

Processo C-794/23**Pedido de decisão prejudicial****Data de entrada:**

21 de dezembro de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo,
Áustria)**Data da decisão de reenvio:**

14 de dezembro de 2023

Recorrente em «Revision»:

Finanzamt Österreich (Administração Fiscal da Áustria)

Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria) EU 2023/0009-2
(Ro 2023/13/0014)
14 de dezembro de
2023

Na sequência do recurso de «Revision» interposto pelo Finanzamt Österreich, Dienststelle Niederösterreich Mitte (Administração Fiscal, Serviço da Baixa Áustria Centro), sito em [omissis] Wiener Neustadt, [omissis] da Decisão do Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal, Áustria) de 27 de janeiro de 2023, [omissis] relativa, nomeadamente, ao imposto sobre o volume de negócios referente a 2019 [(interveniente: P GmbH in W, representada pela LBG Burgenland Steuerberatung GmbH, com sede em (omissis) Mattersburg (omissis)], o Verwaltungsgerichtshof [omissis] proferiu o seguinte

Despacho

As seguintes questões prejudiciais são submetidas ao Tribunal de Justiça da União Europeia, nos termos do artigo 267.º TFUE:

1. Deve o artigo 203.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo que tenha efetuado uma prestação e tenha mencionado na fatura um montante de IVA calculado com base numa taxa errada não é devedor, nos termos desta disposição, da parte do IVA indevidamente faturado quando a prestação mencionada na fatura em causa tenha sido efetuada a uma pessoa que não seja um sujeito passivo, mesmo que esse sujeito passivo tenha efetuado outras prestações da mesma natureza a outros sujeitos passivos?

2. Por «consumidor final que não beneficia do direito à dedução do IVA pago a montante», na aceção do Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 8 de dezembro de 2022, C-378/21, deve entender-se apenas uma pessoa que não seja um sujeito passivo ou também um sujeito passivo que utilize a prestação concreta unicamente para fins privados (ou para outros fins sem direito à dedução do IVA pago a montante) e não tenha, portanto, direito à dedução do IVA pago a montante?

3. Que critérios devem ser utilizados para apreciar, numa faturação simplificada, na aceção do artigo 238.º da Diretiva 2006/112/CE, quais as faturas (pelo menos no âmbito de uma estimativa) em relação às quais o sujeito passivo não é devedor do montante indevidamente faturado por não haver risco de perda de receitas fiscais?

Fundamentação:

- 1 A. Matéria de facto e tramitação processual:
- 2 A P GmbH é uma sociedade de responsabilidade limitada de direito austríaco. A empresa explora um parque de diversões coberto. Em 2019, sujeitou os bilhetes de acesso ao parque de diversões coberto (contrapartida pelos seus serviços) à taxa de IVA de 20 %. A empresa emitiu faturas (talões de caixa) aos seus clientes após o pagamento do preço, que eram faturas de pequeno valor, nos termos do § 11, n.º 6, da UStG 1994 [Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios)] (faturação simplificada nos termos do artigo 238.º da Diretiva 2006/112/CE). A P GmbH corrigiu posteriormente a sua declaração de IVA, uma vez que os bilhetes de acesso estavam sujeitos a uma taxa reduzida de 13 %. A P GmbH não prestou os seus serviços exclusivamente a pessoas que não são sujeitos passivos (não empresários).
- 3 A Administração Fiscal liquidou o IVA relativo ao ano de 2019 por Decisão de 18 de janeiro de 2021. De acordo com a fundamentação, a P GmbH tinha tributado as receitas provenientes dos acessos aos parques de diversões cobertos à taxa de 20 %, constando o imposto sobre o valor acrescentado dos talões de caixa. Não era admissível uma regularização posterior da taxa de IVA de 20 % para o ano de 2019, porque nem as faturas podiam ser retificadas nem as notas de crédito resultantes da diferença de IVA podiam ser repercutidas nos clientes da empresa.

