

Processo C-935/19**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:**

23 de dezembro de 2019

Oznaczenie sądu krajowego:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo da Província de Wrocław, Polónia)

Data da decisão de reenvio:

3 de outubro de 2019

Autora:

Grupa Warzywna Sp. z o.o.

Demandado:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Objeto do processo principal

Impugnação da aplicação de uma obrigação fiscal adicional no âmbito do imposto sobre bens e serviços, nos termos do artigo 112.º-B, n.º 2, da Lei do IVA.

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Pedido de decisão prejudicial, submetido nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, sobre a compatibilidade, com o direito da União, da imposição de uma obrigação fiscal adicional no âmbito do imposto sobre bens e serviços nos termos do artigo 112.º-B, n.º 2, da Lei do IVA.

Questão prejudicial

Uma obrigação fiscal como a prevista no artigo 112.º-B, n.º 2, da Lei do IVA está em conformidade com o disposto na 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, com alterações, a seguir «Diretiva 112») (em particular os seus artigos 2.º, 250.º, 273.º), com o artigo 4.º, n.º 3, do Tratado da União Europeia, com o artigo 325.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e com o princípio da proporcionalidade?

Disposições de direito da União invocadas

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), com alterações – artigo 273.º

TUE – artigo 4.º, n.º 3

TFUE – artigo 325.º

Disposições de direito nacional invocadas

Lei de 11 de março de 2004 relativa ao imposto sobre bens e serviços (Dz.U. de 2017, posição 1221, a seguir «Lei do IVA»)

Artigo 43.º, n.º 1, ponto 10: «Estão isentas de imposto: [...] as entregas de edifícios, de construções ou de partes dos mesmos, a não ser que:

- a) a entrega ocorra no âmbito da primeira ocupação ou antes dela;
- b) Entre a primeira ocupação e a entrega do edifício, da construção ou de partes dos mesmos tenha decorrido um período inferior a 2 anos.»

Artigo 43.º, n.º 10: «O sujeito passivo pode renunciar à isenção fiscal referida no ponto 10 do n.º 1 e optar pela tributação da entregas de edifícios, de construções ou de partes dos mesmos, desde que o transmitente e o adquirente dos edifícios, das construções ou de partes dos mesmos:

- 1) Estejam registados como sujeitos passivos do IVA em atividade;
- 2) Apresentem, antes da data da transmissão desses bens, ao chefe do serviço de finanças competente para o adquirente, uma declaração comum em que optam por tributar a entrega do edifício, da construção ou de partes dos mesmos.»

Artigo 112.º-B, n.º 1: «Caso se apure que o sujeito passivo:

- 1) Indicou, na declaração de imposto entregue:
 - a) Uma quantia de imposto a pagar inferior ao imposto devido;
 - b) Uma diferencial de imposto a reembolsar, ou imposto pago a montante a reembolsar, em quantia superior ao imposto devido;

c) Um diferencial de imposto que reduza o imposto devido nos períodos de tributação subsequentes, em quantia superior ao imposto devido;

d) Um diferencial de imposto a reembolsar, imposto pago a montante a reembolsar ou um diferencial de imposto que reduza o imposto devido nos períodos de tributação subsequentes, em vez de indicar o montante do imposto a pagar à administração tributária;

2) Não apresentou uma declaração de imposto, nem liquidou a dívida tributária:

– O chefe do serviço de finanças ou dos serviços tributários e aduaneiros determina o montante correto e preciso das quantias supramencionadas e fixa uma dívida tributária adicional num montante correspondente a 30 % da subavaliação da dívida tributária ou da sobreavaliação do diferencial de imposto a reembolsar, do imposto pago a montante a reembolsar ou do diferencial de imposto que reduza o imposto devido nos períodos de tributação subsequentes.»

Artigo 112.º-B, n.º 2: «Se, após a conclusão duma inspeção tributária, de uma inspeção aduaneira ou durante uma inspeção aduaneira, nos casos a que se refere:

1) O n.º 1, ponto 1, o sujeito passivo tiver entregue uma declaração de correção em que sejam levadas em conta as irregularidades detetadas e tiver pago o montante do imposto devido ou restituído o reembolso indevido;

2) O n.º 1, ponto 2, o sujeito passivo tiver entregue uma declaração de imposto e tiver liquidado a dívida tributária:

– o montante da dívida tributária adicional é de 20 % da subavaliação da dívida tributária ou da sobreavaliação do diferencial de imposto a reembolsar, do imposto pago a montante a reembolsar ou do diferencial de imposto que reduza o imposto devido nos períodos de tributação subsequentes.»

