

Processo C-713/21

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

25 de novembro de 2021

Órgão jurisdicional de reenvio:

Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

27 de julho de 2021

Demandante e recorrente em *Revision*:

A

Demandado e recorrida em *Revision*:

Finanzamt X

[Omissis] BUNDESFINANZHOF

[Omissis] DESPACHO

No litúgio

A

Demandante e recorrente em *Revision*

[Omissis] contra

Finanzamt X

relativo a imposto sobre o volume de negócios de 2007 a 2012

[Omissis] Dispositivo

I. Submete-se ao Tribunal de Justiça da União Europeia a seguinte questão para decisão prejudicial:

No que respeita ao significado do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, como interpretado pelo Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 10 de novembro de 2016, Baštová, C-432/15 (EU:C:2016:855):

O proprietário de um centro equestre de treino de cavalos de competição, que fornece aos proprietários dos cavalos uma prestação única de serviços que consiste na manutenção, no treino e na participação dos cavalos em competições, fá-lo a título oneroso mesmo quando o proprietário do cavalo retribui essa prestação cedendo metade dos prémios que recebe em caso de participação bem sucedida numa competição?

II. A instância é suspensa até à decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia.

Fundamentação

I

- 1 O demandante e demandante em *Revision* (a seguir «demandante») é cavaleiro e explorou, entre 2007 e 2012 (anos controvertidos), um «centro equestre de treino de cavalos de competição». Os cavalos confiados ao demandante eram alojados e tratados de forma profissional nas suas instalações, treinados e utilizados em competições no país e no estrangeiro. O demandante celebrava com os proprietários dos cavalos residentes no território nacional «contratos de fornecimento» mediante os quais estes últimos «disponibilizavam» os seus cavalos ao demandante. Cada proprietário renunciava ao direito de dar instruções sobre o treino e a utilização do seu cavalo. Era ainda acordado que o proprietário suportava as despesas de manutenção, de treino e de transporte, assim como as de ferreiro e de veterinário dos cavalos, devendo o demandante suportar as suas próprias despesas, enquanto cavaleiro, com a participação na competição (despesas de deslocação, voo, hotel e refeições). Uma vez que só os proprietários dos cavalos tinham direito aos prémios ganhos em competições equestres, foi também acordado que o demandante tinha direito a receber 50 % de todos os prémios em dinheiro e em espécie que ganhasse para o proprietário com os cavalos deste último. Para esse efeito, cada proprietário cedia desde logo, na data da celebração do contrato de fornecimento, metade dos seus direitos futuros, perante o respetivo organizador da competição, ao pagamento dos prémios e à transferência da propriedade dos prémios em espécie. O demandante podia compensar os direitos do proprietário a pagamentos através de contraprestações.
- 2 O demandante utilizava nas competições no país e no estrangeiro tanto os seus próprios cavalos como também cavalos de terceiros. Os prémios ganhos nas competições com cavalos de terceiros eram compensados pelo demandante com despesas de manutenção e tratamento, de veterinário, medicamentos, ferreiro, despesas de participação e outras despesas nos termos do acordado com os proprietários dos cavalos.

- 3 No âmbito de uma inspeção externa, o inspetor considerou que os prémios obtidos em competições nacionais e estrangeiras com cavalos de terceiros estavam sujeitos à taxa normal de imposto. Em consequência, a demandada e recorrida em *Revision* [a Finanzamt (Repartição de Finanças), a seguir «FA»] emitiu, em 8 de outubro de 2015, avisos de liquidação do imposto sobre o volume de negócios, retificados nos termos do § 164, do Abgabenordnung (Código dos Impostos) e removeu as respetivas reservas de verificação. Por decisão de 6 de julho de 2017, pronunciando-se sobre a oposição, a FA indeferiu as objeções do demandante, por falta de fundamentação.
- 4 Também não foi procedente a ação proposta no Finanzgericht (Tribunal Tributário, a seguir «FG») quanto ao principal ponto de discórdia. Remetendo para o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir «TJUE»), de 10 de novembro de 2016, Baštová, C-432/15 (EU:C:2016:855), relativo ao artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»), e à jurisprudência do Bundesfinanzhof (a seguir «BFH») relativa à Umsatzsteuergesetz (Lei do IVA, a seguir «UstG»), o FG, na sentença publicada em Decisões dos Tribunais Fiscais (a seguir «EFG») de 2021, 500, declarou que os prémios pela participação em competições nacionais e estrangeiras, com cavalos de terceiros, constituem uma remuneração por prestações sujeitas à taxa normal do imposto. Com base nos contratos celebrados com os proprietários dos cavalos, o demandante forneceu uma prestação única que consistiu na manutenção e no treino dos cavalos, bem como a participação em competições. Como contrapartida deste conjunto de prestações, recebeu do proprietário do respetivo cavalo, por um lado, uma compensação pelas despesas de manutenção, participação em competições, transporte, ferreiro e veterinário e, por outro, uma participação nos prémios obtidos nos torneios. Deste modo, forneceu a sua prestação também em troca de uma parte dos prémios devidos aos proprietários dos cavalos. Está aqui em causa a relação de prestação entre o demandante e o respetivo proprietário do cavalo, que é independente da relação de prestação entre o proprietário do cavalo e o organizador da competição. O demandante não adquiriu nenhum direito autónomo e direto oponível aos organizadores das competições. Em vez disso, só lhe foi permitido receber metade dos prémios das competições com base numa relação própria de troca de prestações entre ele e o proprietário do cavalo.
- 5 No recurso de *Revision* interposto pelo demandante contra esta decisão já só está em causa saber se o demandante forneceu aos proprietários dos cavalos prestações retribuídas mediante a entrega de metade dos prémios.

