

Processo C-641/21

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

20 de outubro de 2021

Órgão jurisdicional de reenvio:

Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal, Áustria)

Data da decisão de reenvio:

11 de outubro de 2021

Recorrente:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

Autoridade recorrida:

Finanzamt Österreich (Serviço de Finanças, Áustria)

[Omissis]

BUNDESFINANZGERICHT (Tribunal Tributário Federal)

[omissis]

REPÚBLICA DA ÁUSTRIA

[Omissis]

Pedido de decisão prejudicial apresentado nos termos do artigo 267.º TFUE

Partes no processo principal no Bundesfinanzgericht, *[omissis]*
GZ. RV/7102167/2013:

- Recorrente:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH, *[omissis]* 2500 Baden,
Áustria; *[omissis]*

- Autoridade recorrida:

Finanzamt Österreich (Serviço de Finanças, Áustria), [omissis] 1000 Viena, Áustria (sucedeu ao Serviço de Finanças de Baden Mödling a partir de 1 de janeiro de 2021).

DESPACHO

No processo Climate Corporation Emissions Trading GmbH [omissis], relativo ao recurso interposto em 27 de fevereiro de 2012 do aviso de liquidação do IVA referente a 2010 do Finanzamt de Baden Mödling de 27 de janeiro de 2012, o Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal) [omissis] **decidiu:**

Submete-se ao Tribunal de Justiça da União Europeia, nos termos do artigo 267.º TFUE, a seguinte questão prejudicial:

Deve a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, ser interpretada no sentido de que as autoridades e os órgãos jurisdicionais nacionais devem considerar que o lugar da prestação de um serviço, que formalmente, nos termos do direito aplicável, se situa noutro Estado-Membro no qual o destinatário do serviço tem a sua sede, se situa no território nacional, quando o sujeito passivo nacional que presta o serviço devia saber que, através do serviço prestado, estava a participar numa evasão ao imposto sobre o valor acrescentado praticada no âmbito de uma cadeia de prestações?

Fundamentação

1. Matéria de facto

A sede social da Climate Corporation Emissions Trading GmbH (a seguir «Climate GmbH») está localizada na Áustria. De 1 a 20 de abril de 2010, a Climate GmbH transferiu licenças de emissão de gases com efeito de estufa contra pagamento para a Bauduin Handelsgesellschaft mbH (a seguir «Bauduin GmbH»), estabelecida na Alemanha (Hamburgo), que era um chamado «buffer», ou seja, um participante numa fraude de tipo «carrossel» ao IVA. A Climate GmbH devia saber que estas licenças de emissão de gases com efeito de estufa seriam posteriormente utilizadas para evasão ao IVA num Estado-Membro que não a Áustria. Era de esperar que a Climate GmbH não vendesse licenças de emissão de gases com efeito de estufa à Bauduin GmbH, a fim de evitar esta evasão ao IVA.

A Bauduin GmbH devia – tal como a Climate GmbH – ser qualificada de sujeito passivo na aceção da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

2. Procedimento anterior e posterior

No aviso de liquidação do IVA de 2010, impugnado perante o Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal), o Serviço de Finanças de Baden Mödling qualificou as transferências a título oneroso de licenças de emissão de gases com efeito de estufa da Climate GmbH para a Bauduin GmbH de entregas de bens tributáveis, que não estavam abrangidas pela isenção do imposto para entregas intracomunitárias porque a Bauduin GmbH, como «missing trader» («operador fictício»), tinha tomado parte numa fraude de tipo «carrossel» ao IVA, e a Climate GmbH sabia, ou deveria saber, que os seus serviços seriam utilizados para evasão ao IVA.

A Climate GmbH opõe-se à qualificação das transferências das licenças de emissão de entregas e nega que ela ou os seus administradores tivessem conhecimento ou devessem ter conhecimento da evasão ao IVA. Afirma ter tomado todas as medidas necessárias para evitar que as licenças de emissão de gases com efeito de estufa que vendeu à Bauduin GmbH fossem incluídas na evasão ao IVA.