Lei de 29 de agosto de 1997 [Lei Geral Tributária] (Dz. U. de 2019, posição 900, com alterações):

Artigo 81.º, § 1: «Salvo disposição em contrário, os sujeitos passivos, os obrigados a entregar o imposto e os obrigados a pagar o imposto podem retificar uma declaração apresentada anteriormente.»

Artigo 81.º-B, § 1: «O direito a retificar a declaração:

1) Fica suspenso na pendência do procedimento tributário ou da inspeção tributária, no que diz respeito a esse processo ou essa inspeção;

2) Ainda pode ser exercido após o termo:

a) Da inspeção tributária;

b) Do procedimento tributário, na parte em que a declaração não está abrangida pela decisão que determina o montante da dívida tributária.»

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 Através da decisão impugnada, o Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Diretor do Serviço de Administração Fiscal de Wrocław, a seguir «autoridade tributária de segunda instância») confirmou a decisão do Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (Chefe do Serviço de Finanças de Trzebnica, a seguir «autoridade tributária de primeira instância») na parte que impõe à Grupa Warzywna Sp. z o.o. (a seguir «demandante» ou «sujeito passivo») uma obrigação tributária adicional em sede de imposto sobre bens e serviços, para dezembro de 2017, no valor de 520 316 PLN. Anulou a decisão da autoridade tributária de primeira instância na parte em que determina o excedente do imposto pago a montante face ao imposto devido e encerrou o processo.
- 2 As autoridades tributárias determinaram que o sujeito passivo adquiriu, através de escritura notarial de 29 de dezembro de 2017, um imóvel construído e habitado por um período superior a dois anos. Na escritura notarial o preço dos edifícios foi declarado em valores brutos, com IVA incluído. Esta compra foi documentada também por uma fatura emitida pelo vendedor, de que constavam, entre outras informações, a venda tributada no valor líquido de 14 209 003,60 PLN e o imposto devido de 3 268 070,83 PLN.
- 3 O sujeito passivo incluiu esse valor na declaração, enquanto imposto pago a montante dedutível. Em consequência, foi indicado um excedente do imposto pago a montante face ao imposto devido, a reembolsar por transferência bancária.
- 4 Em resultado do início da inspeção tributária, não foi feito nenhum reembolso de IVA.
- 5 A autoridade tributária de primeira instância determinou, no relatório da inspeção, citando o artigo 43.º, n.º 1, ponto 10, da Lei do IVA, que a operação de transmissão do imóvel devia estar totalmente isenta de imposto. Ao mesmo tempo, considerou que as partes na operação não tinham submetido a declaração de renúncia à isenção, exigida pelo artigo 43.º, n.º 10, da Lei do IVA. Portanto, a autoridade tributária determinou que o sujeito passivo não tinha direito a deduzir o imposto pago a montante decorrente da transmissão, isenta de imposto, do imóvel.
- 6 O sujeito passivo, exercendo o direito previsto no artigo 81.º da Lei geral tributária, retificou a declaração de imposto, levando em conta todas as conclusões da inspeção, do que resultou, conseqüentemente, um excedente muito mais reduzido do imposto pago a montante face ao imposto devido.
- 7 Apesar de ter sido entregue uma declaração de retificação, a autoridade tributária de primeira instância proferiu uma decisão em que determinou o excedente do

imposto pago a montante face ao imposto devido, calculado com base na declaração de retificação, e fixou o montante da dívida tributária adicional.

- 8 Na sequência da impugnação da decisão da autoridade tributária de primeira instância, a autoridade tributária de segunda instância anulou essa decisão na parte em que especificava o valor do excedente do imposto pago a montante face ao imposto devido. Essa autoridade verificou que, nesse aspeto, a retificação efetuada era eficaz e não havia fundamento para a prolação de uma decisão tributária. No entanto, confirmou a decisão na parte em que fixou uma dívida tributária adicional, citando o artigo 112.º-B, n.º 2, da Lei do IVA.
- 9 Na ação que propôs no Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, a autora, pedindo a anulação da decisão impugnada, alegou, entre outros, a violação dos princípios da proporcionalidade e da neutralidade do IVA, indicando que a Fazenda Pública não sofreu nenhuma perda materiais, uma vez que o reembolso de imposto declarado não foi efetuado.
- 10 Na contestação, a autoridade tributária de segunda instância pediu que a ação fosse julgada improcedente e manteve a posição adotada na decisão impugnada.
- 11 O órgão jurisdicional de primeira instância decidiu submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia as questões prejudiciais indicadas no dispositivo do presente despacho e suspendeu a instância.

