

Processo C-409/24

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

12 de junho de 2024

Órgão jurisdicional de reenvio:

Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

10 de janeiro de 2024

Demandante e recorrente em «Revision»:

J-GmbH

Demandado e recorrido em «Revision»:

Finanzamt K (Serviço de Finanças K)

BUNDESFINANZHOF

DESPACHO

No litígio

J-GmbH

Demandante e recorrente em «Revision»

[OMISSIS]

Finanzamt K

Demandado e recorrido em «Revision»

relativo ao IVA de 2018 e ao pagamento por conta do IVA de janeiro a maio de 2019

a XI Secção decidiu

em 10 de janeiro de 2024:

Dispositivo

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

Devem os artigos 24.º, n.º 1, e 98.º, n.ºs 1 e 2, em conjugação com o anexo III, categoria 12, da Diretiva 2006/112/CE, ser interpretados no sentido de que se opõem a uma disposição nacional como a constante do § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG, nos termos da qual um Estado-Membro pode, através de uma exigência nacional de fracionamento, excluir do benefício da redução da taxa de imposto prevista para a locação de divisões da casa ou de quartos que um empresário reserve para o alojamento temporário de hóspedes, prestações que não visam diretamente a locação e que são remuneradas através da contrapartida paga pela locação, mesmo quando se trata – como no caso em apreço em que (apenas) está em causa a disponibilização de lugares de estacionamento – de prestações acessórias não independentes do alojamento temporário de hóspedes?

II. A instância é suspensa na pendência da decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia.

Fundamentos

A.

- 1 A demandante e recorrente em «Revision» (a seguir «demandante») explorava um hotel e restaurante com [...] quartos. Os hóspedes do hotel também recebiam o pequeno-almoço com a sua dormida, que era avaliado em 4,50 euros por pessoa, se um hóspede pedisse especificamente para passar apenas a noite sem beneficiar do pequeno-almoço. O hotel e o restaurante dispunham de um parque de estacionamento próprio que podia ser utilizado gratuitamente.
- 2 A partir de junho de 2018, a demandante passou a indicar a taxa de imposto reduzida de 7 % para o alojamento, o pequeno-almoço e o estacionamento como uma prestação única. Declarou as operações correspondentes nas suas declarações provisórias de IVA relativas aos meses de junho de 2018 a maio de 2019.
- 3 Na sequência de duas auditorias efetuadas à demandante nos meses de abril de 2018 a junho de 2018 e de julho de 2018 a maio de 2019, a auditora considerou que os serviços de pequeno-almoço e de estacionamento deviam ser tributados à taxa normal de 19 %.
- 4 O demandado e recorrido em «Revision» (Serviço de Finanças, a seguir «SF») seguiu as conclusões da auditoria especial relativa ao IVA e aumentou os pagamentos antecipados do IVA de junho de 2018 a maio de 2019, por Decisões de 12 de dezembro de 2018 e de 18 de outubro de 2019. A demandante apresentou uma reclamação destas decisões.
- 5 [OMISSIS]

