

Processo C-696/20

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

21 de dezembro de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)

Data da decisão de reenvio:

30 de junho de 2020

Recorrente:

B.

Recorrido:

Dyrektor Izby Skarbowej w W.

DESPACHO

de 30 de junho de 2020

O Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia) [omissis],

[omissis]

após apreciação em **30 de junho de 2020**,

numa audiência na **Izba Finansowa** (Secção Financeira)

do recurso de cassação interposto por **B., com sede em H.**,

da decisão do **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie** (Tribunal Administrativo da Província de Varsóvia, Polónia),

de **16 de maio de 2017** [omissis],

no processo relativo à reclamação apresentada por **B., com sede em H.**,

contra a decisão do **Dyrektor Izby Skarbowej w W.** (Diretor das Finanças de W.),

de **11 de setembro de 2015**, n.º (...)

que tem por objeto a **determinação do montante da diferença do imposto sobre bens e serviços referente ao mês de abril de 2012 a reembolsar**,

decide:

1) nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia [omissis], submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia a seguinte questão prejudicial:

O artigo 41.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, [omissis] e os princípios da proporcionalidade e da neutralidade opõem-se à aplicação, numa situação como a que está em causa no processo principal, de uma disposição nacional, como o artigo 25.º, n.º 2, da ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Lei de 11 de março de 2004 relativa ao imposto sobre bens e serviços) a aquisições intracomunitárias efetuadas por sujeitos passivos [omissis]:

- se essa aquisição já tiver sido tributada no território do Estado-Membro de chegada pelos adquirentes dos bens desse sujeito passivo,**
- verificando-se que a conduta do sujeito passivo não implicava uma fraude fiscal, mas era o resultado da identificação incorreta das entregas em operações em cadeia e que o sujeito passivo apresentou o número de identificação IVA polaco para efeitos de uma entrega nacional e não de uma entrega intracomunitária?**

2) [omissis] suspender a instância até que seja proferida uma decisão quando à questão prejudicial acima apresentada.

FUNDAMENTAÇÃO

I. Quadro jurídico

Direito da União

1. Disposições da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [omissis]:

Artigo 40.º

Considera-se que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente.

Artigo 41.º

Sem prejuízo do disposto no artigo 40.º, considera-se que o lugar da aquisição intracomunitária de bens referida no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i), se situa no território do Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA ao abrigo do qual o adquirente efetuou essa aquisição, a menos que o adquirente prove que a aquisição foi sujeita ao IVA em conformidade com o artigo 40.º

Se, nos termos do artigo 40.º, a aquisição tiver sido sujeita ao IVA no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens depois de ter sido sujeita a imposto em aplicação do primeiro parágrafo, o valor tributável é reduzido em conformidade, no Estado-Membro que atribuiu o número de identificação IVA ao abrigo do qual o adquirente efetuou essa aquisição.

Direito nacional

1. Disposições da ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Lei de 11 de março de 2004, relativa ao imposto sobre bens e serviços) ([*omissis*] a seguir «u.p.t.u.»):

Artigo 25.º

1. Considera-se que a aquisição intracomunitária de bens é efetuada no território do Estado-Membro onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte.

2. Sem prejuízo da aplicação do n.º 1, numa situação em que o adquirente a que se refere o artigo 9.º, n.º 2, quando da aquisição intracomunitária de bens, deu um número que lhe foi atribuído por um Estado-Membro, para efeitos de operações intracomunitárias, diferente do Estado-Membro em que se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte, considera-se que também foi realizada uma aquisição intracomunitária de bens no território desse Estado-Membro, a menos que o adquirente comprove que a aquisição intracomunitária de bens:

- 1) foi tributada no território do Estado-Membro em que os bens se encontram no momento da chegada da expedição ou do transporte, ou
- 2) foi considerada tributada no território do Estado-Membro em que os bens se encontram no momento da chegada da sua expedição ou do seu transporte, devido à aplicação do procedimento simplificado na operação triangular intracomunitária prevista no capítulo XII.

II. Factos

Processo na administração fiscal

1 Por decisão de 11 de junho de 2015, o Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. (Diretor do Serviço de Controlo Tributário de R.) estabeleceu o montante a reembolsar à sociedade recorrente B., com sede em R. (a seguir «sociedade») referente à diferença do IVA relativo a abril de 2012. Esta autoridade determinou que a sociedade, enquanto sujeito passivo de IVA registado na Polónia, estava envolvida em operações em cadeia relativas ao mesmo bem, efetuadas por pelo menos três operadores. Estas operações deram origem a uma transferência direta (transporte) do bem do primeiro para o último operador da cadeia de entregas. A sociedade atuava como intermediária entre o fornecedor e o destinatário. Na Polónia, a sociedade adquiria os bens exclusivamente a B., com sede em P. (a seguir «BOP»). As operações em que a sociedade participou tiveram lugar segundo os esquemas abaixo:

- Esquema I: BOP, com número IVA PL-> sociedade com número IVA PL -> operador da UE com número de IVA UE
- Esquema II: BOP com número IVA PL -> sociedade com número IVA PL -> primeiro operador da UE/adquirente com número IVA UE -> segundo operador da União/destinatário com número IVA UE.

