

Processo C-48/20**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:**

28 de janeiro de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)

Data da decisão de reenvio:

15 de novembro de 2019

Recorrente:

UAB «P»

Recorrido:

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

Objeto do processo principal

Obrigação de pagar o IVA indevidamente mencionado em faturas emitidas por um sujeito passivo agindo de boa-f e.

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Interpreta o da Diretiva IVA; artigo 267.º TFUE.

Questão prejudicial

Devem 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 (JO 2006, L 347/1, conforme alterada), e o princípio da proporcionalidade ser interpretados no sentido de que, numa situa o como a que está em causa no processo principal, obstam   aplica o de uma disposi o nacional, como o artigo 108.º, n.º 1, da ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towar w i

uslug (Lei de 11 de março de 2004, relativa ao imposto sobre bens e serviços) (Dz.U. de 2011, n.º 177, posição 1054, conforme alterada), às faturas emitidas por um sujeito passivo agindo de boa-fé nas quais se menciona indevidamente o IVA, quando:

– a ação do sujeito passivo não envolveu fraude fiscal, mas resultou de uma interpretação errada das disposições legais efetuada pelas partes na operação, com base numa interpretação das disposições dada pelas autoridades tributárias e numa prática corrente nesse contexto no momento da realização da operação, em que se presume erradamente que o emitente da fatura efetua entregas de bens, ao passo que, na realidade, presta um serviço de intermediação financeira que está isento de IVA, e

– o destinatário da fatura em que o IVA é indevidamente mencionado teria o direito de pedir o reembolso desse imposto se a operação tivesse sido corretamente faturada pelo sujeito passivo que, efetivamente, lhe efetuou a entrega de bens?

Disposições de direito da União invocadas

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 (a seguir «Diretiva IVA»), estabelece que o IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura.

Disposições de direito nacional invocadas

O artigo 108.º, n.º 1, 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) (Dz.U. de 2016, posição 710, conforme alterada; a seguir «Lei do IVA») estabelece que sempre que uma pessoa coletiva, uma entidade organizacional sem personalidade jurídica ou uma pessoa singular emite uma fatura na qual se menciona o montante do imposto, essa pessoa ou entidade é obrigada a pagá-lo.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 Por Decisão de 27 de junho de 2014, o naczelnik urzędu skarbowego (chefe da Repartição de Finanças) estabeleceu as obrigações fiscais em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) da sociedade recorrente, a UAB P., com sede na Lituânia (a seguir «sociedade»), relativamente ao período compreendido entre março e dezembro de 2011, o montante pago em excesso relativamente ao período compreendido entre março e junho de 2011 e o imposto devido nos termos do artigo 108.º, n.º 1, da Lei do IVA. A autoridade tributária contestou o direito da sociedade a deduzir o imposto pago a montante resultante das faturas que lhe foram emitidas por estações de serviço a título da aquisição de combustível. Além

disso, considerou que a sociedade tinha emitido e colocado em circulação faturas que incluíam vendas fictícias de combustível a empresas lituanas. Segundo essa autoridade, a sociedade não era nem adquirente nem fornecedora de combustível. A sua atividade real consistia em conceder financiamento (crédito) a empresas lituanas para a aquisição de gásóleo em estações de serviço mediante a utilização de cartões de combustível. Segundo a Lei do IVA, estas atividades constituem serviços financeiros isentos de imposto.

