

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL

ELEANOR SHARPSTON

apresentadas em 7 de março de 2013 (1)

Processo C-219/12

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

contra

Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Verwaltungsgerichtshof (Áustria)]

«IVA — Definição de ‘atividade económica’ — Sistema fotovoltaico instalado no telhado de uma residência privada — Energia elétrica vendida a um fornecedor que abastece as necessidades de energia elétrica da residência»

1. O proprietário de uma casa instalou um sistema fotovoltaico (painel solar) que produz energia elétrica, mas não possui capacidade de armazenagem. A sua produção anual é inferior ao consumo anual da residência. O proprietário celebrou um contrato com um fornecedor de energia elétrica, ao abrigo do qual vende energia elétrica a esse fornecedor, que também fornece energia elétrica à residência. Uma vez que considera que a venda de energia elétrica constitui uma atividade económica, o proprietário pede o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante sobre o seu sistema e a sua instalação. O Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Administrativo de Recurso, Áustria) pretende saber se esta abordagem é a correta.

A Sexta Diretiva 77/388/CEE

2. Os painéis solares em questão foram instalados em 2005, quando a legislação da União Europeia (UE) aplicável era a Sexta Diretiva 77/388/CEE (2). São relevantes, em especial, as seguintes disposições (3).

3. Nos termos do artigo 2.º, as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade estão sujeitas ao IVA.

4. O artigo 4.º, n.º 1, define «sujeito passivo» como «qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade». Nos termos do artigo 4.º, n.º 2, atividades económicas são «todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com

caráter de permanência é igualmente considerada uma atividade económica».

5. Nos termos do artigo 5.º, n.º1, entende-se por «entrega de um bem» a «transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário», enquanto o artigo 5.º, n.º 2, especifica que a energia elétrica se considera um bem corpóreo. O artigo 5.º, n.º 6, prevê: «É equiparada a entrega efetuada a título oneroso a afetação, por um sujeito passivo, de bens da própria empresa a seu uso privado ou do seu pessoal, ou a disposição de bens a título gratuito, ou, em geral, a sua afetação a fins estranhos à empresa, sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado [...]»

6. O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), estabelece a regra geral de que a matéria coletável é constituída «por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve 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». Contudo, no caso de operações referidas no artigo 5.º, n.º 6, o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), dispõe que a matéria coletável é constituída «pelo preço de compra dos bens ou de bens similares, ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se efetuam».

7. O artigo 17.º («Origem e âmbito do direito à dedução») (4) prevê, em especial, o seguinte:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

8. O artigo 20.º prevê o ajustamento das deduções do imposto pago a montante sempre que aplicável:

«1. A dedução inicialmente operada é ajustada segundo as modalidades fixadas pelos Estados-Membros, designadamente:

[...]

b) Quando, posteriormente à declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções [...].

2. No que diz respeito aos bens de investimento, o ajustamento deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos. Anualmente, esse ajustamento é efetuado apenas sobre a quinta parte do imposto que incidiu sobre os bens em questão. Tal ajustamento é realizado em função das alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos.

[...]»

9. Por último, o artigo 24.º permite que os Estados-Membros introduzam ou mantenham

determinados regimes especiais, incluindo, em determinadas condições, a isenção ou reduções degressivas do imposto para pequenas empresas. Em especial, o artigo 24.º, n.º 2, autoriza a concessão da isenção do IVA às empresas cujo volume de negócios anual seja inferior a um determinado limiar. O artigo 24.º, n.º 5, dispõe: «Os sujeitos passivos que beneficiam da isenção do imposto não têm direito à dedução nos termos do artigo 17.º e não podem fazer constar o imposto das faturas [...]».

10. O limiar aplicável para efeitos do artigo 24.º, n.º 2, varia consideravelmente entre Estados-Membros, de acordo com a data de adesão ou o nível dos limiares de IVA aplicados antes da entrada em vigor da Sexta Diretiva (5). Alguns Estados-Membros não aplicam mesmo o regime a pequenas empresas, enquanto outros aplicam um limiar acima dos 70 000 euros de volume de negócios anual. Na Áustria, o limiar é o de um volume de negócios anual que não exceda 30 000 euros líquidos (6), e aplica-se automaticamente, salvo se o comerciante optar pela tributação (7).