- 6 O SF indeferiu as reclamações por falta de fundamento (decisão de indeferimento de 26 de fevereiro de 2020).
- 7 No seu Acórdão de 23 de setembro de 2020 – 2 K 352/20, publicado nas Decisões dos Tribunais Fiscais de 2021, 244, o Sächsisches Finanzgericht (Tribunal Tributário da Saxónia, Alemanha, a seguir «FG») indeferiu o pedido. Decidiu que o pequeno-almoço e o estacionamento não eram prestações acessórias de alojamento, mas prestações principais independentes. No entanto, mesmo que estas prestações fossem prestações acessórias não independentes das prestações de alojamento sujeitas a uma taxa de imposto reduzida, o SF dividiu corretamente as operações. O pequeno-almoço e o estacionamento fazem parte das prestações de que, na aceção do § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios, a seguir «UStG»), não servem diretamente a locação e que, por conseguinte, estão excluídas do benefício fiscal previsto no § 12, n.º 2, ponto 11, primeira frase, da UStG.
- 8 No seu recurso de «Revision», a demandante invoca a violação do direito material, alegando essencialmente que tanto o pequeno-almoço como a disponibilização de lugares de estacionamento constituem prestações acessórias não independentes do serviço de alojamento.
- 9 A exigência de fracionamento prevista no § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG, é contrária ao direito da União. No seu Acórdão Stadion Amsterdam de 18 de janeiro de 2018 – C-463/16, EU:C:2018:22, o Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir «TJUE») declarou a proibição da divisão artificial entre prestações principais e acessórias e da tributação a taxas de imposto diferentes.
- 10 A demandante pede a anulação da decisão preliminar e a alteração do aviso de liquidação do IVA relativo a 2018, de 6 de fevereiro de 2020, e dos avisos de pagamento antecipado do IVA relativos ao período compreendido entre janeiro de 2019 e maio de 2019, todos sob a forma da decisão de indeferimento de 26 de fevereiro de 2020, no sentido de os serviços de pequeno-almoço e de disponibilização de lugares de estacionamento serem tributados a 7 %.
- 11 O SF pede que seja negado provimento ao recurso de «Revision».
- 12 O SF defende a decisão preliminar contestada e afirma, nomeadamente, que o pequeno-almoço em causa no litígio era uma prestação independente que podia ser escolhida pelos hóspedes e que, consequentemente, era mencionada nas faturas. Nem o pequeno-almoço nem a disponibilização de lugares de estacionamento visavam diretamente o alojamento. O Acórdão do TJUE Stadion Amsterdam de 18 de janeiro de 2018 – C-463/16, EU:C:2018:22 não foi proferido sobre uma exigência nacional de fracionamento. No seu Acórdão Comissão/França de 6 de maio de 2010 – C-94/09, EU:C:2010:253, o TJUE aprovou expressamente a admissibilidade de uma exigência nacional de fracionamento que prevalece sobre o princípio da unicidade da prestação.

- 13 [OMISSIS] [Suspensão do processo na pendência da decisão do TJUE no processo C-516/21]
- 14 A demandante considera que Acórdão do TJUE Finanzamt X de 4 de maio de 2023 – C-516/21, EU:C:2023:372 confirma o seu ponto de vista. O TJUE rejeita a uma separação artificial de prestações únicas.
- 15 O SF contesta que o Acórdão do TJUE Finanzamt X de 4 de maio de 2023 – C-516/21, EU:C:2023:372 não seja relevante para o litígio. Tanto o pequeno-almoço como a disponibilização de lugares de estacionamento são prestações independentes e não prestações acessórias do alojamento temporário de hóspedes. Mesmo que essas prestações fossem consideradas acessórias de uma prestação de alojamento, o princípio segundo o qual uma prestação acessória não independente partilha do destino da prestação principal seria afastado pela exigência nacional de fracionamento. Não decorre da Decisão do TJUE Finanzamt X de 4 de maio de 2023 – C-516/21, EU:C:2023:372 que o § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG, seja contrário ao direito da União.

B.

- 16 Esta Secção suspende a instância e submete ao TJUE a questão mencionada no dispositivo, nos termos do artigo 267.º, terceiro parágrafo, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (a seguir «TFUE»).
- 17 I. Disposições jurídicas pertinentes
- 18 1. Direito da União
- 19 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»), na versão aplicável ao processo principal

Artigo 2.º

1. 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;

Artigo 24.º

1. Entende-se por «prestação de serviços» qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.

Artigo 98.º

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

3. As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III. As taxas reduzidas não se aplicam aos serviços prestados por via eletrónica.

4. Ao aplicarem as taxas reduzidas previstas no n.º 1 às categorias relativas a bens, os Estados-Membros podem utilizar a Nomenclatura Combinada para delimitar com exatidão cada categoria.

Anexo III:

LISTA DAS ENTREGAS DE BENS E DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A QUE SE PODEM APLICAR AS TAXAS REDUZIDAS PREVISTAS NO ARTIGO 98.º

12. Alojamento em hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo, incluindo alojamento de férias e utilização de parques de campismo e de caravanismo;

20 2. Direito nacional

21 Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado de 21 de fevereiro de 2005 (BGBl. I 2005, 386), na sua versão aplicável ao processo principal

§ 1 n.º 1, ponto 1

1. Estão sujeitas ao imposto sobre o volume de negócios as seguintes operações:

(1) os fornecimentos e outras prestações que um empresário, no quadro da sua empresa, efetue a título oneroso no território nacional. [...]