- 2 Por Decisão de 2 de outubro de 2014, o dyrektor izby skarbowej (diretor da Administração Tributária) anulou, na íntegra, a decisão do órgão de primeira instância por este ter cometido um erro ao determinar o local de tributação das atividades realizadas pela sociedade e pronunciou-se sobre o mérito da causa, estabelecendo as obrigações fiscais da sociedade em matéria de IVA relativamente ao período compreendido entre março e dezembro de 2011, o montante pago em excesso relativamente ao período de março a junho de 2011 e o imposto devido nos termos do artigo 108.º, n.º 1, da Lei do IVA. Na opinião do órgão de recurso, a sociedade não efetuou nenhuma aquisição nem fornecimento de combustível no território nacional. O combustível foi transferido diretamente da estação de serviço para empresas lituanas, as quais, utilizando cartões de combustível, abasteceram em estações de serviço polacas sem utilizar numerário. A sociedade não tinha o direito de dispor do combustível como se fosse o proprietário, e a sua atividade real consistia em financiar a compra de gásóleo pelas contrapartes em estações de serviço usando cartões de combustível. O abastecimento de combustível era feito de duas formas: diretamente pela sociedade, com base em contratos celebrados com as estações de serviço, ou por intermédio de um agente, com base num contrato de agência para a venda de serviços de processamento. A função da sociedade era angariar clientes (adquirentes de cartões de combustível), fazer encomendas de cartões de combustível ao agente ou às estações de serviço e garantir os meios de pagamento do combustível abastecido pelos clientes. Em contrapartida, a sociedade recebia uma remuneração sob a forma de comissão ou desconto junto dos vendedores de combustível ou do agente. O órgão de recurso concluiu que as faturas de venda emitidas pela sociedade dão origem à obrigação de pagamento do imposto nelas mencionado, nos termos do artigo 108.º, n.º 1, da Lei do IVA.
- 3 A sociedade recorreu dessa decisão do órgão de segunda instância. Por Sentença de 7 de abril de 2015, o Wojewódzki sąd administracyjny (Tribunal Administrativo de Província, Polónia) (a seguir «WSA») anulou a decisão do dyrektor izby skarbowej.
- 4 Em sede de recurso de cassação interposto pelo dyrektor izby skarbowej, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) (a seguir «NSA»), por Acórdão de 17 de fevereiro de 2017, anulou a Sentença do WSA de 7 de abril de 2015 e remeteu o processo para reapreciação deste que, por sua vez, por Sentença de 19 de julho de 2017, negou provimento ao recurso interposto pela sociedade.

- 5 O WSA corroborou a posição do órgão de segunda instância no sentido de que, embora as faturas de venda emitidas pela sociedade não correspondam à realidade das suas atividades económicas e, por conseguinte, não estejam sujeitas a liquidação na declaração VAT-7, dão origem a uma obrigação de pagamento do imposto nelas mencionado, nos termos do artigo 108.º, n.º 1, da Lei do IVA. Ao emitir às entidades lituanas as faturas de IVA controvertidas, que não refletem a realidade das suas atividades económicas, a sociedade criou uma situação em que os destinatários dessas faturas podiam tratar o imposto nelas mencionado como um imposto suportado a montante dedutível ou pedir o reembolso desse imposto. As faturas emitidas pela sociedade documentavam vendas fictícias de combustível a empresas lituanas, pelo que havia que presumir que existia um risco de perda de receita fiscal. Não está, portanto, em causa, uma violação do princípio da neutralidade do IVA ou do princípio constitucional da proporcionalidade.
- 6 A sociedade interpôs recurso da referida sentença no NSA, que suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça uma questão prejudicial.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 7 Dos autos resulta incontestavelmente que a sociedade, ao contrário da sua convicção, não participou em operações em cadeia cujo objeto era efetuar entregas de combustível a transportadoras lituanas, mas prestou a empresas lituanas serviços financeiros isentos de imposto no território nacional.
- 8 Esta posição é confirmada pelo Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de maio de 2019, Vega International (C-235/18, EU:C:2019:412), no qual o Tribunal declarou que o artigo 135.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a disponibilização de cartões de combustível por uma sociedade-mãe às suas filiais, que permite a estas últimas o abastecimento em combustível dos veículos cujo transporte asseguram, pode ser qualificada de serviço de concessão de crédito isento de imposto sobre o valor acrescentado, na aceção desta disposição. O Tribunal de Justiça já tinha expresso anteriormente uma posição semelhante no seu Acórdão de 6 de fevereiro de 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73).
- 9 Não foi demonstrada a existência de fraude ou abuso no caso em apreço. A qualificação das operações controvertidas de entregas em cadeia resultou de uma prática nacional prevalecente de aplicação das disposições da Lei do IVA, diferente da que resulta dos referidos acórdãos do Tribunal de Justiça, no âmbito da qual estas operações foram consideradas entregas de bens e não prestações de serviços.
- 10 Tal prática assenta no pressuposto de que cada um dos intervenientes na cadeia de abastecimento de combustível realiza uma entrega de bens mediante pagamento, quando, na realidade, se trata apenas de uma entrega física do bem. Considerou-se igualmente que era o intermediário (que disponibilizava o cartão) que efetuava a entrega do bem (operação sujeita a IVA) ao destinatário final. Esta prática