Apresentação sucinta da fundamentação da decisão de reenvio

- 12 A decisão da presente causa exige que se aprecie se a imposição de sanções sob a forma de uma dívida tributária adicional, numa situação em que não tenha havido realmente uma redução dos encargos fiscais, em consequência da interpretação errada do conteúdo das normas, está em consonância com o princípio da proporcionalidade e se a imposição dessa dívida tributária adicional realmente serve para evitar fraudes tributárias ou é apenas uma medida tributária adicional.
- 13 Na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, da jurisprudência anterior do Tribunal de Justiça relativa à interpretação do princípio da proporcionalidade resulta que a imposição de dívidas tributárias adicionais é justificada apenas com o objetivo de impedir fraudes tributárias reais.
- 14 O tribunal recorda o acórdão de 25 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), segundo o qual, na falta de harmonização da legislação da União no domínio das sanções aplicáveis em caso de desrespeito das condições previstas num regime instituído por esta legislação, os Estados-Membros são competentes para escolher as sanções que se lhes afigurem adequadas. Todavia, estão obrigados a exercer essa competência no respeito do direito da União e dos seus princípios gerais, e, por conseguinte, no respeito do princípio da proporcionalidade. Assim, tais sanções não devem ir além do que é necessário para atingir os objetivos de assegurar a cobrança correta do imposto e de evitar a

fraude. Para avaliar se uma sanção é conforme com o princípio da proporcionalidade, deve ter-se em conta, nomeadamente, a natureza e a gravidade da infração que esta sanção visa punir, bem como as modalidades de determinação do montante da mesma. Embora incumba ao órgão jurisdicional nacional apreciar se o montante da sanção não vai além do que é necessário para atingir os objetivos indicados [...], há que indicar a esse órgão jurisdicional certos elementos do processo principal suscetíveis de lhe permitir determinar se a sanção [...] é conforme com o princípio da proporcionalidade. A este respeito, a referida sanção parece suscetível de incitar os sujeitos passivos a regularizar o mais cedo possível as situações em que o montante pago é inferior ao devido e, por conseguinte, a atingir o objetivo de assegurar a sua cobrança correta.

- 15 Em princípio, os Estados-Membros podem impor sanções relacionadas com a violação do princípio do sistema comum do IVA. As medidas nacionais que visam assegurar o cumprimento dos objetivos previstos no artigo 273.º da Diretiva 112 devem respeitar o princípio da proporcionalidade. A imposição das sanções deve ser avaliada não apenas em termos do cumprimento dos objetivos estabelecidos, mas também para verificar se não vão além do necessário para alcançar os objetivos (v. o acórdão do Tribunal de Justiça de 19 de outubro de 2017, SC Paper Consult SRL, C-101/16, EU:C:2017:775, n.ºs 49 e 50).
- 16 A disposição que permite a imposição de uma dívida tributária adicional foi introduzida na Lei do IVA em 1 de janeiro de 2017 (Lei de 1 de dezembro de 2016 que altera a Lei do IVA, Dz. U. de 2016, posição 2024).
- 17 Antes disso, existiam sanções semelhantes na Lei do IVA, até 30 de novembro de 2008, e ainda antes na ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Lei de 8 de janeiro de 1993, relativa ao imposto sobre bens e serviços e ao imposto especial de consumo). No seu acórdão de 29 de abril de 1998, o Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional) considerou que a sanção estava em conformidade com a constituição polaca. Além disso, no acórdão de 15 de janeiro de 2009 no processo K-1 (C-502/07, EU:C:2009:11), o Tribunal de Justiça decidiu que a sanção prevista na lei polaca do IVA não é contrária às disposições da Diretiva IVA.
- 18 Na fundamentação da alteração introduzida em 1 de janeiro de 2017, o legislador polaco indicou que, devido à escala atual de fraudes relativas ao IVA, justifica-se reintroduzir esse mecanismo, que visa melhorar a cobrança do IVA. Foram reintroduzidas no ordenamento jurídico sanções tributárias às irregularidades na liquidação do IVA que se traduzem na subavaliação da dívida tributária ou na sobreavaliação do excedente do imposto pago a montante face ao imposto devido, a reembolsar, ou a liquidar nos períodos de tributação subsequentes, ou no reembolso do imposto. O legislador afirmou que as sanções em causa têm um papel principalmente preventivo. O objetivo é convencer os sujeitos passivos de que é do seu interesse em preencher a declaração de imposto de maneira fiel e real, visto que a deteção de um erro na liquidação do imposto implica a obrigação de pagar uma determinada dívida tributária adicional.