§ 12

1. A taxa do imposto ascende a 19 % da base tributável para todas as operações tributáveis [...]

2. O imposto é reduzido para 7 % no que respeita às seguintes operações:

11. locação de divisões da casa ou de quartos que um empresário reserve para o alojamento temporário de hóspedes, bem como na locação temporária de áreas de campismo. A primeira frase não se aplica a prestações que não visam diretamente a locação, mesmo caso estas prestações sejam remuneradas através da contrapartida paga pela locação; [...]

22 II. Apreciação das questões prejudiciais (unicidade da prestação)

23 [OMISSIS]

24 [OMISSIS]

- 25 [OMISSIS]
- 26 [OMISSIS]
- 27 [OMISSIS]
- 28 [OMISSIS]
- 29 [OMISSIS]
- 30 [OMISSIS]
- 31 [OMISSIS]
- 32 [OMISSIS] [princípios gerais sobre a unicidade da prestação]
- 33 d) Cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais, no âmbito da cooperação instituída pelo artigo 267.º TFUE, determinar se, nas circunstâncias do caso concreto, a prestação em causa constitui uma prestação única, devendo estes efetuar todas as apreciações de facto definitivas a esse respeito (v. Acórdãos do TJUE Frenetikexito de 4 de março de 2021 – C-581/19, EU:C:2021:167, n.º 36; Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej de 20 de abril de 2023 – C-282/22, EU:C:2023:312, n.º 31; v., igualmente, Acórdão do TJUE Finanzamt X de 4 de maio de 2023 – C-516/21, EU:C:2023:372, n.º 38).
- 34 Tendo em conta as circunstâncias do processo principal, há que distinguir, na questão prejudicial a apreciar por esta Secção nos termos do artigo 267.º TFUE, se existem prestações acessórias dependentes que também podem partilhar do destino da prestação principal no que respeita à taxa de imposto aplicável.
- 35 a) O FG considerou, com razão, que o pequeno-almoço, que podia ser escolhido pelo hóspede contra uma remuneração de 4,50 euros, era uma prestação independente (v., igualmente, o FG de Berlim-Brandemburgo, Acórdão de 28 de novembro de 2018 – 7 K 7314/16, EFG 2019, 294, n.º 51, quanto ao caráter do serviço de pequeno-almoço como prestação acessória às prestações de alojamento).
- 36 Uma vez que esta prestação independente não é abrangida pelo § 12, n.º 2, ponto 11, primeira frase, da UStG (e que a versão atual do § 12, n.º 2, ponto 15, da UStG, não era aplicável ao período controvertido), deve ser aplicada a taxa normal de IVA ao pequeno-almoço no caso em litígio, independentemente da resposta à questão submetida ao TJUE no âmbito do presente processo. A este respeito, não há necessidade de recorrer à exigência de fracionamento prevista no § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG.
- 37 b) Em contrapartida, no caso em apreço, a disponibilização de lugares de estacionamento aos hóspedes do hotel constitui uma prestação acessória da prestação de alojamento, uma vez que não pode ser reservada nem cancelada. No

caso em apreço, está indissociavelmente ligada à prestação principal (alojamento) e não tem qualquer finalidade autónoma para o hóspede do hotel. Contrariamente ao SF e ao FG, militam neste sentido, nomeadamente, o facto de a demandante não fazer qualquer distinção em função da forma como o hóspede viajou. Além disso, a demandante alega que existem suficientes lugares de estacionamento público disponíveis gratuitamente nas imediações do hotel, sem que seja evidente que esses lugares de estacionamento sejam menos adequados para o estacionamento de veículos do ponto de vista dos hóspedes do hotel do que o parque de estacionamento da demandante (v., igualmente, Acórdão do TJUE Gemeinde A de 13 de julho de 2023 – C-344/22, EU:C:2023:580, n.º 39).

38 [OMISSIS]

39 [OMISSIS]

40 [OMISSIS]

41 [OMISSIS][o BFH não está vinculado à decisão divergente do FG]

42 III. Sobre o recurso ao TJUE no que diz respeito à imposição nacional de separação

43 [OMISSIS]

44 1. Quanto à questão prejudicial

45 a) Nos termos do § 12, n.º 1, da UStG, o imposto para cada operação tributável é de 19 % da base tributável (a chamada taxa de imposto normal). De acordo com o § 12, n.º 2, ponto 11, primeira frase, da UStG, o imposto é reduzido para 7 % para a locação de divisões da casa ou de quartos que um empresário reserve para o alojamento temporário de hóspedes, bem como a locação temporária de áreas de campismo. De acordo com o § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG, tal não se aplica a prestações que não visam diretamente a locação, mesmo caso estas prestações sejam remuneradas através da contrapartida paga pela locação.