Matéria de facto, tramitação e questão prejudicial

11. De acordo com o despacho de reenvio, T. Fuchs, o proprietário em causa no processo principal, instalou os painéis solares no telhado da sua residência em 2005. O sistema não tem capacidade para armazenagem de energia elétrica. A totalidade da energia elétrica produzida é fornecida à rede pública, sendo a energia elétrica consumida na residência privada comprada ao mesmo preço a que foi fornecida, a saber 0,181 euros, incluindo o IVA à taxa de 20% nos dois casos. T. Fuchs adquiriu e instalou o sistema pelo preço de 38 367,76 euros, incluindo IVA à taxa de 20%, no montante de 6 394,63 euros. Relativamente à instalação, recebeu um incentivo único de 19 020 euros.

12. O despacho de reenvio também refere que, no período compreendido entre 2005 e 2008, a residência de T. Fuchs consumiu cerca de 44 600 kWh de energia elétrica e que, dos 19 801 kWh de energia elétrica provenientes do seu sistema fotovoltaico que, entretanto, produziu e forneceu, 11 156 kWh foram entregues à rede elétrica geral e 8 645 kWh foram utilizados diretamente para consumo próprio (8). Em 2005, durante os primeiros cinco meses de funcionamento do sistema, foram produzidos 2 829 kWh e fornecidos à rede 1 986 kWh.

13. O Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (Administração das Finanças de Freistadt Rohrbach Urfahr, a seguir «Finanzamt») enviou a T. Fuchs um aviso de liquidação do IVA relativo a 2005 que não permitia quaisquer deduções do imposto pago a montante. T. Fuchs recorreu para o Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Tribunal Fiscal Independente de Linz, a seguir «Unabhängiger Finanzsenat»), que estabeleceu um crédito fiscal de 6 309,29 euros a seu favor. Esse valor foi obtido mediante a compensação do imposto pago a montante de 6 394,63 euros sobre o custo do sistema e o imposto cobrado a jusante de 85,34 euros sobre toda a energia elétrica por si produzida (fornecida à rede e consumida pela residência) em 2005.

14. O Finanzamt interpôs recurso desta decisão no órgão jurisdicional de reenvio, que submeteu a seguinte questão prejudicial:

«A exploração de um dispositivo fotovoltaico ligado à rede, sem capacidade autónoma para armazenagem de energia elétrica, no topo ou junto de uma residência privada, que tenha uma configuração técnica tal que a produção de energia elétrica do dispositivo é sempre inferior ao consumo privado total de energia elétrica pelo operador do dispositivo na sua residência, constitui uma ‘atividade económica’ na aceção do artigo 4.º da [Sexta Diretiva] por parte do operador do dispositivo?»

15. Foram apresentadas observações escritas pelos Governos austríaco e alemão e pela Comissão. Não foi solicitada nem teve lugar qualquer audiência.

Apreciação

Observações preliminares

16. A questão suscitada pelo Verwaltungsgerichtshof circunscreve-se à questão de saber se o fornecimento de energia elétrica à rede geral por uma pessoa na situação de T. Fuchs constitui uma «atividade económica» para efeitos de IVA. Explicarei as razões pelas quais entendo que é assim. No entanto, embora essa resposta possa ser útil para decidir o processo principal, poderá ser necessário ter em conta outros aspetos, tanto na situação de T. Fuchs, como em situações semelhantes.

17. Em primeiro lugar, observo que o modo de funcionamento exato do sistema de T. Fuchs não é totalmente claro. O despacho de reenvio refere, por um lado, que toda a energia elétrica produzida é fornecida à rede e, por outro, que, no período compreendido entre 2005 e 2008, uma parte foi fornecida à rede e o restante foi diretamente consumido pela residência.