II.

- 6 **1. Quadro jurídico**
- 7 **a) Direito da União**

8 O artigo 1.º, n.º 2, segundo período, da Diretiva IVA dispõe o seguinte:

«Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.»

9 O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA estabelece o seguinte:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade; [...]»

10 O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA tem o seguinte teor:

«Entende-se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por “atividade económica” qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

11 O artigo 73.º, da Diretiva IVA determina o seguinte:

«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.»

12 b) Direito nacional

13 Nos termos do § 1, n.º 1, ponto 1, da UStG, estão sujeitas ao imposto sobre o volume de negócios as seguintes operações:

«[...] as entregas de bens e prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um empresário no território nacional no âmbito da sua empresa. Uma operação não deixa de estar sujeita ao imposto pelo facto de ter sido realizada por imperativo legal ou administrativo ou por se considerar ter sido efetuada nos termos de uma disposição legal.»

14 Os primeiro a terceiro períodos do primeiro parágrafo, do § 10, UStG dispunham o seguinte, nos anos controvertidos:

«O volume de negócios é calculado com base na contraprestação recebida pelas entregas de bens e prestações (§ 1, n.º 1, ponto 1, primeiro período) e pelas aquisições intracomunitárias (§ 1, n.º 1, ponto 5). Contraprestação é tudo o que o beneficiário da prestação desembolsa para obter o bem ou o serviço, deduzindo, porém, o imposto sobre o volume de negócios. Faz igualmente parte da contraprestação o valor que uma pessoa que não seja o destinatário da prestação pague ao empresário pela prestação.»

- 15 O § 118, n.º 2, do Finanzgerichtsordnung (Código do Processo Tributário, a seguir «FGO»), dispõe o seguinte:

«O Bundesfinanzhof está vinculado pelas conclusões de facto do acórdão recorrido, a menos que tenham sido apresentados, em recurso de *Revision*, fundamentos admissíveis e fundamentados em relação a essas conclusões.»

16 2. Jurisprudência atual

17 a) Jurisprudência do TJUE

- 18 O TJUE, no seu Acórdão, de 10 de novembro de 2016, Baštová, C-432/15 (EU:C:2016:855), n.º 40, respondeu ao órgão jurisdicional nacional «que a disponibilização de um cavalo pelo seu proprietário, sujeito passivo de IVA, ao organizador de uma corrida de cavalos para efeitos de participação do cavalo nessa corrida não constitui uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, no caso de não dar origem ao pagamento de um prémio de participação ou outra remuneração direta e em que apenas os proprietários dos cavalos que se classifiquem na corrida recebem um prémio, mesmo se determinado previamente. Em contrapartida, a disponibilização de um cavalo constitui uma prestação de serviços a título oneroso no caso de dar origem ao pagamento, pelo organizador, de uma remuneração independente da classificação do cavalo na corrida».
- 19 Deste modo, o TJUE pronunciou-se acerca de três situações nas quais as atividades são remuneradas através do pagamento «de direitos de inscrição e de participação» (primeiro caso, Acórdão TJUE, n.º 35), pelo prémio (segundo caso, Acórdão TJUE, n.º 36 e seguintes segs., ou sob a forma «de um prémio de participação» (terceiro caso, Acórdão TJUE, n.º 39). O TJUE fundamentou a sua decisão a este respeito com três considerações.
- 20 Segundo o n.º 35 do Acórdão do TJUE, a denominada «disponibilização de um cavalo» pelo seu proprietário ao organizador de corridas não pode ter a sua contrapartida efetiva no serviço prestado pelo organizador da corrida e que consiste em permitir ao proprietário participar na corrida com o seu cavalo. O TJUE fundamenta esta conclusão, por um lado, com o argumento segundo o qual esse serviço é remunerado mediante o pagamento, pelo proprietário do cavalo, dos direitos de inscrição e participação na corrida, pronunciando-se assim o TJUE em relação ao primeiro caso. Por outro lado, o aumento possível do valor do cavalo devido, por exemplo a uma boa classificação é dificilmente quantificável e incerto.