46 aa) [OMISSIS] O legislador utilizou assim, tal como expresso na exposição de motivos do projeto de lei (impressos do Bundestag alemão, a seguir «BTDrucks», 17/15, p. 20), a possibilidade prevista no artigo 98.º, n.ºs 1 e 2 (desde 6 de abril de 2022: artigo 98.º, n.º 1, primeiro e segundo parágrafos) em conjugação com o Anexo III, categoria 12, da Diretiva IVA. [OMISSIS].

47 [OMISSIS]

48 cc) Esta Secção deduziu daí que o § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG, prevê uma exigência nacional de fracionamento das prestações. O princípio de que a prestação acessória (não independente) partilha do destino da prestação principal é afastado por essa exigência de fracionamento [v. Acórdãos do BFH de 24 de abril de 2013 – XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II de 2014, 86; de 24 de julho

de 2013 – XI 4/11, BFHE 242, 421, BStBl II 2014, 210; v., igualmente, Despachos do BFH de 3 de agosto de 2017 – V R 60/16, BFHE 258, 558, BStBl II 2018, 37, n.º 41; de 7 de março de 2022 – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 4 3, BStBl II 2023, 198, n.º 28]. A redução do imposto prevista no § 12, n.º 2, ponto 11, primeira frase, da UStG, está, por conseguinte, limitada aos meros serviços de locação ou de alojamento.

- 49 [OMISSIS]
- 50 [enumeração geral das prestações (não) abrangidas pela exigência de fracionamento]
- 51 [OMISSIS] [breve comparação com a situação jurídica na Áustria]
- 52 b) De acordo com a jurisprudência desta Secção, a disponibilização de lugares de estacionamento a apreciar no processo principal é uma das prestações abrangidas pela exigência de fracionamento prevista no § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG e, por conseguinte, está excluída da redução da taxa de imposto [v. Despacho do BFH de 7 de março de 2022 – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, n.º 27].
- 53 c) A exigência de fracionamento prevista no § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG, para as prestações que não visam diretamente a locação foi, até agora, considerada conforme com o direito da União por esta Secção (v. Acórdão do BFH de 24 de abril de 2013 – XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86, n.º 51, com outras referências). A sua posição mantém-se.
- 54 Esta Secção estava inicialmente convencida, sem margem para dúvidas, da conformidade da exigência de fracionamento com o direito da União, uma vez que, de acordo com o artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva IVA, os Estados-Membros têm a possibilidade, desde que o princípio da neutralidade fiscal subjacente ao sistema comum do IVA seja respeitado, de aplicar uma taxa reduzida de IVA (apenas) a aspetos concretos e específicos de uma categoria de prestações de serviços na aceção do Anexo III da Diretiva IVA [v. Acórdão do BFH de 24 de abril de 2013 – XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl. II 2014, 86, n.º 52, com outras referências; Despacho do BFH de 7 de março de 2022 – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, n.º 30]. Na sua jurisprudência anterior, o TJUE assumiu que a questão de saber se uma operação composta por vários elementos deve ser considerada como uma única prestação não pode ser considerada decisiva para o exercício da margem de apreciação deixada aos Estados-Membros no que diz respeito à aplicação da taxa reduzida de IVA ao abrigo da Diretiva IVA (v. Acórdãos do TJUE Comissão/França de 6 de maio de 2010 – C-94/09, EU:C:2010:253, n.º 33; Stadion Amsterdam de 18 de janeiro de 2018 – C-463/16, EU:C:2018:22, n.º 34). Por conseguinte, não foi necessário que o TJUE examinasse, no Acórdão Comissão/França de 6 de maio de 2010 – C-94/09, EU:C:2010:253, se os serviços prestados pelas agências funerárias devem ser considerados como uma única operação, mas se, neste contexto, o transporte de

cadáveres em veículo constitui um aspeto concreto e específico da categoria de serviços na aceção do Anexo III ponto 16 da Diretiva IVA e se a aplicação desta taxa de IVA é contrária ao princípio da neutralidade fiscal (v. Acórdãos do TJUE Comissão/França, EU:C:2010:253, n.º 34; Stadion Amsterdam de 18 de janeiro de 2018 – C-463/16, EU:C:2018:22, n.º 34).