18. Em resposta a um pedido do Tribunal de Justiça, o Verwaltungsgerichtshof esclareceu, em parte, a situação. O Unabhängiger Finanzsenat terá dado como provado que toda a energia elétrica produzida era fornecida à rede pública e que os 8 645 kWh descritos como «diretamente» consumidos pela residência foram consumidos ao mesmo tempo que uma quantidade equivalente de energia elétrica era fornecida à rede. O órgão jurisdicional de reenvio baseou-se nesse facto, mas refere que o Finanzamt contesta a conclusão do Unabhängiger Finanzsenat e alega que o consumo de T. Fuchs é, em primeiro lugar, proveniente dos painéis solares, sendo complementado, sempre que necessário, pela energia elétrica proveniente da rede e que só é fornecida à rede a energia elétrica que excede as necessidades da residência (quando os painéis geram uma quantidade superior à quantidade consumida pela residência).

19. O Verwaltungsgerichtshof considera que a diferença entre as duas situações é irrelevante para efeitos da questão a decidir. Considero, no entanto, que é útil examinar as disposições da Sexta Diretiva à luz de diferentes cenários.

Existência de uma atividade económica

20. O Tribunal de Justiça já evidenciou a extensão do âmbito de aplicação abrangido pelo termo «atividades económicas» previsto no artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Diretiva e o seu carácter objetivo, no sentido de que a atividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objetivos e dos seus resultados. Assim, uma atividade é, de modo geral, qualificada de económica quando tem carácter permanente e é realizada contra uma remuneração recebida pelo autor da operação (9).

21. De acordo com o artigo 5.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, a energia elétrica é um bem corpóreo. Através dos seus painéis solares, T. Fuchs produz energia elétrica. Fornece essa energia elétrica, a título oneroso, ao seu operador de rede. Trata-se, portanto, em princípio, de uma entrega de bem tributável. A produção e a entrega do bem não são contínuas, mas realizam-se «com carácter de permanência». Têm-se mantido ao longo de vários anos. Enquanto os painéis solares funcionarem e T. Fuchs mantiver o seu acordo com o operador de rede, a energia elétrica continuará a ser produzida sempre que houver luz do dia e que as condições meteorológicas sejam favoráveis, e continuará a ser fornecida à rede em conformidade com esse acordo.

22. Também resulta claramente da informação contida no despacho de reenvio que o objetivo de T. Fuchs é, pelo menos em parte, o de auferir receitas provenientes do fornecimento de energia elétrica. Mesmo que o resultado concreto seja a mera redução da sua fatura de energia elétrica, tal redução resulta do facto de o rendimento que lhe é devido pelo operador de rede compensar os pagamentos de que é devedor ao operador, sendo esse rendimento proveniente das suas entregas que T. Fuchs pretende auferir com carácter de permanência.

23. Em meu entender, não é relevante neste caso que, em virtude da sua conceção, o sistema fotovoltaico cubra uma parte das necessidades da residência, mas não gere um excedente sistemático destinado, de forma ininterrupta, a ser vendido, independentemente do consumo da residência.

24. A questão de saber se uma atividade visa auferir receitas com carácter de permanência, é uma questão de facto que deve ser apreciada tendo em conta todas as circunstâncias do caso concreto, entre as quais figura, nomeadamente, a natureza do bem em causa (10).

25. Neste caso, T. Fuchs utiliza o seu sistema fotovoltaico para fornecer ao operador de rede alguma ou toda a energia elétrica produzida (dependendo do contexto factual correto), e celebrou um contrato com esse operador com base no qual o fornecimento é remunerado. Isso é, objetivamente, uma atividade económica. Não seria, porém, uma atividade económica se o sistema tivesse sido concebido apenas para abastecer a residência — com, por exemplo, baterias para armazenar eventuais excedentes temporários de produção para posterior utilização e, talvez, um mecanismo para a receção de energia elétrica proveniente da rede durante carências temporárias, mas sem nenhum mecanismo para fornecer energia elétrica à rede.