Na opinião do Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal), tal não corresponde à realidade: a Climate GmbH não sabia efetivamente da participação das licenças que vendia à Bauduin GmbH na evasão ao IVA, mas a Climate GmbH deveria saber que as licenças que vendia à Bauduin GmbH estavam envolvidas na evasão ao IVA.

De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (Acórdão de 8 de dezembro de 2016, C-453/15), as transferências de licenças de emissão de gases com efeito de estufa devem ser qualificadas de prestações de serviços. O Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal) pode alterar a decisão impugnada em qualquer sentido, de modo que este Tribunal deve tomar a sua decisão no pressuposto de que a transferência de licenças de emissão de gases com efeito de estufa deve ser qualificada de prestação de serviços (= outras prestações, de acordo com a terminologia do direito nacional austríaco) e não de entrega.

3. Disposições relevantes

3.1. Direito nacional

Para as outras prestações (= conceito de direito nacional; o direito da União utiliza para este efeito a expressão «prestações de serviços»), que foram fornecidas a um empresário (= conceito de direito nacional; o direito da União utiliza para este efeito a expressão «sujeito passivo») após 31 de dezembro de 2009, o lugar de prestação é definido no § 3a, n.ºs 5 e 6, da Umsatzsteuergesetz 1994 (Lei Austríaca do Imposto sobre o Volume de Negócios de 1994) (a seguir «öUStG»), na versão publicada no BGBl. I 52/2009, da seguinte forma:

«(5) Para efeitos de aplicação dos n.ºs 6 a 16 e do § 3a:

1. Considera-se empresário qualquer empresário na aceção do § 2, sendo considerado empresário quem realize também operações não tributáveis, em relação ao conjunto das outras prestações que lhe são fornecidas;

2. Considera-se empresário qualquer pessoa coletiva que exerça atividades não empresariais que disponha de um número de identificação para efeitos de IVA;

3. Não é considerado empresário a pessoa ou associação de pessoas que não esteja abrangida pelo âmbito de aplicação dos n.ºs 1 e 2.

(6) Sem prejuízo do disposto nos n.ºs 8 a 16 e no § 3a, considera-se que as outras prestações fornecidas a um empresário, na aceção do n.º 5, n.ºs 1 e 2, são efetuadas no lugar em que o destinatário explora a sua empresa. Se a outra prestação for fornecida no estabelecimento estável de um empresário, é determinante o lugar desse estabelecimento estável.»

3.2. Direito da União

O direito nacional, que utiliza a expressão «imposto sobre o volume de negócios» para o imposto em questão, e a respetiva aplicação pelas autoridades e órgãos jurisdicionais do Estado-Membro, devem cumprir as disposições do direito da União relativas a este imposto, que é denominado «imposto sobre o valor acrescentado» no direito da União.

A este respeito, são relevantes as seguintes disposições da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, com a redação que lhe foi dada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE:

«Artigo 44.º

O lugar das prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual.»

«Artigo 196.º

O IVA é devido pelos sujeitos passivos, ou pelas pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos registadas para efeitos do IVA, a quem são prestados os serviços a que se refere o artigo 44.º, se os serviços forem prestados por sujeitos passivos não estabelecidos no território do Estado-Membro.»

O Regulamento (CE) n.º 1777/2005 do Conselho, de 17 de outubro de 2005, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 77/388/CEE relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado era «obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável em todos os Estados-Membros» e só foi revogado pelo artigo 64.º, em conjugação com o artigo 65.º, do Regulamento de Execução do IVA, a partir de 1 de julho de 2011. Consequentemente, *ratione temporis*, o Regulamento (CE) n.º 1777/2005 é aplicável às operações de abril de 2010, mesmo que abril de 2010 já não esteja formalmente abrangido pela Diretiva 77/388/CEE mas sim pela Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Os artigos 4.º a 12.º do Regulamento (CE) n.º 1777/2005 contêm várias disposições detalhadas sobre o lugar das operações tributáveis, mas estas são alheias às questões aqui em causa.

O Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Regulamento de Execução do IVA), não é aplicável *ratione temporis* às operações de abril de 2010, uma vez que só entrou em vigor em 12 de abril de 2011 e só é aplicável a partir de 1 de julho de 2011.