- 21 Quanto ao segundo caso, o TJUE afirma, nos n.ºs 36 e segs. do seu Acórdão, «em segundo lugar», que não se pode considerar que a disponibilização do cavalo dê lugar a uma contrapartida efetiva se apenas os proprietários de cavalos bem classificados receberem um prémio. Com efeito, não é a disponibilização do cavalo que dá lugar ao pagamento de um prémio, mas a obtenção de determinado resultado na corrida, ou seja, a boa classificação do cavalo e, por isso, tem carácter aleatório. Além disso, é contrário à jurisprudência do TJUE qualificar a disponibilização do cavalo de operação tributável em função do resultado obtido pelo cavalo na corrida. Em conformidade com essa jurisprudência, o conceito de «prestação de serviços» tem carácter objetivo e aplica-se independentemente dos objetivos e dos resultados das operações.
- 22 Sobre o terceiro caso, o TJUE pronuncia-se no n.º 39 do seu Acórdão. Aí se afirma, «em terceiro lugar», que a situação só é diferente no caso do pagamento de uma compensação pela participação independentemente da classificação do cavalo.
- 23 B) Jurisprudência subsequente do BFH**
- 24 A respeito da retribuição através de um prémio (segundo caso), o Bundesfinanzhof, na sequência do Acórdão Baštová (EU:C:2016:855), pronunciou-se sobre duas situações distintas. Por um lado, aderiu ao entendimento do TJUE em caso de pagamento de um prémio na relação entre o organizador da competição e o proprietário do cavalo (Acórdão do BFH de 2 de agosto de 2018 – V R 21/16, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFHE – 262, 548, Bundessteuerblatt II 2019, 339).
- 25 Por outro lado, o BFH, através do Acórdão de 10 de junho de 2020 – XI R 25/18 (BFHE 270, 181, n.º 45), aplicou as apreciações do Acórdão Baštová (EU:C:2016:855) sobre a relação entre o organizador da competição e o proprietário do cavalo à relação entre o proprietário do cavalo e o proprietário do centro equestre de treino de cavalos de competição no caso em que o proprietário do cavalo entrega metade do prémio ao proprietário do centro equestre de treino de cavalos de competição: «Em qualquer caso, em situações como a que está aqui em causa, em que o próprio prestador [= o proprietário do centro equestre de treino de cavalos de competição] participa na competição e recebe de um terceiro [= proprietário do cavalo] uma parte do prémio que se paga a esse terceiro pelo resultado que ele próprio obteve na competição são aplicáveis as considerações do TJUE, pelos motivos referidos em II.2.e [reprodução do Acórdão do TJUE Baštová, EU:C:2016:855, n.ºs 37 a 40] (entendimento diferente no Acórdão do FG Münster, de 19 de setembro de 2019 – 5 K 2510/18 U, *juris*, n.º 52). Também neste caso, o pagamento é realizado em função da classificação do prestador na competição, ainda que, juridicamente, o pagamento seja feito através de um terceiro, a quem o organizador pagou o prémio, e não através do próprio organizador. O prémio não constitui um pagamento por outras prestações (eventualmente tributáveis) do prestador. Por conseguinte, não faz parte do rendimento do mesmo e não é incluído no valor tributável de outras prestações

tributáveis». Acresce que não está em causa a questão de saber se o proprietário de um centro equestre de treino de cavalos de competição «forneciu prestações separadas aos proprietários dos cavalos» (Acórdão BFH, em BFHE 270, 181, n.ºs 1 e 46).