- 55 d) No entanto, esta Secção considera que, devido à jurisprudência do TJUE entretanto proferida, já não existe um «acte clair» na aceção do artigo 267.º TFUE.
- 56 aa) De acordo com esta Secção, o TJUE não se afastou, no seu Acórdão Stadion Amsterdam, de 18 de janeiro de 2018 – C-463/16, EU:C:2018:22, nem no seu Acórdão Finanzamt X de 4 de maio de 2023 – C-516/21, EU:C:2023:372, do seu Acórdão Comissão/França, de 6 de maio de 2010 – C-94/09, EU:C:2010:253. Na opinião desta Secção, uma aplicação seletiva da taxa do imposto reduzida não está, portanto, excluída, mas sim permitida, desde que não implique qualquer risco de distorção da concorrência.
- 57 Se esta interpretação estiver correta, o legislador nacional continuou a utilizar a autorização prevista no artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, em conjugação com o Anexo III, categoria 12, da Diretiva IVA, com o § 12, n.º 2, ponto 11, primeira e segunda frases, da UStG, de forma seletiva, em conformidade com o direito da União, ao não sujeitar todo o «alojamento em hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo», incluindo as prestações acessórias fornecidas, à taxa de imposto reduzida, mas apenas as prestações que visam diretamente a locação.
- 58 Neste caso, ainda não se pode reconhecer uma violação do princípio da neutralidade fiscal. Pelo contrário, a exigência de fracionamento prevista no § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG, opõe-se mesmo às distorções da concorrência (v., igualmente, Acórdão do FG de Berlim-Brandemburgo de 28 de novembro de 2018 – 7 K 7314/16, EFG 2019, 294, n.º 45). Estas exigências de fracionamento visam a igualdade de tratamento, na medida em que garantem, tal como no caso do § 12, n.º 2, ponto 11, da UStG, que um hotel não pode oferecer as mesmas prestações (por exemplo, pequeno-almoço, estacionamento, spa) a uma taxa de imposto mais favorável do que um empresário (por exemplo, um restaurador, um operador de parque de estacionamento ou de sauna) nas imediações. A mesma prestação é tributada à mesma taxa devido à exigência de fracionamento prevista no § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG, mesmo que se trate apenas de uma prestação acessória do alojamento temporário de hóspedes.
- 59 bb) No entanto, não é certo, na aceção de um «acte clair», que esta interpretação da jurisprudência do TJUE por esta Secção esteja correta. O TJUE declarou no n.º 33 do Acórdão Stadion Amsterdam de 18 de janeiro de 2018 – C-463/16, EU:C:2018:22, que uma prestação única constituída por dois elementos distintos, um elemento principal e um elemento secundário, aos quais se aplicariam taxas de IVA diferentes se fossem prestados separadamente, só é tributável à taxa de IVA

aplicável a essa prestação única, que se baseia no elemento principal, mesmo que seja possível determinar o preço de cada elemento, que está incluído no preço total pago pelo consumidor pela utilização dessa prestação [v., igualmente, Despacho do BFH de 7 de março de 2022 – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, n.º 33].