Por conseguinte, o IVA de 20 % devia ser aplicado com base na faturação e também com base no enriquecimento sem causa.

- 4 A P GmbH interpôs recurso desta decisão. A empresa alegou que os serviços foram prestados «quase exclusivamente» a particulares que não tinham direito à dedução do IVA pago a montante. Por conseguinte, deveria excluir-se um risco de perda de receitas fiscais. Não seria, portanto, necessário proceder a uma correção formal da fatura com transmissão da correção ao destinatário da fatura.
- 5 Por Despacho de 21 de junho de 2021, o Bundesfinanzgericht submeteu um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia.
- 6 Por Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich, C-378/21, o Tribunal de Justiça declarou:

«O artigo 203.º da 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 (UE) 2016/1065 do Conselho, de 27 de junho de 2016, deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo, que prestou um serviço e que mencionou na sua fatura um montante de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) calculado com base numa taxa errada, não é devedor, por força desta disposição, da parte do IVA faturado erradamente se não houver um risco de perda de receitas fiscais pelo facto de os beneficiários desse serviço serem exclusivamente consumidores finais que não beneficiam do direito à dedução do IVA pago a montante.»
- 7 Na sequência da decisão objeto de recurso no Verwaltungsgerichtshof, o Bundesfinanzgericht alterou a liquidação do IVA referente ao ano de 2019.
- 8 O Bundesfinanzgericht considerou que os serviços prestados pela P GmbH tinham sido utilizados «(quase) exclusivamente» por clientes que, na qualidade de consumidores finais, não podiam solicitar a dedução do IVA pago a montante. Para além de uma estimativa de 0,5 % do volume de negócios total imputável ao parque de diversões coberto, não existe qualquer risco para as receitas do IVA. É o que resulta da declaração do gerente da P GmbH, segundo a qual, em 2019, os adquirentes dos serviços prestados pela P GmbH eram meros consumidores finais, sem direito à dedução do IVA pago a montante. Não foram prestados serviços de viagem nem serviços de assistência. Contudo, uma vez que não se pode excluir totalmente que os clientes da P GmbH tenham (com ou sem razão) deduzido o IVA pago a montante nas faturas, é necessário fazer uma estimativa. Devido à grande probabilidade de as prestações da P GmbH terem sido efetuadas para uso privado dos clientes, o Bundesfinanzgericht estimou em 0,5 % do volume de negócios total a obrigação fiscal decorrente da faturação. Em relação às faturas emitidas (22 557 faturas no total), trata-se de cerca de 112 faturas das quais foi deduzido (com ou sem razão) o imposto pago a montante.
- 9 O recurso de «Revision» interposto pelo Finanzamt tem por objeto esta decisão. O Finanzamt alega que a decisão recorrida se afasta da jurisprudência do Tribunal de

Justiça da União Europeia. O Tribunal de Justiça da União Europeia decidiu que um sujeito passivo não é devedor da parte do IVA incorretamente faturada se não houver risco para as receitas fiscais, uma vez que este serviço foi prestado exclusivamente a consumidores finais que não têm direito à dedução do IVA pago a montante. O acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia não implica uma afetação por estimativa aos consumidores finais, por um lado, e aos sujeitos passivos com direito à dedução do IVA pago a montante, por outro. A análise da questão pelo Tribunal de Justiça da União Europeia foi efetuada exclusivamente à luz da premissa de que o serviço era prestado exclusivamente a consumidores finais que não tinham direito à dedução do IVA pago a montante.

10 B. Disposições pertinentes

11 1. Direito nacional

12 O § 11 da Umsatzsteuergesetz 1994 (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios de 1994, BGBl. I n.º 13/2014) tem a seguinte redação:

«1. (1) Se o empresário realizar operações na aceção do § 1, n.º 1, ponto 1, está habilitado a emitir faturas. Se realizar operações destinadas a outro empresário para os fins da sua empresa ou para uma pessoa coletiva, que não seja empresário, é obrigado a emitir faturas. Se o empresário realizar uma operação tributável de empreitada de obras ou de realização de uma obra relacionada com um bem imóvel destinado a um não empresário, é obrigado a emitir uma fatura. O empresário deve cumprir a sua obrigação de emissão de fatura no prazo de seis meses a contar da realização da operação.