26. A este propósito, não concordo com a alegação do Governo austríaco de que os dois tipos de instalação têm uma natureza tão semelhante que devem ser tratados da mesma forma para efeitos de IVA. Como observei, a avaliação é objetiva. Existe uma diferença objetiva, relevante para a classificação como atividade económica, entre um sistema concebido para abastecer apenas as necessidades domésticas de energia elétrica e um sistema concebido para fornecer alguma ou toda a sua produção à rede de energia elétrica em troca de uma remuneração. Compreendo os argumentos políticos apresentados por esse Governo (que um tipo de sistema fotovoltaico não deveria beneficiar, em relação a um outro, de um financiamento público superior, através da dedução do IVA pago a montante). Contudo, considero que uma tal política podia ser levada a cabo por outros meios, como a exclusão do direito de optar pela tributação (11) ou o ajustamento da subvenção concedida pela instalação desses sistemas (12) sem distorcer a definição objetiva de uma atividade económica.

27. Entendo, portanto, que T. Fuchs desenvolve uma atividade económica (produção de energia elétrica e/ou exploração de painéis solares com o fim de auferir receitas com carácter de permanência) na aceção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Diretiva e é, conseqüentemente, um sujeito passivo na aceção do artigo 4.º, n.º 1.

28. Com efeito, poder-se-ia chegar à mesma conclusão com base no tratamento fiscal que as próprias autoridades fiscais austríacas conferem às operações. O órgão jurisdicional de reenvio refere que é cobrado IVA sobre os fornecimentos de T. Fuchs ao operador de rede. Só estão sujeitas a IVA as entregas de bens efetuadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Daí resulta que, se T. Fuchs efetua entregas de bens tributáveis, deve ser um sujeito passivo agindo nessa qualidade. O entendimento da autoridade fiscal descrito no despacho de reenvio e do Governo austríaco exposto no Tribunal de Justiça (a saber, que T. Fuchs atua a título privado) não é compatível com a tributação do IVA sobre a energia elétrica que este fornece.

29. Naturalmente, na medida em que atua como um sujeito passivo, T. Fuchs está sujeito a todas as regras de direito da UE e de direito nacional que regulam os direitos e as obrigações dos sujeitos passivos.

Dedutibilidade do imposto pago a montante

30. A questão submetida ao órgão jurisdicional nacional não tem apenas por objeto saber se o funcionamento dos painéis solares de T. Fuchs constitui uma atividade económica mas, fundamentalmente, saber se T. Fuchs tem direito a deduzir o IVA pago a montante sobre a aquisição dos painéis do IVA cobrado a jusante sobre as suas entregas de energia elétrica ao operador de rede.

31. Se o único fim da operação fosse o fornecimento de energia elétrica a título oneroso à rede, a resposta seria, em princípio, afirmativa. Parafraseando o artigo 17.º, n.os 1 e 2, alínea a), da Sexta Diretiva, enquanto sujeito passivo, T. Fuchs está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor sobre as suas operações a jusante tributáveis (entrega de energia elétrica) o imposto pago a montante em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados por outro sujeito passivo (concretamente, os painéis solares e a sua instalação) e utilizados para os fins dessas operações. Além disso, o direito à dedução surgiria no momento em que o imposto devido a montante se tornasse exigível.

32. No entanto, convém lembrar que um sujeito que só fornece as quantidades de energia elétrica produzidas pelos painéis solares de T. Fuchs não atingiria, em muitos Estados-Membros, o limiar de tributação. Não poderia, portanto, em conformidade com o artigo 24.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, cobrar imposto a jusante, nem deduzir o imposto pago a montante. No caso de T. Fuchs, as suas entregas não atingem o limiar de tributação na Áustria. Porém, uma vez que é tributado IVA sobre essas entregas, deve partir-se do princípio de que este optou pela tributação (13), com o correspondente direito à dedução. Com efeito, se as autoridades austríacas aceitaram que T. Fuchs podia optar pela tributação, isso constitui mais um indício de que estas autoridades consideraram que desempenhava uma atividade económica, uma vez que não existe a possibilidade de opção pela tributação no caso de uma atividade não abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA (14).

33. De qualquer modo, a operação não pode ter como único fim o fornecimento de energia elétrica à rede a título oneroso. Cerca de 44% da energia elétrica produzida pode ser consumida pela própria residência de T. Fuchs, possivelmente sem entrar na rede (15). Se assim for, esse facto também deve ser tido em conta para se determinar como deve ser aplicado o direito à dedução.