- 60 Esta formulação pode igualmente ser entendida no sentido de que as diferenças de taxas de imposto de qualquer natureza são proibidas pelo direito da União no caso de uma prestação única. Nesta perspetiva, o § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG, poderia ser contrário ao direito da União. O princípio segundo o qual a prestação acessória não independente deve sempre partilhar do destino da prestação principal poderia afastar a exigência de fracionamento prevista no § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG [v. Nieskens in Rau/Dürrwachchter, Umsatzsteuergesetz, § 12, n.º 2, ponto 11, n.º 51; Despacho do BFH de 7 de março de 2022 – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, n.º 33].
- 61 cc) A formulação do TJUE é interpretada de forma diferente na República Federal da Alemanha.
- 62 (1) Outros órgãos jurisdicionais tributários, à semelhança dos órgãos jurisdicionais tributários nos três processos principais, consideram que a exigência de fracionamento prevista no § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG, mesmo tendo em conta o Acórdão do TJUE Stadion Amsterdam de 18 de janeiro de 2018 – C-463/16, EU:C:2018:22, cumpre os requisitos do direito da União [v. FG Berlim-Brandemburgo, Acórdão de 28 de novembro de 2018 – 7 K 7314/16, EFG 2019, 294, transitado em julgado; FG Rheinland-Pfalz, Acórdão de 24 de setembro de 2020 – 6 K 2273/17, EFG 2020, 1887, Revisão sob XI R 12/23 (XI R 35/20) pendente; FG de Nuremberga, Despacho de 18 de dezembro de 2020 – 2 V 1159/20, EFG 2021, 422, anulado por Despacho do BFH de 7 de março de 2022 – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198].
- 63 (2) A doutrina diverge. Uma parte da doutrina considera que, mesmo após o Acórdão do TJUE Stadion Amsterdam de 18 de janeiro de 2018 – C-463/16, EU:C:2018:22, a exigência legal de fracionamento prevista no § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG, deve prevalecer sobre as consequências jurídicas decorrentes do princípio da unicidade da prestação, uma vez que este retoma o princípio geral da consideração separada de cada prestação [v., nomeadamente, Gieseler, Betriebs-Berater 2018, 734; Treiber, Deutsches Steuerrecht 2018, 1922; Korf, Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht (a seguir «MwStR») 2018, 266; o mesmo em MwStR 2022, 515 agora variável; Wäger, Umsatzsteuer-Rundschau (a seguir «UR») 2019, 41; Sterzinger, Umsatzsteuer direkt digital (a seguir «UStDD») 6/2021, 4; Weber, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht (a seguir «UVR») 2022, 147, com outras referências sobre o litígio; provavelmente também Forster in Wäger, UStG, 2. Ed., § 12, n.º 2, ponto 11, n.º 48; Waza in Offerhaus/Söhn/Lange, § 12, n.º 2, ponto 11, da UStG, n.º 57; Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 12, n.º 2, ponto 11, n.º 68]. No entanto, também se considera parcialmente que as prestações acessórias dos

serviços de alojamento no setor hoteleiro devem agora participar na redução da taxa de imposto prevista no § 12, n.º 2, ponto 11, primeira frase, da UStG [v., nomeadamente, Möser, MWR 2018, 505; Nieskens, UR 2018, 181; o mesmo em Rau/Dürrgüchter, Umsatzsteuergesetz, § 12, n.º 2, ponto 11, n.º 79; o mesmo em UR 2022, 463; Oldiges, Der Betrieb (a seguir «DB») 2018, 541; o mesmo em DB 2020, 2096; von Streit, Umsatz-Steuerberater 2018, 106; Prätzler, juris PraxisReport Steuerrecht 6/2018, Nota 1; Nacke, NWB 2018, 2314; Lippross, Umsatzsteuer, 24. Ed., p. 843; Janzen in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 12 n.º 2, ponto 11, da UStG, n.º 17].

- 64 (3) Por conseguinte, após o Acórdão do TJUE Stadion Amsterdam de 18 de janeiro de 2018 – C-463/16, EU:C:2018:22, esta Secção deixou em aberto a conformidade com o direito da União (Acórdão do BFH de 13 de junho de 2018 – XI R 2/16, BFHE 262, 187, BStBl II 2018, 678, n.º 24), e concedeu uma suspensão da execução devido a sérias dúvidas quanto à legalidade do processo de medidas provisórias [v. Despacho do BFH de 7 de março de 2022 – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198; v., igualmente, a este respeito, Korf, Mw 2022, 515; Nacke, UStDD 2022, 10/2022, 21; Brill, Kölner Steuerdialog 2023, n.º 7, 23310; Masuch, NWB 2023, 1614; Nieskens, Umsatzsteuer-Rundschau (a seguir «UR»), 2022, 463; Huschens, UVR 2023, 218; Bunjes/Heidner, UStG, 22. Ed., § 12, n.º 230; Klenk in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 12, n.º 903].
- 65 dd) As dúvidas quanto à possibilidade de manter a jurisprudência acima referida sobre as exigências nacionais de fracionamento foram dissipadas pelo Acórdão do TJUE Finanzamt X de 4 de maio de 2023 – C-516/21, EU:C:2023:372. As declarações do TJUE (Acórdão Finanzamt X de 4 de maio de 2023 – C-516/21, EU:C:2023:372, n.º 38) e do BFH (v. Acórdão de 17 de agosto de 2023 – V R 7/23 (V R 22/20), BFHE 282, 52, n.º 18) referem-se principalmente ao artigo 135.º, n.º 2, primeira frase, alínea c), da Diretiva IVA, e ao § 4, n.º 12, segunda frase, da UStG. Ao mesmo tempo, o BFH declarou expressamente no seu Acórdão posterior que o § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG, prevê uma exigência legal de fracionamento (v. Acórdão do BFH de 17 de agosto de 2023 – V R 7/23 (V R 22/20), BFHE 282, 52, n.º 19). A sua admissibilidade ao abrigo do direito da União deve agora ser clarificada pelo TJUE devido às dúvidas existentes.
- 66 2. Opinião desta Secção sobre a questão prejudicial
- 67 Esta Secção considera que a questão prejudicial deve ser respondida negativamente.
- 68 a) Em especial à luz do Acórdão do TJUE The Escape Center de 22 de setembro de 2022 – C-330/21, EU:C:2022:719, continua a ser de opinião que o § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG, também está em conformidade com o direito da União no caso de uma prestação única.