[...]

6. Para as faturas de montante total não superior a 400 euros, são suficientes as seguintes menções, além da data de emissão:

1. O nome e o endereço do empresário que efetuou a entrega ou prestou o serviço;
2. A quantidade e a denominação comercial usual dos bens entregues ou a natureza e extensão da outra prestação;
3. A data da entrega ou da outra prestação ou o período abrangido pela prestação;
4. A contrapartida e o montante do imposto relativo à entrega ou à outra prestação, totalizados; e
5. A taxa do imposto.

[...]

12. Se o empresário tiver mencionado separadamente, numa fatura relativa a uma entrega ou a outra prestação, um montante de imposto de que não é devedor nos termos da presente lei federal a título da operação, é devedor desse montante com base na fatura, a menos que a retifique junto do destinatário da entrega ou da outra prestação. Em caso de retificação, aplica-se o § 16, n.º 1, *mutatis mutandis*.»

13 2. Direito da União

14 O artigo 193.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, dispõe o seguinte:

«O IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.º a 199.º-B e 202.º»

15 O artigo 203.º desta diretiva dispõe:

«O IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura.»

16 O artigo 220.º, n.º 1, da referida diretiva prevê:

«Os sujeitos passivos devem assegurar que seja emitida uma fatura, por eles próprios, pelos adquirentes ou destinatários ou, em seu nome e por sua conta, por terceiros, nos seguintes casos:

1. Relativamente às entregas de bens ou às prestações de serviços que efetuem a outros sujeitos passivos ou a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos;

[...]»

17 C. Explicação das questões prejudiciais

18 Na fundamentação do seu pedido de decisão prejudicial de 21 de junho de 2021, o Bundesfinanzgericht declarou expressamente que os clientes da P GmbH em 2019 foram «exclusivamente consumidores finais sem direito a deduzir o imposto pago a montante».

19 Este pressuposto factual do Bundesfinanzgericht já foi posto em causa no processo prejudicial (v., nomeadamente, as Conclusões da advogada-geral de 8 de setembro de 2022, C-378/21, n.ºs 38 e segs.). No Acórdão de 8 de dezembro de 2022, C-378/21, o Tribunal de Justiça não abordou estas considerações da advogada-geral. No seu acórdão, o Tribunal de Justiça considerou que as questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio se baseavam na premissa de que não existia qualquer risco para as receitas fiscais, uma vez que os clientes da P GmbH eram exclusivamente consumidores finais que não tinham direito à dedução do IVA pago a montante que lhes tinha sido faturado pela P GmbH. O

exame da primeira questão foi efetuado «unicamente à luz desta premissa» (n.º 18).

