

**Processo C-620/21****Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

6 de outubro de 2021

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária)

**Data da decisão de reenvio:**

27 de setembro de 2021

**Recorrente em cassação e recorrida no recurso incidental em cassação:**

Momtrade Ruse OOD

**Recorrido em cassação e recorrente no recurso incidental em cassação:**

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

**Objeto do processo principal**

Recurso da sentença do Administrativen sad Ruse (Tribunal Administrativo de Ruse) de 26 de junho de 2020. Por sentença do Administrativen sad Ruse (Tribunal Administrativo de Ruse), o aviso retificativo de liquidação de 4 de outubro de 2018, emitido pelas autoridades competentes em matéria de receitas da TD na NAP Varna (Direção Territorial da Agência Nacional das Receitas Públicas de Varna) e confirmado por Decisão do Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna (Diretor da Direção «Contestação e Práticas Fiscais e de Segurança Social» de Varna) de 13 de março de 2019, foi anulado na medida em que, no período compreendido entre 24 de junho de 2014 e 31 de dezembro de 2015, as dívidas de IVA da Momtrade Ruse foram avaliadas no montante da diferença entre 264 027,60 BGN e 316 833,05 BGN do crédito principal e da diferença entre 89 315,83 BGN e 107 178,98 BGN a título de juros de mora correspondentes; a ação foi julgada improcedente quanto ao restante.

## **Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial**

Interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1) (a seguir «Diretiva IVA» ou «Diretiva 2006/112»).

## **Questões prejudiciais**

O órgão jurisdicional de reenvio submete as seguintes questões prejudiciais:

- 1) A interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA permite a uma sociedade comercial, registada como prestadora de serviços sociais num Estado-Membro (neste caso, a Bulgária), invocar esta disposição para obter uma isenção fiscal para as prestações sociais que fornece a pessoas singulares nacionais de outros Estados-Membros no território desses Estados? O facto de os destinatários dos serviços terem sido postos em contacto com o prestador por intermediação de sociedades comerciais registadas nos Estados-Membros onde os serviços são prestados é relevante para a resposta a esta questão?
- 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão prejudicial, com base em que critérios e segundo que normas – das leis búlgara e/ou austríaca e alemã – se deve apreciar, para efeitos da interpretação e da aplicação das disposições do direito da União invocadas, se a sociedade fiscalizada é um «organismo de carácter social reconhecido como tal» e se se considera ter sido apresentada prova de que se trata de prestações de serviços «estritamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social»?
- 3) Segundo esta interpretação, o registo de uma sociedade comercial como prestadora de serviços sociais, tal como definidos pelo direito nacional, é suficiente para considerar que essa sociedade constitui um «organismo de carácter social reconhecido como tal» pelo Estado-Membro em causa?

## **Disposições de direito da União e jurisprudência invocadas**

Artigo 132.º, n.º 1, alínea g), e artigo 133.º, n.º 1, alíneas a) a d), da Diretiva 2006/112;

Jurisprudência do Tribunal de Justiça:

Acórdão de 12 de março de 2015, «go fair» Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, n.º 17;

Acórdão de 14 de junho de 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, n.º 16;

Acórdão de 25 de março de 2010, Comissão/Países Baixos, C-79/09, EU:C:2010:171, n.º 49;

Acórdão de 15 de novembro de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 22;

Acórdão de 13 de março de 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, n.ºs 26 e 27;

Acórdão de 21 de setembro de 2017, Comissão/Alemanha, C-616/15, EU:C:2017:721, n.º 47;

Acórdão de 5 de outubro de 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, n.º 30 e jurisprudência referida;

Acórdão de 26 de fevereiro de 2015, VDP Dental Laboratory e o., processos apensos C-144/13, C-154/13 e C-160/13, EU:C:2015:116, n.º 43;

Acórdão de 21 de fevereiro de 2013, Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, n.º 17.

Acórdão de 21 de janeiro de 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, n.º 46.

O órgão jurisdicional de reenvio considera que o Acórdão «go fair» Zeitarbeit, invocado pelo órgão jurisdicional de primeira instância, é substancialmente diferente do caso em apreço, na medida em que os serviços foram prestados num Estado-Membro onde estavam estabelecidos tanto o prestador dos serviços como o seu destinatário.

### **Disposições de direito nacional invocadas**

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Código do Processo Tributário e da Segurança Social, a seguir «DOPK»)

Nos termos do artigo 122.º do DOPK, a autoridade competente em matéria de receitas pode determinar a matéria coletável de acordo com o procedimento previsto nesta disposição, nomeadamente se foram utilizados documentos incorretos na contabilidade da pessoa fiscalizada (n.º 3) ou se a matéria coletável não puder ser determinada com base na contabilidade (n.º 4).