As entregas efetuadas pela BOP à sociedade foram consideradas por esta última como sendo entregas nacionais sujeitas à taxa de 23% de IVA. Por outro lado, qualificou as suas entregas a destinatários da União de entregas intracomunitárias de bens (EIB) com uma taxa de 0% de IVA, o que resultou no reembolso do imposto a seu favor. Após a análise das condições e do curso das entregas e da organização do transporte, a autoridade concluiu que a sociedade identificou incorretamente a entrega como sendo «móvel» na cadeia de entregas. Com efeito, redefiniu o curso das entregas acima referido, considerando que a primeira entrega das acima indicadas, entre a BOP e a sociedade, constituía uma «entrega móvel» que tinha o carácter de EIB junto da BOP e de aquisição intracomunitária de bens (AIB) junto da sociedade.

Considerou, assim, que era incorreta a operação da sociedade, por ter tratado as entregas que fez aos seus cocontratantes de Estados-Membros como EIB sujeitas à taxa de 0% do IVA, e concluiu que essas operações deviam ter sido tributadas no território dos Estados-Membros de destino do bem (fora da Polónia). Indicou que, para esse efeito, a sociedade devia registar-se no território do Estado-Membro de destino dos bens e aí liquidar o IVA relativo às AIB. Por sua vez, as operações de revenda de bens nessa cadeia realizadas a cocontratantes desses Estados já deviam ser tributadas como entregas no território do Estado de destino dos bens, em aplicação das disposições aí vigentes. A autoridade declarou que o facto de se ter considerado erradamente que se tratava de uma entrega «móvel» e também de uma EIB tinha por consequência a sobreavaliação do valor das entregas intracomunitárias no registo de EIB mantido pela sociedade.

Além disso, a autoridade indicou que qualificar as entregas feitas pela BOP (o primeiro operador na cadeia de entregas) à sociedade de operações «móveis»

implicava, para a sociedade, não apenas a obrigação de liquidar o IVA sobre essas entregas no Estado de destino, mas também a aplicação do artigo 25.º, n.º 2, ponto 1, da u.p.t.u. Com efeito, como a sociedade, no âmbito das operações AIB, indicou, nessas aquisições, um número IVA UE polaco, que era um número atribuído por um Estado-Membro diferente do Estado de chegada do transporte dos bens, estava obrigada a liquidar o IVA na Polónia, em conformidade com o artigo 25.º, n.º 2, ponto 1, da u.p.t.u.

- 2 Por decisão de 11 de setembro de 2015, o Dyrektor Izby Skarbowej w W. (Diretor das Finanças de W.) anulou a decisão do órgão de primeira instância na íntegra e fixou o montante da diferença do imposto referente a abril de 2012 a reembolsar num valor ligeiramente superior. A alteração da decisão é irrelevante para o problema suscitado na presente questão. Isto porque, em substância, o órgão de recurso partilha de todas as constatações de facto e de direito do órgão de primeira instância pertinentes para o processo.

Importa referir que nenhuma autoridade considerou, no caso em apreço, que as operações em que a sociedade tinha participado implicavam uma fraude fiscal. As operações na cadeia de entregas foram sujeitas a IVA, o imposto foi pago em cada etapa da comercialização. A essência da posição das autoridades resume-se à avaliação de que a sociedade o fez de forma incorreta ao identificar a natureza da operação.

- 3 O órgão de recurso considerou correta a posição segundo a qual a sociedade está sujeita ao artigo 25.º, n.º 2, ponto 1, da u.p.t.u., porque indicou para a operação de aquisição do bem à BOP um número IVA PL, que era um número atribuído por um Estado-Membro diferente do Estado de chegada do transporte dos bens. Considerou-se que essa operação gerou a obrigação de a sociedade liquidar o imposto na Polónia, uma vez que não provou que tinha tributado a aquisição de bens no território do Estado-Membro de chegada da sua expedição ou transporte.

Decisão do Tribunal de Primeira Instância

- 4 A sociedade apresentou uma reclamação da decisão do órgão de recurso no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie [Tribunal Administrativo da Província de Varsóvia] (a seguir «WSA») o qual, por decisão de 16 de maio de 2017 [*omissis*], lhe negou provimento, considerando que os seus fundamentos eram inadmissíveis.

