que a margem de lucro deve ser determinada quando do recebimento do pagamento por conta, com base nos *custos estimados*. Os ajustamentos necessários devem ser feitos posteriormente — na declaração de imposto para o respetivo período contabilístico durante o qual o serviço foi prestado. Da mesma forma, o Governo polaco argumenta que, para determinar a margem de lucro quando é recebido o pagamento por conta, a Skarpa deveria adotar a «abordagem funcional» e basear-se nos *custos estimados*.

25 Na falta de regras nacionais adotadas com base nas alíneas a) a c) do artigo 66.º da Diretiva IVA.

26 O Tribunal de Justiça declarou que «no domínio do IVA, os sujeitos passivos [agem] como cobradores de impostos por conta do Estado e para evitar que importantes somas de dinheiros públicos se acumulem nas suas mãos ao longo do exercício fiscal […]» (Acórdão de 20 de outubro de 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, n.º 25).

27 Esta é também a posição (em alternativa) da Skarpa, com a ressalva clara, decorrente da sua proposta de resposta à primeira questão submetida de que o artigo 65.º da Diretiva IVA não se pode aplicar e de que o IVA se torna exigível apenas quando a margem de lucro é conhecida.

62. Na audiência, o Governo alemão apresentou uma posição (em parte) semelhante. Argumentou que, para determinar a margem de lucro, os custos a ter em conta deveriam ser os custos suportados e os custos estimados (previsíveis). Segundo o referido governo, a expressão «custo efetivo para a agência de viagens» constante do artigo 308.º da Diretiva IVA deve ser entidade desta forma.

63. A Comissão considera que tomar em consideração os custos estimados ao determinar a margem de lucro no momento em que é recebido o pagamento por conta seria contrário à redação do artigo 308.º da Diretiva IVA. Esta disposição refere-se ao «*custo efetivo*» suportado pela agência de viagens [28]. Assim, apenas os custos efetivos suportados até esse pagamento podem servir de base à determinação a margem de lucro quando os pagamentos por conta são recebidos. A posição da Comissão corresponde igualmente à sugestão feita pelo órgão jurisdicional de reenvio.

64. Tal como discutido na audiência, existem, no essencial, cinco opções diferentes quanto ao modo como, em teoria, o cálculo da margem de lucro e a consideração dos custos podem ser abordados nestas circunstâncias.

i) O artigo 65.º da Diretiva IVA não é aplicável. O IVA não deve ser exigível quando o pagamento por conta é recebido e a margem de lucro só deve ser tida em conta para o cálculo do IVA quando for definitivamente conhecida (posição da Skarpa).

ii) O IVA deve ser exigível sobre o montante do pagamento por conta cobrado (em vez de o ser sobre a margem de lucro). Tal resultaria da aplicação literal do artigo 65.º da Diretiva IVA.

iii) O IVA deve ser exigível sobre a margem de lucro, calculada subtraindo uma *proporção dos custos estimados* para uma determinada transação ao montante cobrado por conta. Essa proporção corresponderia à proporção que o montante cobrado representa relativamente ao preço total do serviço (posição do chefe da Administração Nacional de Receitas e do Governo polaco).

iv) O IVA deve ser exigível sobre a margem de lucro, mas essa margem de lucro deve ser determinada no momento do recebimento do pagamento por conta, subtraindo os custos efetivos no sentido de custos efetivamente suportados pela agência de viagens até ao momento do recebimento do pagamento por conta (posição da Comissão e que foi também sugerida pelo órgão jurisdicional de reenvio).

v) O IVA seria cobrado sobre a margem de lucro, igualmente determinada no momento do recebimento do pagamento por conta, mas contando com os custos incorridos pela agência de viagens até ao momento da cobrança do pagamento por conta *e* os custos estimados, desde que os custos estimados ainda não tenham sido suportados (posição do Governo alemão).

65. A mera enumeração de todas estas opções (pelo menos teoricamente concebíveis) demonstra claramente que a resposta a dar está longe de ser clara. No entanto, algumas opções são mais problemáticas do que outras.