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «ZDDS»)

Nos termos do artigo 21.º da ZDDS, considera-se que o lugar das prestações de serviços efetuadas a uma pessoa que não é sujeito passivo é o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica independente.

Nos termos do artigo 38.º da ZDDS estão isentas as entregas intracomunitárias que também o estariam se tivessem sido efetuadas no território nacional (n.º 2). Nos termos do artigo 40.º da ZDDS, a prestação de serviços sociais na aceção da Zakon za sotsialnoto podpomagane (Lei relativa à assistência social) é uma prestação isenta.

Nos termos do artigo 67.º, n.º 2, da ZDDS, o imposto é considerado incluído no preço acordado quando não for expressamente mencionado.

Zakon za sotsialnoto podpomagane (Lei relativa à assistência social, a seguir «ZSP»)

Nos termos do artigo 16.º da ZSP, os serviços sociais baseiam-se num trabalho social destinado a auxiliar as pessoas com vista ao exercício de atividades quotidianas ou de integração social e são prestados com base numa avaliação individual das necessidades, a pedido e por escolha das pessoas.

Nos termos do artigo 18.º da ZSP, os serviços sociais, designadamente as pessoas coletivas búlgaras e as pessoas coletivas sujeitas à legislação de outro Estado-Membro da União Europeia, só são prestados após inscrição num registo na Agentsia za sozialno podpomagane (Agência de Assistência Social).

Segundo a definição legal constante do § 1, ponto 6, das disposições complementares da ZSP, entende-se por «serviços sociais» as atividades que auxiliam as pessoas e que ampliam as suas possibilidades de levar uma vida autónoma; nos termos do ponto 7, «os serviços sociais na Comunidade» são prestados num ambiente familiar ou próximo da família.

Pravilnik za prilagane na ZSP (Regulamento de execução da ZSP, a seguir «PPZSP»)

Nos termos do artigo 40.º do PPZSP, as pessoas que pretendam recorrer a serviços sociais apresentam à autoridade gestora um pedido por escrito no local da sua residência atual quando o prestador de serviços sociais é uma pessoa coletiva. Juntam, a título de referência, uma cópia de um documento de identidade, uma cópia de um relatório médico pessoal, se existir, e, se for caso disso, um parecer médico. A autoridade gestora procede a uma avaliação das necessidades da pessoa em matéria de serviços sociais e regista-as num relatório estandardizado.

Nos termos do artigo 40.º-D do PPZSP, o prestador de serviços sociais estabelecerá, com base na avaliação das necessidades, um plano individual no qual são formulados objetivos e que inclui atividades destinadas a satisfazer, nomeadamente, necessidades quotidianas, para fins de saúde, de educação, de reabilitação ou outras.

Nos termos do artigo 40.º-E do PPZSP, o prestador de serviços sociais deve manter um registo dos clientes que contenha dados relativos à pessoa e ao serviço prestado.

## **Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 1 A Momtrade Ruse é uma sociedade de responsabilidade limitada que fornece principalmente serviços sociais ambulatoriais. Está registada numa base voluntária pela ZDDS desde 24 de junho de 2014.
- 2 A sociedade está registada na Agentsia «Sotsialno podpomagane» (Agência de Assistência Social) no Ministerstvo na truda i sotsialnata politika (Ministério do Trabalho e da Política Social) como prestadora de serviços sociais sob a forma de disponibilização de prestadores de cuidados pessoais, de assistentes sociais e de apoio domiciliário a idosos.
- 3 No procedimento de inspeção tributária encerrado pelo aviso de liquidação de 4 de outubro de 2018, a empresa Momtrade Ruse apresentou contratos de prestações de serviços com várias pessoas singulares, de nacionalidade alemã e/ou austríaca, como clientes. Nos termos desses contratos, a sociedade destacou funcionários para os cuidados e o apoio domiciliário no domicílio dos clientes. As diferentes atividades foram concretizadas num questionário anexo aos contratos, elaborado por uma sociedade intermediária registada na Alemanha e na Áustria, que remetia os clientes para a sociedade fiscalizada ao abrigo de um contrato de mediação.
- 4 As atividades referidas incluem, além da assistência ao agregado familiar, o cuidado de pessoas idosas com problemas de saúde que não podem cuidar de si próprias de forma independente. Cada contrato indica tanto o nome do cliente como o nome do intermediário. Os pagamentos efetuados à sociedade por parte das pessoas singulares não são contestados.
- 5 Nos termos do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2010, L 268, p. 1), as autoridades tributárias alemãs iniciaram uma troca de informações. Constatou-se então que esses serviços não estavam sujeitos a tributação na Alemanha, mas deviam ser tributados na Bulgária em conformidade com a ZDDS búlgara.
- 6 Com base nos documentos apresentados pela sociedade objeto de fiscalização, as autoridades competentes em matéria de receitas verificaram a inexistência de um acordo sobre a prestação de «serviços sociais», uma vez que não eram especificadas as necessidades individuais dos clientes. Consideraram que, como o serviço era de facto prestado noutra Estado-Membro, a legislação alemã ou austríaca também era relevante, além do ZSP. Para efeitos de uma isenção da Momtrade Ruse nos termos do artigo 40.º, ponto 1, da ZDDS, estes elementos de prova devem confirmar, segundo o direito do outro Estado-Membro, o carácter social dos serviços prestados no seu território.
- 7 Além disso, as autoridades de inspeção tributária concluíram que o conteúdo dos documentos originais apresentados pela sociedade relativos às entregas efetuadas estava errado. Os destinatários dos serviços são pessoas coletivas da Alemanha e da Áustria, ao passo que os destinatários efetivos são pessoas singulares de