O WSA concordou com a posição da autoridade relativamente ao facto de a classificação feita pela sociedade do curso das entregas em cadeia estar errada, incluindo a operação que devia ser qualificada de «operação móvel». Aceitou, assim, a constatação de que a operação entre a BOP e a sociedade (a primeira na cadeia de entregas) constituía uma EIB (e não uma aquisição nacional tributada à taxa de 23% de IVA, como a tratou a sociedade) e que as operações entre a sociedade e os seus destinatários eram operações realizadas fora do território da Polónia (a sociedade tratava-as como EIB tributadas à taxa de 0% de IVA), em

relação às quais a sociedade estava obrigada a declarar a AIB. Ao mesmo tempo, o órgão jurisdicional aceitou a conclusão incontestada de que os adquirentes do bem da sociedade declararam a aquisição intracomunitária de bens no Estado de chegada da expedição e que não houve nenhuma perda de IVA.

O órgão jurisdicional confirmou a validade da aplicação à sociedade do artigo 25.º, n.º 2, ponto 2, da u.p.t.u. Fez referência ao princípio de que, para efeitos da verificação da natureza das entregas pelas autoridades, havia que considerar que a sociedade, enquanto sujeito passivo que efetua a AIB, que indicou um número de identificação diferente do número atribuído pelo Estado em cujo território termina o transporte dos bens, deu origem à existência de dois locais de aquisição dos bens: no Estado de chegada do transporte e no Estado de registo. Uma vez que a sociedade não provou que ela própria tinha tributado a aquisição dos bens no país de chegada do transporte (fizeram-no os seus adquirentes), então, em aplicação do artigo 25.º, n.º 2, da u.p.t.u., considerou-se que a AIB foi efetuada na Polónia.

- 5 À título de nota, com vista a apresentar o contexto do processo, importa também referir que a questão da liquidação pela sociedade do imposto sobre a AIB ser feita na Polónia não constitui o único problema no processo principal. Com efeito, na sequência de uma verificação por parte das autoridades da avaliação do curso das entregas em cadeia, também foi posto em causa o direito da sociedade de deduzir o IVA liquidado e pago sobre as faturas relativas à aquisição de bens à BOP, que ambas trataram como uma entrega nacional. Ao estabelecerem que estas operações constituíam EIB, as autoridades consideraram que a sociedade não tinha o direito de deduzir o IVA incorretamente indicado nessas faturas. No entanto, consideraram igualmente que o emitente dessas faturas estava obrigado a aplicar a taxa de 23% de IVA, uma vez que a sociedade tinha utilizado o número IVA polaco nessas operações. O problema acima exposto não é objeto da questão prejudicial, mas importa referir que a interpretação adotada e a aplicação do direito no processo tiveram por efeito a cobrança de um total de 46% de IVA à sociedade.

Processo no Naczelny Sąd Administracyjny [Supremo Tribunal Administrativo]
(a seguir «NSA»)

- 6 A sociedade recorreu da decisão acima referida na íntegra, acusando o tribunal de primeira instância de ter violado, nomeadamente:
- o artigo 25.º, n.º 2, ponto 1, em conjugação com o artigo 25.º, n.º 1, da u.p.t.u., pela sua aplicação incorreta, que consistiu na presunção de que estavam reunidas as condições do artigo 25.º, n.º 2, da u.p.t.u. na situação nacional (ou seja, quando o início do transporte tem lugar no Estado que indicou o número IVA mencionado nas faturas), quando se trata de uma disposição que só pode ser aplicada a operações intracomunitárias;
 - o artigo 25.º, n.º 2, da u.p.t.u., e o artigo 41.º da Diretiva 2006/112, em conjugação com o artigo 16.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011

do Conselho, pela sua interpretação errada que consistiu em considerar incorretamente que o artigo 25.º, n.º 2, da u.p.t.u., é aplicável quando a operação já foi tributada como entrega de bens no território da Polónia;

- o artigo 25.º, n.º 2, ponto 1, da u.p.t.u., pela sua interpretação errada que consistiu em considerar incorretamente que esta disposição é aplicável numa situação em que as entregas foram tributadas no país de chegada do transporte dos bens (incluindo por um operador diferente do adquirente referido no artigo 25.º, n.º 2, ponto 1, da u.p.t.u.).