- 69 aa) Relativamente à disponibilização de instalações desportivas, o TJUE decidiu que o artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA, em conjugação com a categoria 14 do Anexo III da Diretiva IVA, deve ser interpretado no sentido de que uma prestação de serviços que consiste na disponibilização de equipamento desportivo por um centro desportivo e na instrução individual ou em grupo está sujeita a uma taxa reduzida de IVA se essa instrução estiver relacionada com a utilização das referidas instalações e for necessária para a prática do desporto e do treino físico ou se a instrução for acessória à disponibilização das referidas instalações desportivas ou à sua utilização efetiva, ou seja, uma prestação única (v. Acórdão do TJUE The Escape Center de 22 de setembro de 2022 – C-330/21, EU:C:2022:719, n.º 41).
- 70 bb) No entanto, no n.º 34 da referida decisão, o TJUE salientou, referindo-se aos Acórdãos do TJUE Comissão/França de 6 de maio de 2010 – C-94/09, EU:C:2010:253, n.º 28, e Phantasialand de 9 de setembro de 2021 C-406/20, EU:C:2021:720, n.º 25, que um Estado-Membro pode limitar a aplicação dessa taxa reduzida de IVA a aspetos concretos e específicos dessa categoria, desde que respeite o princípio da neutralidade. Esta Secção interpreta esta referência no sentido de que, mesmo após o Acórdão do TJUE Stadion Amsterdam de 18 de janeiro de 2018 – C-463/16, EU:C:2018:22, é permitida a aplicação seletiva da taxa de imposto reduzida mesmo em caso de prestação única, desde que o princípio da neutralidade seja respeitado. É o caso da exigência de fracionamento prevista no § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG.
- 71 b) A opinião desta Secção, segundo a qual o § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG, também está em conformidade com o direito da União no caso de uma prestação única, é igualmente apoiada pelo Acórdão do TJUE Valentina Heights, de 8 de fevereiro de 2024 – C-733/22, EU:C:2024:126, entretanto proferido, antes de serem apresentados os fundamentos desta decisão. O TJUE confirmou que os Estados-Membros têm o direito de aplicar seletivamente a taxa reduzida de IVA sob a dupla condição de, por um lado, apenas os aspetos concretos e específicos da categoria de serviços em questão serem separados para efeitos de aplicação da taxa reduzida e, por outro lado, ser observado o princípio da neutralidade fiscal (v. Acórdão do TJUE Valentina Heights de 8 de fevereiro de 2024 – C-733/22, EU:C:2024:126, n.º 44). Uma vez que o legislador nacional teve em conta este facto no § 12, n.º 2, ponto 11, segunda frase, da UStG, o direito da União não se opõe à exigência de fracionamento resultante desta disposição no caso de uma prestação única.
- 72 3. Pertinência para a solução do litígio
- 73 A questão prejudicial é determinante para a decisão da causa. Em caso de resposta negativa à questão submetida, o recurso de «Revision» da demandante deve ser julgado improcedente. Em caso de resposta afirmativa à questão prejudicial, a decisão preliminar deve ser anulada e a ação julgada parcialmente procedente. A aplicação da taxa normal de imposto à disponibilização de lugares de estacionamento seria então injustificada.

74 [OMISSIS]

75 [OMISSIS]

76 [OMISSIS]

77 [OMISSIS]

DOCUMENTO DE TRABAJO