28 Em algumas das outras versões linguísticas enunciada como *coût effectif supporté par l'agence de voyages* (francês); *tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüro entstehen* (alemão); *faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży* (polaco); *skutečné náklady cestovní kanceláře* (checo); *coste efectivo soportado por la agencia de viaje* (espanhol).

66. Pelas razões já discutidas em pormenor na resposta à primeira questão [29], a primeira posição defendida pela Skarpa não pode ser simplesmente admitida sem distorcer todo o sistema de cobrança do IVA. Além disso, se tal abordagem fosse adotada, por que razão parar nos artigos 65.º e 63.º? Poderiam existir igualmente outras disposições (gerais) da Diretiva IVA que poderiam «idealmente» vir a ser adaptadas a fim prever (objetivamente, sem dúvida inteiramente justificada) necessidades específicas de uma indústria específica. Mas é esse exatamente o caminho escorregadio que o Tribunal de Justiça tem vindo a tentar evitar.

67. Pelas razões também já acima mencionadas [30]. a segunda opção não pode igualmente ser admitida. É verdade que o artigo 65.º da Diretiva IVA dispõe que «o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e incide *sobre o montante recebido*» [31]. No entanto, adotar tal posição conduziria necessariamente a um resultado (presume-se que provisoriamente) desproporcionado porque esse valor tributável inicial seria, por definição, superior ao valor tributável a determinar posteriormente. Também por esta razão, considero que a referência que é feita no artigo 65.º ao «montante recebido» deve ser entendida como uma evocação da regra geral, segundo a qual o valor tributável do imposto «compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber […]». É o que resulta do artigo 73.º da Diretiva IVA [32]. Mais especificamente no presente contexto, entendo que a expressão «montante recebido», constante do artigo 65.º da Diretiva IVA, deve ser entendida como uma referência ao *valor tributável recebido*. Este valor tributável é, nos termos da regra específica do artigo 308.º da Diretiva IVA, a margem de lucro. Esta regra especial deve, assim, ser «inserida» na lógica do artigo 65.º da Diretiva IVA quando este último se refere ao «montante recebido».

68. Concedo que a quarta e a quinta opção seguiriam mais de perto a redação do artigo 308.º da Diretiva IVA. No entanto, tenho receio de que, por simplesmente ultrapassarem a linha da contabilidade e as declarações de IVA, que já são um exercício bastante complexo, o transformem numa «missão impossível». Com efeito, segundo essas opções, a repartição *individual* de todos os custos *efetivos* suportados deveria ser feita de forma *repetitiva* e *diferente* por cada pagamento por conta recebido.

69. Isso afigura-se, na verdade, por várias razões, simplesmente impossível. Em primeiro lugar, certos serviços são comprados em grande número (hospedagem e transporte), ao passo que os serviços específicos que os compõem são vendidos separadamente. Se esse é realmente o caso, então a proporção dos custos gerais em relação a cada transação (cada serviço) não é provavelmente conhecida quando o pagamento por conta é recebido, especialmente porque a quantidade de serviços específicos vendidos pode mudar significativamente ao longo do tempo. Em segundo lugar, não é claro para mim de que modo os custos efetivos dos serviços reservados em grandes quantidades poderiam ser associados aos serviços específicos prestados. Em terceiro lugar, tudo isto se torna ainda mais complexo nos casos em que o pagamento por conta não seja apenas 100% do preço, mas sim frações, tais como 10%, 30% ou 50%.