34. No que respeita à atividade económica de fornecimento de energia elétrica, os painéis solares devem ser considerados bens de investimento na aceção da Sexta Diretiva. O Tribunal de Justiça definiu bens de investimento para efeitos de IVA como os bens «que, utilizados para efeitos de uma atividade económica, se distinguem pelo seu carácter duradouro e pelo seu valor, os quais implicam que os seus custos de aquisição não sejam normalmente contabilizados como despesas correntes, mas sim amortizados ao longo de vários exercícios» (16).

35. É jurisprudência constante que, em caso de utilização de um bem de investimento para fins tanto profissionais como privados (como poderá suceder neste caso), o sujeito passivo pode optar, para efeitos de IVA: i) por afetar na totalidade esse bem ao património da sua empresa; ii) por o conservar na totalidade no seu património privado, excluindo-o, assim, por completo do sistema do IVA, ou, ainda; iii) por o integrar na sua empresa apenas na parte correspondente à utilização profissional efetiva (17).

36. O modo como o direito à dedução pode ser exercido em relação aos painéis solares cuja produção é, em parte, utilizada para fins privados (consumo direto sem passar pela rede) e, em parte, para fins comerciais (abastecer a rede a título oneroso) dependerá, portanto, designadamente, da afetação dos painéis ao património da empresa ou ao património privado da pessoa em questão.

37. Em primeiro lugar, se forem conservados na totalidade no património privado, serão excluídos por completo do sistema do IVA, e a questão da dedução não se coloca (18). É de acrescentar que o mesmo se poderia aplicar no caso de um sistema fotovoltaico independente, não ligado à rede, que abastecesse apenas as necessidades da residência. Nesse caso, não haveria uma atividade económica, nem entregas tributáveis.

38. Em segundo lugar, se os painéis solares forem afetados na totalidade ao património empresarial do proprietário, na qualidade de sujeito passivo (como poderá suceder neste caso), o direito a dedução não é afetado, mas haverá implicações em termos de tratamento em sede de IVA da energia elétrica consumida pela sua própria residência. Essa energia elétrica deve ser considerada um bem da empresa afetado ao uso privado, regulado pelo artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Diretiva e, portanto, sujeito a IVA.

39. Assim sendo, a matéria coletável será, em conformidade com o artigo 11.º-A, n.º 1, alínea b), o «preço de compra dos bens ou de bens similares, ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se efetuam». Uma vez que, partindo do princípio de que o proprietário está a fornecer energia elétrica a si mesmo, os bens (ou seja, a energia elétrica em questão) não são adquiridos mas produzidos pelo proprietário, a matéria coletável deve ser o preço de aquisição de bens semelhantes (ou seja, a energia elétrica adquirida da rede) ou o preço de custo determinado no momento da entrega. Poderia questionar-se se, podendo calcular-se o preço de custo real, é adequado utilizar um preço de aquisição de bens semelhantes, que pode ser superior ou inferior ao preço de custo. No caso em apreço, o preço de custo seria provavelmente superior, pelo menos durante os primeiros anos. Embora os atuais custos de produção (por exemplo, de manutenção) possam ser muito baixos, também deve ser tido em conta o custo dos painéis e a sua instalação, amortizados durante um período adequado. Isso poderia aumentar o custo por kWh e, portanto, os montantes de IVA a cobrar pela energia elétrica produzida pelos painéis solares e consumida pela residência durante o período de amortização.

40. Em terceiro lugar, se os painéis solares forem integrados na empresa do proprietário, na sua qualidade de sujeito passivo, apenas na parte correspondente à utilização efetiva para produzir energia elétrica fornecida ao operador de rede, o direito à dedução só poderá ser exercido nessa medida. Poderiam, não obstante, levantar-se dificuldades se a proporção de energia elétrica fornecida à residência e a proporção fornecida à rede variassem de forma significativa. Nesse caso, o recurso ao procedimento de ajustamento nos termos do artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Diretiva poderia ser adequado (19).

41. Gostaria de salientar, contudo, que o processo principal tem por objeto a aquisição e instalação dos painéis solares em 2005, numa altura em que os sujeitos passivos podiam (e

estavam, efetivamente, obrigados) a afetar bens de investimento à esfera privada e à esfera da empresa. Desde 2010, o artigo 168.º-A, n.º 2, da Diretiva 2006/112 permitiu aos Estados-Membros prever que as despesas relativas a bens integrados no património da empresa devem ser dedutíveis apenas na proporção da sua utilização para as atividades da empresa do sujeito passivo (20).