26 3. Quanto à questão relativa à interpretação

27 A) Ausência de relação direta entre a remuneração e a prestação

28 No presente litígio, o demandante não tem um direito próprio oponível ao organizador da competição, a um prémio em caso de participação bem sucedida na competição. Face ao organizador da competição apenas o proprietário do cavalo tem direito ao prémio. Por conseguinte, o demandante só adquire o direito ao prémio se o proprietário do cavalo lhe ceder esse direito, o que, neste litígio, sucedeu sempre em relação a metade do mesmo, por força das relações jurídicas existentes entre o demandante e o proprietário de cada cavalo.

29 Segundo o Acórdão do BFH, em BFHE 270, 181 (v. ponto II.2.b), no presente litígio, poderia considerar-se que a apreciação feita segundo caso no Acórdão do TJUE, Baštová, EU:C:2016:855 (v. ponto II.2.a) abrange não só a situação nele diretamente apreciada, em que o organizador da competição paga o prémio ao proprietário do cavalo, mas que é igualmente válido para a situação diferente, na qual o proprietário do cavalo cede uma parte deste prémio ao proprietário do centro equestre de treino de cavalos de competição, em contrapartida da sua prestação única (manutenção, treino e participação de cavalos em competições).

30 Se assim for, a relação de prestação entre o organizador da competição e o proprietário suplantara a relação diferente, de prestação entre o proprietário do centro equestre de treino de cavalos de competição e o proprietário do cavalo, uma vez que o prémio, que depende da classificação, não pode constituir uma remuneração pela prestação fornecida pelo proprietário do centro equestre de treino de cavalos de competição ao proprietário do cavalo se o proprietário do cavalo lhe ceder o prémio que lhe é devido pela classificação do seu cavalo. Nesse caso, uma outra relação de prestação excluiria a relação direta entre a prestação e a remuneração, exigida pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA na relação de prestação aqui em causa.

31 B) Entrega do prémio como remuneração pela prestação

32 Do mesmo modo, a secção tem dúvidas sobre a questão de saber se é possível transpor a apreciação relativa ao prémio decorrente da relação entre o organizador da competição e o proprietário do cavalo para a relação do proprietário do cavalo e o proprietário do centro equestre de treino de cavalos de competição.

33 Estas dúvidas devem-se ao facto de não resultar, com suficiente certeza, do Acórdão Baštová (EU:C:2016:855) se o TJUE baseia a sua apreciação na inexistência de uma remuneração ou na inexistência de uma prestação. Se se entender que, no seu Acórdão Baštová (EU:C:2016:855), o TJUE considerou

determinante a inexistência de uma prestação, deve concluir-se, no presente processo, pela existência de uma prestação a título oneroso na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA. Nas circunstâncias do presente litígio, a cessão de metade do prémio dependente da classificação por parte do proprietário do cavalo ao proprietário do centro equestre de treino de cavalos de competição constitui uma condição a que o proprietário do centro equestre de treino de cavalos de competição sujeita o fornecimento da sua prestação de serviços (manutenção, treino e participação dos cavalos em competições) e que, enquanto tal, apresenta o necessário vínculo direto com a sua prestação (v., neste sentido, igualmente, Acórdão TJUE First Choice Holidays de 19 de junho de 2003, C-149/01, EU:C:2003:358, n.ºs 32 e segs.).

- 34 Na resposta à questão importa ter em conta que o TJUE, no n.º 35 do Acórdão Baštová (EU:C:2016:855), se debruça sobre a questão de saber se existe uma prestação que é remunerada por outra prestação de serviços (v. quanto a tais situações, em caso de troca e procedimentos semelhantes, Acórdão TJUE Serebyannay vek, de 26 de setembro de 2013, C-283/12, EU:C:2013:599, n.ºs 38 e segs.). O TJUE entende que a resposta a esta questão deve ser negativa. Segundo o mesmo, «em primeiro lugar», em princípio, a «disponibilização de um cavalo» pelo seu proprietário ao organizador de corridas não pode ter a sua contrapartida efetiva no serviço prestado pelo organizador da corrida que consiste em permitir ao proprietário participar na corrida com o seu cavalo. No entender da secção, daqui nada resulta para a apreciação do presente litígio.
- 35 A restante fundamentação nos n.ºs 36 e segs. do Acórdão Baštová (EU:C:2016:855) afigura-se ambígua. O TJUE afirma, por um lado, que num caso em que apenas os proprietários de cavalos com participação bem sucedida recebem um prémio, não se pode considerar que a disponibilização do cavalo dê lugar a uma contrapartida efetiva. Tal indica que o TJUE se baseia na inexistência de uma retribuição (como contraprestação).
- 36 Contudo, por outro lado, o TJUE fundamenta esta conclusão afirmando que o prémio não é pago pela disponibilização do cavalo, mas pela obtenção de um determinado resultado na corrida, a participação bem sucedida do cavalo, e tem, portanto, carácter aleatório. Tal indica que é a inexistência de uma prestação de serviços que deve ser determinante. Pode considerar-se que tal é confirmado pelo facto de o TJUE justificar ainda a sua conclusão afirmando que fazer depender a qualificação dessa disponibilização de operação tributável do resultado obtido pelo cavalo na corrida contraria a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, segundo a qual o conceito de «prestação de serviços» tem carácter objetivo e se aplica independentemente dos objetivos e dos resultados das operações (Acórdão TJUE, Baštová (EU:C:2016:855, n.º 38).
- 37 Em face do exposto, a secção considera que há dúvidas sobre o sentido do artigo 2.º n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, tal como interpretado pelo Acórdão do TJUE, Baštová (EU:C:2016:855), o que torna necessário submeter uma questão prejudicial ao TJUE.