- 19 Este papel preventivo das sanções introduzidas é indicado pelas disposições que especificam em que situações as sanções não são aplicadas. Isso sucede quando o próprio sujeito passivo, em qualquer momento anterior à data do início da inspeção tributária, corrige o erro e paga um diferencial de imposto que compense a subavaliação do imposto devido ou a sobreavaliação do imposto a reembolsar.
- 20 O órgão jurisdicional de reenvio entende a legitimidade da intenção de incitar os contribuintes de que é do seu interesse preencher a declaração de imposto de maneira fiel e real, mas salienta que, nos processos relativos ao IVA, deve ser tomada em consideração uma matéria jurídica complexa e a possibilidade acrescida de cometer um erro. Um exemplo ilustrativo é a disposição do artigo 43.º, n.º 1, ponto 10, da Lei do IVA, que foi objeto do acórdão do Tribunal da Justiça de 16 de novembro de 2017 no processo Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), bem como a extremamente abundante jurisprudência dos tribunais administrativos nacionais. As disposições do artigo 112.º-B, n.º 2, da Lei do IVA, não têm em conta, de forma alguma, uma situação – como a que está em causa no processo principal – em que a liquidação incorreta do imposto resulta do facto de ambas as partes na transação terem um entendimento incorreto sobre se a transmissão de um determinado bem está sujeita a IVA. Nesse caso, na realidade, não se verifica uma redução das receitas fiscais, porque o imposto foi pago – embora indevidamente – pelo vendedor. Se ambas as partes tivessem desde logo considerado a transação isenta de imposto, esse imposto não teria sido pago.
- 21 Refira-se, à margem, que em casos como os do processo principal, a jurisprudência dos tribunais nacionais, atendendo à ambiguidade das disposições (artigo 43.º, n.º 1, da Lei do IVA), considera que as transações semelhantes às transações realizadas pelo sujeito passivo são tributáveis e o comprador tem o direito de deduzir o imposto pago a montante. No entanto, no presente caso, o sujeito passivo aceitou as conclusões da inspeção e desistiu da dedução do imposto pago a montante, reconhecendo que a transação estava isenta de IVA. Contudo, uma vez que pagou ao vendedor o valor total indicado na fatura, o sujeito passivo suportou, de facto, toda a carga económica desse imposto, o que viola também o princípio da neutralidade (considerando a opinião, expressa na jurisprudência, de que a transação é tributável). Por conseguinte, houve uma violação do princípio da neutralidade do IVA.
- 22 Como considerou o Tribunal de Justiça da União Europeia: «[...] O princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado, conforme concretizado pela jurisprudência relativa ao 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, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que, com base numa disposição nacional destinada a transpor o referido artigo, a Administração Fiscal recuse ao fornecedor de uma prestação isenta o reembolso do IVA faturado por erro ao seu cliente, com o fundamento de que esse fornecedor não retificou a fatura errada, quando a mesma Administração recusou, a título definitivo, a esse cliente o direito de deduzir o referido IVA, resultando dessa recusa definitiva a não aplicabilidade do regime de retificação previsto na lei nacional» (v. acórdão

de Tribunal de Justiça de 11 de abril de 2013, Rusedespred OOD, C-138/12, EU:C:2013:233302, n.º 35).