42. Por último, refira-se que, na medida em que T. Fuchs tem direito a deduzir o IVA pago a montante sobre os painéis solares, poder-se-ia colocar a questão de saber se a subvenção de 19 020 euros (21) poderia afetar o montante dedutível. Se a subvenção fosse tratada como pagamento de parte da totalidade do preço com IVA, poder-se-ia alegar que o próprio T. Fuchs só pagou o montante do IVA incluído na parte restante desse preço e que só tinha direito a deduzir esse montante. No entanto, o acórdão do Tribunal de Justiça Comissão/França parece excluir essa abordagem (22).

Conclusão

43. À luz das considerações anteriores, proponho que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo à questão suscitada pelo Verwaltungsgerichtshof:

A exploração de um sistema fotovoltaico ligado à rede numa ou junto de uma residência privada utilizada para fins residenciais privados constitui uma atividade económica na aceção do artigo 4.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, na medida em que a energia elétrica produzida pelo sistema seja fornecida à rede a título oneroso. Nessas circunstâncias, o imposto pago a montante sobre a aquisição do sistema pode ser deduzido do imposto cobrado a jusante sobre o fornecimento de energia elétrica à rede, sem prejuízo de todas as disposições dessa diretiva que regulam essa dedução.

1 — Língua original: inglês.

2 — Sexta Diretiva do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada (a seguir «Sexta Diretiva»). Com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2007, foi revogada e substituída pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «Diretiva 2006/112»), que apresenta as disposições IVA aplicáveis numa estrutura e redação adaptadas, sem que daí resultem, em princípio, alterações substanciais.

3 — V., atualmente, as seguintes disposições da Diretiva 2006/112: artigos 1.º, n.º 2, 9.º, n.º 1, 14.º, 1, 15.º, n.º 1, 16.º, 74.º, 167.º, 168.º, 168.º-A e 281.º a 291.º

4 — Conforme alterado pelo artigo 28.º, alínea f), introduzido pela Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Diretiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1).

5 — V., atualmente, artigos 284.º a 287.º da Diretiva 2006/112.

6 — § 6, n.º 1, alínea 27, da Umsatzsteuergesetz 1994 (lei do imposto sobre o volume de negócios).

- 7 — § 6, n.º 3, da mesma lei.
- 8 — V., ainda, n.os 17 e 18, *infra*.
- 9 — Acórdão de 29 de outubro de 2009, Comissão/Finlândia (C-246/08, Colet., p. I-10605, n.º 37 e jurisprudência referida).
- 10 — V. acórdão de 19 de julho de 2012, R?dlihs (C-263/11, n.º 33 e jurisprudência referida).
- 11 — V. n.os 10, *supra*, e 32, *infra*.
- 12 — V. n.º 12, *supra*.
- 13 — V. n.º 10, *supra*.
- 14 — V. n.º 28, *supra*
- 15 — V. n.º 18, *supra*.
- 16 — V., mais recentemente, acórdão de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmund (C-118/11, n.º 35 e jurisprudência referida).
- 17 — V., mais recentemente, acórdão de 16 de fevereiro de 2012, Van Laarhoven (C-594/10, n.º 25 e jurisprudência referida). No entanto, v. também n.º 41, *infra*.
- 18 — V. as conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs no processo Charles e Charles-Tijmens (acórdão de 14 de julho de 2005, C-434/03, Colet., p. I-7037, n.os 58, 75 e 76).
- 19 — V. n.º 8, *supra*. V., também, acórdão de 14 de setembro de 2006, Wollny (C-72/05, Colet., p. I-8297).
- 20 — V. Diretiva 2009/162/UE do Conselho, de 22 dezembro de 2009, que altera diversas disposições da Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2010, L 10, p. 14).
- 21 — V. n.º 11, *supra*.
- 22 — Acórdão de 6 de outubro de 2005, Comissão/França (C-243/03, Colet., p. I-8411).