III. Fundamentos para a apresentação da questão prejudicial pelo órgão jurisdicional nacional (NSA)

- 7 Na opinião do NSA, decidir sobre parte dos fundamentos do recurso de cassação apresentado pela sociedade exige que o Tribunal de Justiça se pronuncie quanto à interpretação e às modalidades de aplicação do artigo 41.º da Diretiva 2006/112/CE no contexto dos princípios da proporcionalidade e da neutralidade. [omissis] [Citação do artigo 267.º TFUE]

I[V]. Quanto à questão prejudicial

- 8 O exame dos elementos de prova reunidos no decurso do processo fiscal justifica o acolhimento da conclusão das autoridades e do órgão jurisdicional de primeira instância, segundo a qual a sociedade examinou incorretamente o curso das entregas em que participou; a entrega que ocorreu entre a BOP e a sociedade constituía uma entrega «móvel», por isso tinha a natureza de EIB. A sociedade também não põe de parte esta apreciação do processo, mas rejeita as conclusões referentes ao modo de tributação das operações assim verificadas.
- 9 A aceitação destas constatações de facto tem como consequência a tributação da sociedade em IVA, em aplicação do artigo 25.º, n.ºs 1 e 2, ponto 1, da u.p.t.u., disposição que constitui a transposição do artigo 41.º da Diretiva 2006/112 para a legislação nacional. Decorre do artigo 41.º que se trata do «número de identificação IVA ao abrigo do qual o adquirente efetuou essa aquisição [intracomunitária de bens]» o que corresponde à regulamentação polaca, segundo a qual o adquirente indicou na fatura um número IVA diferente do do Estado-Membro do lugar de chegada da expedição ou transporte «quando da aquisição intracomunitária de bens». O problema neste processo é que a sociedade, ao indicar o número IVA polaco na fatura, não o fez para efeitos de uma operação de aquisição intracomunitária, mas de uma operação nacional, uma vez que qualificou a aquisição do bem à BOP como tal. Mesmo que se considere que este elemento subjetivo da fundamentação da sociedade não tem incidência na aplicação das referidas disposições, resta apreciar os efeitos do erro cometido. No processo principal, não ficou demonstrado que a ação da sociedade e dos seus cocontratantes fosse constitutiva de fraude ou abuso. As operações, até ao momento, foram tributadas corretamente.

- 10 Não há dúvidas de que o objetivo da introdução de disposições como a do artigo 41.º da Diretiva 2006/112 (correspondente ao anterior artigo 28.º, alínea b), ponto A, da Sexta Diretiva) foi combater a fraude fiscal. O objetivo era eliminar os casos de evasão fiscal quando o adquirente, no momento da aquisição de um bem, ainda não tem a certeza de qual o Estado de chegada da expedição ou transporte. A regulamentação introduzida permite igualmente eliminar os casos de não tributação quando o adquirente não tem um número de identificação IVA no Estado de chegada da expedição ou transporte, mas tem esse número noutra Estado-Membro. Esta estrutura assegura que o sistema comum do IVA seja completo, sem o risco de a operação não ser tributada em determinada fase da comercialização.
- 11 Simultaneamente, a obrigação de tributar a aquisição intracomunitária de bens no país do número de identificação IVA indicado pelo adquirente, mantendo, ao mesmo tempo, o princípio da tributação no país de chegada do transporte dos bens, tem como consequência que a mesma operação, ou seja, a aquisição intracomunitária de bens, pode ser tributada em dois Estados diferentes da União. Este efeito é contrariado pela possibilidade de o adquirente dos bens demonstrar que a operação foi tributada segundo a norma enunciada no artigo 40.º, ou seja, no país de chegada do transporte.
- 12 Na situação de facto do processo, não é contestado o facto de as operações analisadas terem sido tributadas no Estado de chegada do transporte, não pela sociedade, que não as tratou como AIB, mas sim pelos seus destinatários. A falta de competência das autoridades que conduzem o presente processo para verificar toda a cadeia de entregas com vista à sua correta tributação, limitando-se a apenas uma parte produz um efeito que viola não só o princípio da neutralidade do IVA mas também o da proporcionalidade. A impossibilidade de incluir nas contas da sociedade, no âmbito de AIB, o imposto pago pelos seus cocontratantes no país de chegada do transporte (tendo em conta que a obrigação fiscal respeita ao ano de 2012) resultará numa carga fiscal desproporcionada.
- 13 As dúvidas *supra* expostas, relacionadas com a interpretação do artigo 41.º da Diretiva 2006/112/CE no contexto dos princípios da neutralidade e da proporcionalidade, justificam que se submeta ao Tribunal de Justiça da União Europeia a questão prejudicial formulada.
- 14 Na sequência da questão prejudicial submetida, o Naczelny Sąd Administracyjny suspendeu a instância em sede de recurso de cassação em conformidade com o artigo 124.º, §1, ponto 5, do p.p.s.a. [Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi] [Lei sobre o processo nos tribunais administrativos].