70. Além disso, em todos estes casos, antes de a situação final ser conhecida, a subtração de todos os custos efetivos suportados no momento em que apenas uma parte dos pagamentos é efetuada (apenas para alguns locais num pacote turístico maior) e/ou mesmo apenas percentagens desse preço (30% ou 50%), provavelmente levarão a um saldo negativo. Por outras palavras, num momento específico, o

29 V. n.os 39 a 57, *supra*, das presentes conclusões.

30 V. n.os 37 a 38, *supra*.

31 O sublinhado é meu.

32 «Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações». Segundo jurisprudência constante, o valor tributável definitivo nos termos das regras gerais é a contrapartida realmente recebida. V., por exemplo (no que concerne à entrega dos produtos), Acórdão de 29 de maio de 2001, Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, n.º 27 e jurisprudência referida).

custo efetivo, no sentido de custo que foi efetivamente suportado, pode chegar a 100% de todos os custos, enquanto o pagamento por conta pode corresponder apenas a 10% do preço do serviço. Não vejo como é que, precisamente, isso seria retificado mais tarde e se essas «perdas temporárias» deveriam, por exemplo, ser declaradas como tais.

71. Assim, por razões práticas, parece-me que, no fim de contas, face a tal complexidade, o que na realidade poderia ser feito seria, na melhor das hipóteses, outra estimativa (fundamentada) sobre o nível dos custos efetivos. A única diferença seria que a agência de viagens teria de efetuar tal avaliação uma e outra vez, como se de uma diligência digna de Sísifo se tratasse, cada vez que recebesse um pagamento por conta.

72. Ao mesmo tempo, tal como já foi explicado acima e confirmado na audiência, parece que uma agência de viagens informada tem uma ideia bastante detalhada sobre os custos a suportar e a margem de lucro a obter relativamente a uma transação específica.

73. Todas estas considerações me levam a concluir que é de facto a terceira opção, sugerida pelo chefe da Administração Nacional de Receitas e pelo Governo polaco, que se afigura ser a mais razoável e a menos onerosa. Esta posição parece-me estabelecer um equilíbrio razoável entre os interesses respetivos da autoridade tributária nacional e do sujeito passivo, mantendo-os no domínio do possível. Tal abordagem não confere a nenhuma das partes uma vantagem excessiva sobre a outra. Isto porque nenhuma delas parece ter em sua posse, num momento a ter em conta, «demasiado dinheiro» em comparação com aquilo a que terá direito no final.

74. O exemplo dado na audiência pelo chefe da Administração Nacional de Receitas capta perfeitamente essa lógica. Se o preço do serviço for, por exemplo, 1000 zlótis (PLN), com uma margem de lucro estimada constituída por 20% desse preço (200 PLN), e o cliente fizer um adiantamento de 500 PLN, a margem de lucro a ter em conta no momento do recebimento do pagamento por conta deve ser de 100 PLN. É sobre esse valor de 100 PLN que o IVA deve ser calculado e deve ser cobrado nessa fase, com ajustamentos posteriores e finais a fazer, uma vez conhecida a margem de lucro final, se necessário.

75. Além disso, garante um equilíbrio razoável, no sentido de que não haverá pagamentos nem retenção excessivos em relação ao imposto devido, tal como permite igualmente que um seguimento contabilístico gerível, respeitando, ao mesmo tempo, tudo quanto tenha sido previamente decidido pelo Tribunal de Justiça (nos Acórdãos Comissão/Espanha [33] e Comissão/Alemanha [34]) de que a margem de lucro deve ser determinada em relação a cada transação e não «globalmente» por um dado período. Todo o exercício relativo ao cálculo de custos para cada transação concreta (no sentido de cada serviço prestado pela agência de viagens) precisaria de ser feito apenas duas vezes. Isso sucederia, primeiro, ao decidir as estimativas iniciais e calcular os custos estimados antes de fixar os preços e anunciar o serviço e, segundo, no final, quando todos os custos e a margem de lucro exata são conhecidos.

76. À luz do que precede, concluo, portanto, que o IVA deve ser calculado sobre a margem de lucro, determinada como sendo a diferença entre a quantia recebida a título de pagamento por conta e a percentagem correspondente dos custos estimados globais de uma dada transação.

77. Impõe-se uma observação final. Reconheço facilmente que o que acabo de sugerir não é ideal. Mas, com base no processo delineado de eliminação dos extremos, parece ser aquela que é menos onerosa e menos pesada para todas as partes envolvidas, permanecendo dentro das opções que podem razoavelmente considerar-se que se inscrevem no âmbito da interpretação judicial das regras vigentes.