nacionalidade alemã ou austríaca. As prestações intracomunitárias de serviços a pessoas coletivas, tributáveis à taxa de 0 %, não são entregas efetuadas a pessoas singulares. Há que considerar que a matéria coletável não podia ser determinada com base na contabilidade. Além disso, nem todos os documentos e explicações expressamente solicitados foram apresentados. Nesta base, as autoridades tributárias decidiram que, nos termos do artigo 122.º, n.º 2, do DOPK, cabe-lhes determinar a matéria coletável segundo a sua apreciação.

- 8 O órgão jurisdicional de primeira instância, o Administrativen sad Ruse (Tribunal Administrativo de Ruse), considerou que o artigo 40.º, ponto 1, da ZDDS era conforme com o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112. Para que a isenção fiscal prevista no artigo 40.º, ponto 1, da ZDDS possa ser aplicada, incumbe à pessoa fiscalizada demonstrar que o carácter social da atividade é reconhecido tanto pelo direito búlgaro como pelo direito do Estado-Membro em cujo território são prestados os serviços. O órgão jurisdicional considerou que esse carácter não estava demonstrado à luz da legislação búlgara, uma vez que pressupunha necessariamente a realização e a documentação de uma avaliação social das necessidades da pessoa que não tinha sido efetuada relativamente a cidadãos estrangeiros. A pessoa fiscalizada não apresentou os pedidos exigidos pela legislação búlgara, de prestação de serviços sociais, de avaliações sociais, de relatórios de propostas relevantes, de planos individuais e de registo dos clientes, mas apenas os contratos e os respetivos questionários. Em contrapartida, as declarações apresentadas no órgão jurisdicional de primeira instância por pessoas singulares de nacionalidade alemã, os pareceres de peritos sociais e os pareceres relativas à necessidade de cuidados nos termos do Código da Segurança Social alemão e as faturas não podem ser imputadas, *ratione temporis*, às pessoas às quais foram emitidas as faturas controvertidas. As faturas emitidas às pessoas singulares, apresentadas durante o processo judicial, relativamente às quais a fiscalização confirmou que correspondiam às faturas emitidas aos intermediários alemães durante o procedimento de inspeção tributária, não contêm uma descrição dos serviços e não provam o seu carácter social.
- 9 O órgão jurisdicional de primeira instância reduziu, com base no artigo 67.º, n.º 2, da ZDDS, as dívidas fiscais fixadas pela diferença entre 264 027,60 BGN e 316 833,05 BGN de crédito principal e da diferença entre 89 315,83 BGN e 107 178,98 BGN a título de juros de mora correspondentes e quanto ao restante confirmou as dívidas fiscais apuradas pelo aviso de liquidação.
- 10 Para a Secção, coloca-se a questão de saber se é necessário proceder a uma apreciação do carácter dos serviços prestados pela Momtrade Ruse. Com base nas provas documentais apresentadas no âmbito do procedimento de inspeção tributária e nas provas apresentadas durante o processo judicial (contratos, questionários e declarações dos destinatários dos serviços), o órgão jurisdicional verifica que as pessoas singulares que utilizam os serviços prestados pela sociedade são pessoas idosas que têm problemas de saúde que, além das necessidades de cuidados domiciliários ligados a tarefas domésticas, também necessitam de assistência devido ao seu estado de saúde.