4. Esclarecimentos quanto à questão prejudicial

4.1. Relevância da questão prejudicial

Segundo o direito interno, o lugar da prestação dos serviços em causa pela Climate GmbH à Bauduin GmbH entre 1 e 20 de abril de 2010 situa-se, segundo a regra geral do «B2B» (serviços prestados por um sujeito passivo a outro sujeito passivo), ou seja, na aceção do § 3a, n.º 6, da Lei Austríaca do Imposto sobre o Volume de Negócios (öUStG), na Alemanha. Consequentemente, segundo o direito nacional aplicável, as prestações em questão não são tributáveis na Áustria. Por outras palavras, segundo o direito nacional aplicável, não estão sujeitas ao imposto sobre o volume de negócios (=IVA).

Nos termos do § 3a, n.º 2, da Umsatzsteuergesetz (Lei Alemã do Imposto sobre o Volume de Negócios) (a seguir «dUStG»), o lugar da transferência das licenças de emissão de gases com efeito de estufa para um empresário (= sujeito passivo de acordo com a terminologia da Diretiva 2006/112/CE) é o lugar onde o destinatário exerce a sua atividade. No caso em apreço, este lugar era, portanto, na Alemanha.

Nos termos do § 13b, n.º 1, da dUStG, o empresário destinatário da prestação é o devedor do imposto para as outras prestações (prestações de serviços) de um

empresário residente na Áustria que são tributáveis na Alemanha. No caso em apreço, a Bauduin GmbH era, portanto, a devedora do imposto sobre o volume de negócios alemão.

O direito interno alemão está assim em conformidade com o direito da União, tal como o direito interno austríaco.

De acordo com a redação da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, alterada pela Diretiva 2008/8/CE, o lugar da prestação de serviços em questão fornecida pela Climate GmbH à Bauduin GmbH entre 1 e 20 de abril de 2010 é a Alemanha, em conformidade com a regra geral do «B2B» (serviços prestados por um sujeito passivo a outro sujeito passivo), ou seja, em aplicação do artigo 44.º da Diretiva na versão referida. Consequentemente, segundo o direito nacional austríaco, as prestações de serviços em questão não são tributáveis na Áustria. Por outras palavras, segundo o direito da União aplicável, não estão sujeitas ao IVA austríaco.

Segundo a resposta dada a uma questão prejudicial no Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de dezembro de 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13, as autoridades e os órgãos jurisdicionais nacionais devem recusar a um sujeito passivo, no âmbito de uma entrega intracomunitária, os direitos à dedução, à isenção ou ao reembolso do IVA, mesmo que não haja disposições de direito nacional que prevejam essa recusa, caso se demonstre, com base em elementos objetivos, que esse sujeito passivo sabia ou devia saber que, através da operação invocada para fundamentar o direito em causa, participava numa fraude ao IVA cometida no contexto de uma cadeia de entregas.

O Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de dezembro de 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13, respondeu a outra questão prejudicial no sentido de que podem ser recusados os direitos à dedução, à isenção ou ao reembolso do IVA a um sujeito passivo que sabia ou devia saber que, através da operação invocada para fundamentar os referidos direitos, participava numa fraude ao IVA cometida no contexto de uma cadeia de entregas, apesar de essa fraude ter sido cometida num Estado-Membro diferente daquele em que o benefício dos referidos direitos foi pedido e de esse sujeito passivo, neste último Estado-Membro, preencher os requisitos formais previstos pela legislação nacional para beneficiar dos referidos direitos.

Se as prestações em questão tivessem consistido em entregas de bens e não – como *in casu* – em prestações de serviços, o presente caso teria de ser apreciado à luz do Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de dezembro de 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13, no sentido de que, neste caso, teria de ser negada à Climate GmbH a isenção fiscal para as entregas intracomunitárias. De acordo com o entendimento do Despacho do Tribunal de Justiça de 14 de abril de 2021, HR/Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, a isso não obstaría o facto de a Climate GmbH não estar ativamente envolvida na evasão fiscal.