33 V. Acórdão de 26 de setembro de 2013, Comissão/Espanha (C-189/11, EU:C:2013:587, n.os 101 a 104).

34 Acórdão de 8 de fevereiro de 2018, Comissão/Alemanha (C-380/16, não publicado, EU:C:2018:76, n.os 87 a 92).

78. A determinação das obrigações em matéria de IVA das agências de viagens enfrenta dificuldades que resultam das discrepâncias temporais entre, por um lado, o recebimento do valor do preço e, por outro lado, os custos que foram suportados. O cálculo da margem de lucro nestas circunstâncias é um exercício bastante complexo, como demonstra a experiência dos Estados-Membros. Estas dificuldades foram resolvidas nalguns Estados-Membros através do estabelecimento de uma margem de lucro fixa para um dado período [35]. Aliás, foi apresentada uma proposta com vista à introdução de uma taxa global para o cálculo da margem de lucro das agências de viagens em 2002 [36]. Foi, no entanto, abandonada em 2014. Além disso, tendo em conta os Acórdãos nos processos Comissão/Espanha [37] e Comissão/Alemanha [38], esta abordagem parece ser problemática.

79. Nesse (já de si) complexo ambiente, concordo com a proposta geral feita pelo Governo alemão de que é aconselhável procurar uma solução que reduza as dificuldades em vez de as aumentar. Também não é sem uma certa dose de ironia que, como a maioria das partes e dos interessados sugeriram na audiência, os regimes especiais tenham sido criados para simplificar o funcionamento do sistema, embora se tenha chegado a opiniões muito diversas sobre o que tal simplificação deve significar no contexto específico do regime especial das agências de viagens. Tendo igualmente em conta essa significativa *diversidade na simplificação*, reconheço que seria aconselhável reservar quaisquer novas simplificações a este respeito ao legislador da União e/ou, dentro dos limites estabelecidos pelo direito da União, aos legisladores nacionais.

## V. Conclusão

80. À luz das considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões submetidas pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), da seguinte forma:

1) A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que o imposto se torna exigível sobre os pagamentos por conta recebidos por um sujeito passivo que fornece serviços de viagens, que são tributados no âmbito do regime especial das agências de viagens previsto nos artigos 306.º a 310.º da Diretiva 2006/112, no momento definido no artigo 65.º da mesma diretiva, ou seja, quando o respetivo pagamento por conta é recebido.

2) Nesse momento, o IVA deve ser calculado sobre a margem de lucro, determinada com base na diferença entre o montante recebido a título de pagamento por conta e a percentagem correspondente dos custos globais estimados para a transação em causa.

35 As várias soluções nacionais foram descritas, tal como a Skarpa referiu oportunamente na audiência, no 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*, dezembro de 2017 (acessível em linha no sítio da Internet da Comissão Europeia). Esse relatório refere que cerca de 14 Estados-Membros preveem essa alternativa.

36 Proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que respeita ao regime especial das agências de viagens COM(2002) (JO 2002, C 126 E, p. 390). Em termos semelhantes, o Comité do IVA considerou que era aceitável utilizar um cálculo global: «O Comité considerou também que o princípio aplicado às agências de viagens de taxar a margem não impede a determinação da margem para todas as transações com base na mesma fórmula durante um período específico» (orientações resultantes da 17.ª reunião de 4 a 5 de julho de 1984, XV/243/84). V. *Orientações resultantes das reuniões do Comité do IVA* (até 2 de julho de 2018), disponíveis em https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en.

37 V. Acórdão de 26 de setembro de 2013, Comissão/Espanha (C-189/11, EU:C:2013:587, n.os 101 a 104).

38 Acórdão de 8 de fevereiro de 2018, Comissão/Alemanha (C-380/16, não publicado, EU:C:2018:76, n.os 87 a 92).