refletiu-se na faturação das entregas no caso em apreço, que era feita da seguinte forma:

- a estação de serviço faturava a sociedade (que disponibilizava os cartões de combustível) pelo combustível entregue aos titulares desses cartões de combustível (as transportadoras lituanas);
- a sociedade considerava que atuava como participante nas operações em cadeia (aquisição de combustível e sua revenda a transportadoras lituanas);
- as transportadoras lituanas recebiam faturas da sociedade, que mencionavam o IVA sobre o combustível e podiam pedir o reembolso deste imposto na Polónia.

- 11 Esta prática de tributação foi aceite em interpretações individuais emitidas pelas autoridades tributárias aos sujeitos passivos.
- 12 O litígio no presente processo diz respeito à liquidação referente a períodos em 2011, quando essas autoridades tributárias apresentavam, de modo uniforme, o modo de liquidação acima referido. Por conseguinte, a sociedade tinha total fundamento para confiar na interpretação das disposições pertinentes efetuada pelas autoridades tributárias.
- 13 Só em 2012 surgiu uma prática nacional diferente de liquidação destas operações, quando o NSA, no seu Acórdão de 14 de agosto de 2012, baseado no Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de fevereiro de 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), considerou que as operações com utilização de cartões de combustível não conferem o direito à dedução do IVA. Esse acórdão deu origem a prática divergentes pelas autoridades tributárias.
- 14 No entanto, não pode haver dúvidas de que a sociedade, agindo de boa-fé, emitiu em 2011 às suas contrapartes lituanas faturas erradas em que mencionava o IVA. Assim, estavam formalmente reunidas as condições para a aplicação do artigo 108.º, n.º 1, da Lei do IVA, que transpõe o artigo 203.º da Diretiva IVA.
- 15 O órgão jurisdicional de reenvio remete para o Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de abril de 2013, *Rusedespred OOD* (C-138/12, EU:C:2013:233, n.ºs 24 a 29), em que se conclui que, desde que o emitente da fatura demonstre a sua boa-fé, para assegurar a neutralidade do IVA, deve poder corrigir o imposto indevidamente faturado segundo o procedimento estabelecido pelo Estado-Membro. Contudo, as disposições polacas não preveem tal procedimento de correção por parte de um sujeito passivo após ter sido iniciado contra ele um processo ou uma auditoria fiscal. Como prevê o artigo 81b.º, § 1, da *ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa* (Lei de 29 de agosto de 1997, que institui o Código Fiscal) (Dz.U. de 2019, posição 900, conforme alterada), o direito de corrigir a declaração é suspenso na pendência do processo ou da auditoria fiscal, quanto aos factos abrangidos por esse processo ou auditoria.