A decisão do Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal) depende da questão de saber se, em relação aos serviços transfronteiriços em questão, o Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de dezembro de 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13, exige uma aplicação análoga das respostas às questões acima referidas. Por outras palavras, se 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, na sua totalidade, no sentido de que, contrariamente à redação do seu artigo 44.º (conforme alterado pela Diretiva 2008/8/CE) e contrariamente à redação do § 3a da öUStG, se deve considerar que, nessas circunstâncias e para efeitos da determinação do imposto sobre o valor acrescentado austríaco, o lugar da prestação é a Áustria.

4.2. Quanto à questão prejudicial

No âmbito da regra «B2B», a comparação entre uma entrega intracomunitária, que esteve na base do Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de dezembro de 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13, e uma prestação de serviços transfronteiriça (de um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro a um sujeito passivo estabelecido noutra Estado-Membro) apresenta, por um lado, semelhanças e, por outro, diferenças:

Semelhanças:

Quer as entregas intracomunitárias quer as prestações de serviços transfronteiriças dentro da União envolvem dois Estados-Membros. Em regra, os diferentes regimes aplicáveis a estes dois tipos de prestações têm o mesmo efeito em matéria de «B2B», ou seja, a obrigação fiscal em relação às prestações surge apenas no Estado-Membro onde está estabelecido o destinatário da prestação. Em regra, esta obrigação fiscal recai sobre o destinatário da prestação, quer como um imposto sobre a aquisição intracomunitária, quer como um imposto que é transferido para o destinatário da prestação [reverse charge (autoliquidação)].

Estas semelhanças poderiam significar que, no que respeita às prestações de serviços transfronteiriças, a Diretiva 2006/112/CE (alterada pela Diretiva 2008/8/CE) deve ser interpretada por analogia com o Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de dezembro de 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13.

Diferenças:

No caso de entregas intracomunitárias de um sujeito passivo a outro, o lugar de entrega é, normalmente, o lugar onde o fornecedor está estabelecido, ou seja, o lugar onde os bens se encontram quando o direito de disposição é transferido ou o lugar onde se inicia o transporte dos bens para o destinatário.

Em contrapartida, no caso de uma prestação de serviços transfronteiriça de um sujeito passivo para outro, o lugar da prestação é, normalmente, o lugar onde o destinatário dos serviços está estabelecido.

No caso de entregas intracomunitárias de bens, a mesma operação subsume-se, em matéria de «B2B», a dois factos tributáveis, a saber, a entrega intracomunitária e a aquisição intracomunitária, sendo a dupla tributação da operação, em regra, impedida pela isenção de imposto da primeira.

Em contrapartida, em relação às prestações de serviços transfronteiriças, apenas se verifica um facto tributável. A aquisição de um serviço transfronteiriço não constitui um facto tributável. Quando aplicável, a responsabilidade fiscal pela prestação do serviço é transferida do fornecedor para o destinatário [reverse charge (autoliquidação)].

No caso de entregas intracomunitárias de bens, o Estado em que o fornecedor está estabelecido tem o direito de tributação, o qual é, normalmente, neutralizado pela isenção fiscal da entrega intracomunitária.

Em contrapartida, em caso de uma prestação de serviços transfronteiriça tributável no lugar de estabelecimento do destinatário, o Estado de residência do prestador não tem um direito de tributação, pelo que não é necessária uma isenção fiscal por parte do Estado de residência.

Estas diferenças poderiam significar que, no que respeita às prestações de serviços transfronteiriças, a Diretiva 2006/112/CE (alterada pela Diretiva 2008/8/CE) não deve ser interpretada por analogia com o Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de dezembro de 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13.

Em suma, a interpretação correta do direito da União não se mostra de tal forma clara que obste a que se suscite uma dúvida razoável (v. Acórdão de 4 de outubro de 2018, C-416/17, n.º 110).

Por conseguinte, submete-se ao Tribunal de Justiça da União Europeia a questão prejudicial acima referida nos termos do artigo 267.º TFUE.

[*Omissis*]

[Comentários sobre o procedimento nacional e direito de recurso].

[*Omissis*]

[Comentários sobre os aspetos procedimentais do processo prejudicial no Tribunal de Justiça, a proteção de dados pessoais, bem como as custas e a eventual assistência jurídica].

[*Omissis*]

Viena, 11 de outubro de 2021

[*Omissis*]