- 23 Em tais situações, os efeitos das disposições introduzidas estão em conflito com o objetivo supra mencionado, tendo em conta que a necessidade de pagar uma dívida adicional desencoraja os sujeitos passivos de aceitar as conclusões da inspeção e efetuar o pagamento voluntário do imposto acrescido dos juros. Além disso, isso obsta ao direito do sujeito passivo de corrigir a declaração, previsto no artigo 81.º-B da lei geral tributária, e constitui uma espécie de armadilha para o sujeito passivo. Com efeito, este tem um direito cujo exercício implica a obrigação de pagar uma sanção adicional. Ao mesmo tempo, essa sanção afeta o sujeito passivo que recebeu uma fatura emitida erradamente, e não aquele que emitiu essa fatura errada.
- 24 A disposição, na forma em que foi introduzida, também não toma em consideração a intenção do sujeito passivo, isto é, se o montante reduzido do imposto foi resultado de fraude ou erro. Saliente-se que, devido à ambiguidade das disposições da Lei do IVA e às suas alterações frequentes, as autoridades tributárias interpretam-nas repetidamente de forma errada. Em muitos casos, só a jurisprudência dos tribunais e, em casos extremos, só as decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia estabelecem o entendimento correto das disposições. No entanto, a disposição prevê a aplicação de sanções aos sujeitos passivos também na situação, por exemplo, de cumprimento errado de uma prática notória. Assim, a sanção em causa é claramente opressiva e não preventiva.
- 25 Como indica o Tribunal de Justiça no seu acórdão de 26 de fevereiro de 2013 no processo Hans Akerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, em matéria de IVA, decorre, por um lado, dos artigos 2.º, 250.º, n.º 1, e 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, que reproduzem nomeadamente as disposições do artigo 2.º da Sexta Diretiva e do artigo 22.º, n.ºs 4 e 8 da mesma diretiva, na sua versão resultante do artigo 28.º-H da mesma, e, por outro lado, do artigo 4.º, n.º 3, TUE que cada Estado-Membro tem a obrigação de tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território e de lutar contra a fraude. Além disso, o artigo 325.º TFUE obriga os Estados-Membros a combater as atividades ilícitas lesivas dos interesses financeiros da União através de medidas dissuasivas e efetivas e, em particular, a adotar, para combater as fraudes lesivas dos interesses financeiros da União, as mesmas medidas que adotarem para combater as fraudes lesivas dos seus próprios interesses. Ora, uma vez que os recursos próprios da União compreendem, nomeadamente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Decisão 2007/436/CE, Euratom do Conselho, de 7 de junho de 2007, relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Europeias, as receitas provenientes da aplicação de uma taxa uniforme à matéria coletável harmonizada do IVA determinada segundo as normas da União, existe, assim, uma relação direta entre a cobrança das receitas do IVA no respeito do direito da União aplicável e a colocação à disposição do orçamento da União dos recursos do IVA correspondentes, uma vez que qualquer falha na cobrança das receitas está

potencialmente na origem de uma redução dos recursos próprios. Daqui decorre que as sobretaxas fiscais e os processos-crime por fraude fiscal, como aquele de que o arguido em causa no processo principal foi ou é objeto com fundamento na falsidade das informações fornecidas em matéria de IVA, constituem uma aplicação dos artigos 2.º, 250.º, n.º 1, e 273.º da Diretiva 112 (anteriormente artigos 2.º e 22.º da Sexta Diretiva) e do artigo 325.º TFUE e, portanto, do direito da União, na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

- 26 No entanto, o n.º 30 do acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de janeiro de 2019, Dzivev, C-310/16, EU:C:2019:30, indica que, «embora as sanções e os procedimentos administrativos e/ou penais relativos a estas sanções, que os Estados-Membros prevejam para lutar contra as violações das normas harmonizadas em matéria de IVA, pertençam à sua autonomia processual e institucional, esta autonomia está todavia limitada, para além de pelo princípio da proporcionalidade e pelo princípio da equivalência, cuja aplicação não está em causa no presente processo, pelo princípio da efetividade, que impõe que as referidas sanções tenham um carácter efetivo e dissuasor».
- 27 As regras da experiência de vida mostram que um verdadeiro burlão não está interessado em divulgar as suas ações por meio da autocorreção da declaração. Tendo em conta o que precede, a sanção prevista no artigo 112.º-B, n.º 2, da Lei do IVA, não cumpre devidamente a função preventiva contra possíveis burlões.
- 28 Assim, a imposição automática e por força da lei de uma dívida tributária adicional em todos os casos de subavaliação da dívida tributária ou de sobreavaliação do imposto a reembolsar, mesmo quando o imposto tenha sido efetivamente pago por outra entidade ou não tenha sido reembolsado, é – segundo este tribunal – uma medida inadequada para atingir o objetivo de combater a criminalidade fiscal previsto no artigo 273.º da Diretiva 112 e vai além do necessário para alcançar os objetivos de assegurar uma cobrança correta de impostos e prevenir infrações fiscais. Não toma em consideração nem a natureza nem a gravidade da infração. Também não toma em consideração o facto de as autoridades tributárias não terem sofrido qualquer perda de receitas fiscais e de não haver indícios de fraude fiscal (v. acórdão de 25 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 29 Assim sendo, considerando que é indispensável uma decisão prejudicial para a decisão da causa que lhe foi submetida, o Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu decidiu, em aplicação do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia uma questão prejudicial.