- 16 No caso em apreço, a sociedade não tinha, portanto, a possibilidade de corrigir o imposto indevidamente mencionado nas faturas emitidas às transportadoras da Lituânia, situação que é sancionada pela decisão fiscal proferida neste caso.
- 17 Além disso, a autoridade tributária salienta que o emitente da fatura não eliminou, em tempo útil, o risco de perda de receita fiscal, uma vez que as faturas erradas não foram corrigidas, pelo que as empresas lituanas podiam pedir o reembolso desse imposto (em conformidade com o disposto no artigo 89.º da Lei do IVA, que transpõe a Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro). No entanto, a sociedade alega com razão que, se as operações em questão entre as estações de serviço, a sociedade e as empresas lituanas tivessem sido corretamente executadas, em que sociedade prestaria serviços financeiros, as empresas lituanas deveriam receber, em vez das faturas emitidas pela sociedade a título da entrega de combustível com o IVA incorretamente mencionado, faturas emitidas a título das entregas de combustível efetuadas pelas estações de serviço a estas empresas lituanas. Tais faturas seriam, em princípio, semelhantes em termos de valor às faturas controvertidas da sociedade, em relação às quais foi determinada uma obrigação de pagamento do imposto com base no artigo 108.º, n.º 1, da Lei do IVA (artigo 203.º da Diretiva IVA); a diferença corresponderia à margem aplicada pela sociedade nas operações em causa. Essas faturas (emitidas pelas estações de serviço) confeririam igualmente às empresas lituanas o direito a pedir o reembolso do imposto nelas mencionado.
- 18 Isto indica que, apesar de a sociedade ter faturado erradamente as entregas de combustível às empresas lituanas, a correta liquidação destas entregas pelas estações de serviço também conferiria aos destinatários lituanos do combustível o direito de pedir o reembolso do imposto. Contudo, a aplicação do artigo 108.º da Lei do IVA às faturas controvertidas emitidas pela sociedade, com a tributação simultânea das entregas de combustível efetuadas pelas estações de serviço às empresas lituanas, tem como consequência efetiva a dupla tributação de IVA sobre a mesma operação (uma vez, na fase da operação entre as estações de serviço e as empresas lituanas e, uma segunda vez, nos termos do artigo 108.º, n.º 1, da Lei do IVA, junto da sociedade).
- 19 Assim, existe uma dúvida justificada quanto à questão de saber se, numa situação como a que está em causa no caso em apreço, tendo em conta os princípios da neutralidade e da proporcionalidade, as autoridades tributárias podem validamente aplicar uma regra como a do artigo 108.º, n.º 1, da Lei do IVA (artigo 203.º da Diretiva IVA), que impede a sociedade de corrigir as faturas emitidas erradamente.
- 20 No seu Acórdão de 11 de abril de 2013, Rusedspred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233), o Tribunal de Justiça declarou que o princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado, conforme concretizado pela jurisprudência

relativa ao artigo 203.º da Diretiva IVA, pode ser invocado por um sujeito passivo, a fim de se opor a uma disposição do direito nacional que subordina o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado faturado por erro à retificação da fatura errada, quando o direito de deduzir o referido imposto sobre o valor acrescentado foi definitivamente recusado, resultando dessa recusa definitiva a não aplicabilidade do regime de retificação previsto na lei nacional.

- 21 Por sua vez, no seu Acórdão de 8 de maio de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), o Tribunal de Justiça declarou que a Diretiva IVA lida à luz dos princípios da neutralidade e da proporcionalidade, deve ser interpretada no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional que exclui a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo a operações fictícias, impondo às pessoas que mencionam o IVA numa fatura a obrigação de pagarem esse imposto, incluindo o relativo à operação fictícia, desde que o direito nacional permita retificar a dívida fiscal resultante dessa obrigação quando o emitente da referida fatura, que não estava de boa-fé, tenha eliminado completamente, em tempo útil, o risco de perda de receitas fiscais, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.
- 22 No presente caso, não está demonstrado se as empresas lituanas procuraram obter o reembolso do imposto relativo a essas faturas nem qual o eventual resultado dessas diligências. Todavia, como já foi referido, impedir a sociedade de corrigir as faturas controvertidas, ao passo que as empresas lituanas têm o direito de pedir o reembolso do imposto aplicado sobre o combustível adquirido na Polónia, independentemente de as operações analisadas terem sido correta ou incorretamente faturadas, suscita dúvidas justificadas quanto à legitimidade de aplicar ao IVA incorretamente mencionado nas faturas emitidas pela sociedade uma disposição como a do artigo 108.º, n.º 1, da Lei do IVA.