38 4. Quanto à relevância para a decisão

- 39 A questão prejudicial é relevante para a decisão. Segundo as apreciações de facto do FG, as quais, não tendo sido impugnadas no recurso de *Revision*, são vinculativas no âmbito do presente processo de *Revision* (§ 118, n.º 2, do FGO), o demandante, na qualidade de titular de um centro equestre de treino de cavalos de competição, forneceu uma prestação única composta por manutenção e treino dos cavalos, bem como pela participação em competições. Como contrapartida deste conjunto de prestações, recebia do proprietário de cada cavalo, por um lado, uma compensação pelas despesas com manutenção, competições e transporte, ferreiro e veterinário e, por outro, uma participação de 50 % nos prémios das competições. Esta apreciação corresponde aos princípios jurídicos estabelecidos pelo TJUE para distinguir uma prestação única de uma pluralidade de prestações (v. Acórdão TJUE, KPC Herning, de 4 de setembro de 2019, C-71/18, EU:C:2019:660, n.ºs 34 e segs.).
- 40 Se se entender que o Acórdão TJUE, Baštová (EU:C:2016:855) deve ser interpretado no sentido de que a inexistência de remuneração é determinante, a apreciação jurídica feita pelo FG em conformidade com o Acórdão do BFH, em BFHE 270, 181 (v. ponto II.2.b), pode ser considerada incorreta. Por conseguinte, na sequência do recurso de *Revision* do demandante, o Acórdão do FG deveria ser revogado e deveria ser dado provimento ao recurso.
- 41 Em contrapartida, se a inexistência de uma prestação for determinante, em conformidade com o Acórdão TJUE, Baštová (EU:C:2016:855), o Acórdão do FG será considerado correto, pelo que o recurso de *Revision* do demandante seria infundado. Com efeito, contrariamente ao Acórdão Baštová (EU:C:2016:855), no presente litígio não está apenas em causa uma prestação que é paga apenas pela obtenção de um determinado resultado numa competição, ou seja, a participação bem sucedida do cavalo, e que, por esse motivo, tem natureza aleatória. Pelo contrário, no caso presente está em causa uma prestação global única que consiste em manutenção, treino e participação de cavalos em competições. Esta prestação não tem, na sua globalidade, natureza aleatória, uma vez que esta última diz apenas respeito à parte relativa à participação em competições. Uma vez que existe uma prestação global única, a metade do prémio é cedida não pela obtenção de um determinado resultado numa competição mas pela prestação global independente desse resultado (que consiste em manutenção, treino e participação em competições). O demandante forneceu esta prestação única independentemente dos resultados nas competições. Assim, existe uma prestação de serviços que, tal como exigido pelo TJUE, tem carácter objetivo. Para esse efeito, no entender da secção, é irrelevante a medida em que o prémio é cedido.
- 42 No mesmo sentido aponta igualmente a consideração da realidade económica e comercial que constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA (Acórdãos TJUE Budimex de 2 de maio de 2019, C-224/18, EU:C:2019:347, n.º 27, e KrakVet Marek Batko, de 18 de junho de 2020, C-276/18, EU:C:2020:485, n.º 61). Assim, deve entender-se que as cessões de

metade dos prémios se destinam a remunerar a totalidade da prestação do demandante e que, além disso, as partes consideravam que eram obtidos prémios com caráter de permanência.

43 5. Quanto ao fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

44 A apresentação do pedido de decisão prejudicial ao TJUE tem como base o artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

45 6. Quanto à suspensão do processo

46 *[Omissis]* [Disposições processuais nacionais]

DOCUMENTO DE TRABALHO