- 11 Na sua decisão, o Administrativen sad Ruse (Tribunal Administrativo de Ruse) justificou a falta de carácter social das prestações de serviços pelo facto de esta sociedade não ter apresentado documentos oficiais das autoridades alemãs ou austríacas que demonstrassem esse carácter social. Considerou que os serviços relacionados com os cuidados de pessoas idosas não eram sociais, uma vez que só era prestada assistência relacionada com tarefas domésticas. Os funcionários não estão vinculados a atividades relacionadas com o estado de saúde das pessoas e não possuem uma formação que sugira que estão em condições de prestar cuidados médicos.
- 12 No Acórdão Les Jardins de Jouvence acima referido, o Tribunal de Justiça declarou que a isenção dependia da «natureza intrínseca das operações efetuadas e [da] qualidade do operador que fornece os serviços». Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio considera que é necessário, para efeitos da decisão correta do litígio entre as partes, determinar os critérios com base nos quais se deve apreciar se se trata de atividades sociais: se tal deve ser efetuado com base nos documentos emitidos pelas autoridades competentes do Estado em que as atividades são exercidas, ou se basta demonstrar o carácter dos cuidados prestados.

#### **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

- 13 O órgão jurisdicional de reenvio observa que os casos de isenção previstos no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 são de interpretação estrita, dado que constituem exceções ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo. Todavia, a interpretação destes factos deve ser feita em conformidade com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal, mas não pode privar as isenções previstas dos seus efeitos positivos (Acórdãos «go fair» Zeitarbeit, Horizon College, Comissão/Países Baixos, Zimmermann e Klinikum Dortmund, acima referidos).
- 14 A finalidade de todas as disposições do artigo 132.º da Diretiva 2006/112 consiste em isentar de IVA certas atividades de interesse geral, a fim de facilitar o acesso a determinadas prestações de serviços assim como o fornecimento de determinados bens, evitando o acréscimo de custos que decorreria da sua sujeição a IVA (Acórdãos Comissão/Alemanha, TMD e VDP Dental Laboratory e o., v. *supra*).
- 15 O Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo) já se pronunciou sobre a interpretação da referida disposição da diretiva num caso comparável. No Acórdão n.º 10652, de 3 de agosto de 2020, no processo administrativo n.º 11597/2019, declarou que o direito da União não impunha aos Estados-Membros a isenção das prestações sociais a favor dos nacionais de outros Estados-Membros fora do seu território nacional. A decisão baseia-se no artigo 26.º, n.º 2, da Constituição [da República da Bulgária], segundo o qual só os estrangeiros que residam no território da República da Bulgária beneficiam de

todos os direitos e obrigações decorrentes da Constituição búlgara, com exceção dos direitos e obrigações para os quais é exigida a nacionalidade búlgara.

- 16 Chamado a pronunciar-se do presente processo, a secção do órgão jurisdicional de reenvio considera que o facto de as partes na prestação se encontrarem no território de um Estado-Membro ou, como no caso em apreço, o prestador de serviços estar registado num Estado-Membro e os destinatários desses serviços serem nacionais de outro Estado-Membro, no qual as prestações são efetuadas, não é relevante à luz desta finalidade do artigo 132.º da Diretiva 2006/112. Em contrapartida, na medida em que se considera que o lugar da prestação de serviços é o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica, os prestadores de serviços sociais estabelecidos na Bulgária seriam tratados de forma diferente se a interpretação do direito da União acima exposta for acolhida pelo Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo), consoante prestem serviços a cidadãos estrangeiros no território da Bulgária ou no território de outro Estado-Membro; este resultado não parece aceitável para o órgão jurisdicional de reenvio.
- 17 Por estas razões, o órgão jurisdicional de reenvio necessita da interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 para responder à questão de saber se este artigo permite a uma sociedade comercial, registada como prestadora de serviços sociais num Estado-Membro (neste caso, a Bulgária), invocar esta disposição para obter uma isenção fiscal para as prestações sociais que fornece a pessoas singulares nacionais de outros Estados-Membros no território desses Estados, e se o facto de os destinatários dos serviços terem sido intermediados junto do prestador por sociedades comerciais registadas nos Estados-Membros onde os serviços são prestados, é relevante para a resposta a esta questão.
- 18 Além disso, em caso de resposta afirmativa a esta questão e se as entregas isentas nos termos do artigo 132.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 forem conceitos autónomos do direito da União (Acórdão Žamberk, acima referido), mas a referida diretiva não contém critérios para definir esses conceitos nem regras para estabelecer factos juridicamente relevantes, o órgão jurisdicional de reenvio necessita de esclarecimentos sobre a interpretação e a aplicação desta disposição do direito da União, nomeadamente quanto à questão de saber se é necessário avaliar, em cada caso, nos termos da lei búlgara e/ou austríaca e alemã, se a sociedade fiscalizada é «reconhecida como tendo caráter social» e se se considera ter sido apresentada prova de que se trata de prestações de serviços «estritamente ligadas à assistência social e à segurança social».
- 19 Por último, o órgão jurisdicional interroga-se, neste contexto, sobre a questão de saber se o registo da sociedade comercial como prestadora de serviços sociais, tal como definidos pelo direito nacional, é suficiente para considerar que essa sociedade constitui um «organismo de caráter social reconhecido como tal» pelo Estado-Membro em causa.