- 20 No reatamento da instância, o Bundesfinanzgericht afastou-se deste pressuposto de facto. Parte agora do princípio de que não se pode excluir que os clientes da P GmbH tenham (correta ou incorretamente) deduzido o IVA pago a montante. Estima a percentagem destes clientes em 0,5 % do volume de negócios total (ou seja, cerca de 112 faturas num total de 22 557 faturas).
- 21 Tendo especialmente em conta que a resposta do Tribunal de Justiça no anterior processo prejudicial se baseou expressamente no facto de todos os clientes da P GmbH serem consumidores finais sem direito à dedução do IVA pago a montante, é duvidoso o que se deveria aplicar se mesmo uma pequena parte dos clientes da P GmbH fossem sujeitos passivos (empresários). Isto não exclui um risco de perda de receitas fiscais (em qualquer caso e em toda a sua extensão).
- 22 Daqui se pode inferir que, tendo em conta o facto de não ter sido efetuada uma correção das faturas (os destinatários dos serviços não foram mencionados nas «faturas de baixo montante» e são, portanto, desconhecidos), o risco de perda de receitas fiscais no seu conjunto não foi eliminado em tempo útil e na íntegra, pelo que a P GmbH é devedora do montante total do IVA mencionado em todas as faturas.
- 23 No entanto, segundo a advogada-geral, o artigo 203.º da diretiva refere-se à fatura individual incorreta. Daqui se pode inferir que existe um risco de perda de receitas fiscais apenas no que respeita às faturas que foram emitidas a sujeitos passivos (empresários) (mesmo que o destinatário do serviço não seja mencionado na fatura).
- 24 No caso de a fatura individual incorreta ser decisiva, também é questionável segundo que critérios essas faturas devem ser determinadas (possivelmente também através de uma estimativa) quando exista um risco de perda de receitas fiscais. Neste contexto, não é claro como deve ser entendida a expressão «consumidores finais sem direito a deduzir o imposto pago a montante». Coloca-se a questão de saber se, por consumidor final, se deve entender unicamente uma pessoa que não é sujeito passivo ou também um sujeito passivo que utiliza a prestação concreta apenas para fins privados (ou para outros fins que não dão direito à dedução do IVA pago a montante) e, por conseguinte, não tem o direito de deduzir o IVA pago a montante.
- 25 O risco de perda de receitas fiscais em caso de aplicação de uma taxa de imposto excessiva, o que não é contestado no caso em apreço, resulta do facto de o destinatário do serviço reclamar um imposto pago a montante excessivo. Tal afetará principalmente os casos em que os sujeitos passivos (empresários) utilizam as prestações da P GmbH a montante para as suas próprias prestações tributáveis (por exemplo, como referido pela advogada-geral nas suas conclusões, n.º 39: um fotógrafo independente que vende as fotografias feitas no parque de diversões).

Neste caso, existe o risco de o IVA pago a montante ser reclamado corretamente quanto ao seu fundamento, mas erradamente quanto ao seu montante (por ser excessivo).

- 26 No entanto, esta situação pode também afetar os casos em que os sujeitos passivos (empresários) utilizam as prestações para fins privados (ou para outros fins que não lhes dão direito à dedução do imposto pago a montante) (como gravações privadas; empresários que visitam o parque com os seus filhos) e, a este respeito, também reclamam erradamente quanto ao seu fundamento o imposto pago a montante. O Verwaltungsgerichtshof parte do princípio de que o tipo de serviço prestado também pode ser importante a este respeito. É lógico que os serviços prestados por um parque de diversões coberto, por exemplo, só excepcionalmente serão considerados como serviços a montante para uma prestação de serviços a empresas, e só excepcionalmente serão quanto ao seu fundamento (e, no caso em apreço, também quanto ao montante) erradamente reclamados como IVA pago a montante pelos sujeitos passivos que recebem estes serviços.
- 27 Se, pelo contrário, o destinatário do serviço for uma pessoa que não seja sujeito passivo, não haverá, em geral, qualquer risco de o montante mencionado na fatura ser reclamado (quanto ao seu fundamento e quanto ao seu montante).
- 28 No entanto, também pode ser necessário ter em conta o facto de as faturas emitidas serem «faturas de baixo montante», de modo que o destinatário do serviço, em particular, não pode ser identificado a partir das mesmas. Por conseguinte, também não se pode excluir que um sujeito passivo que não tenha recebido estas prestações possa utilizar indevidamente esta fatura (v., por exemplo, no que respeita a eventuais práticas abusivas, as Conclusões da advogada-geral de 21 de setembro de 2023, C-442/22, n.º 2).
- 29 De um modo geral, a interpretação do direito da União relativamente a estas questões não parece ser tão óbvia que não levante nenhuma dúvida razoável (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 4 de outubro de 2018, Comissão/República Francesa, C-416/17, n.º 110).
- 30 Por conseguinte, as questões são submetidas ao Tribunal de Justiça através de um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE.

[Omissis]