

Processo C-4/20**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:**

7 de janeiro de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária)

Data da decisão de reenvio:

16 de dezembro de 2019

Recorrente:

«Alti» OOD

Recorrido:

Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (diretor da Direção «Recursos e Assuntos Fiscais e de Segurança Social – Plovdiv da Administração Central da Autoridade Tributária Nacional»)

Objeto do processo principal

Impugnação de um aviso de liquidação com o qual a destinatária de uma entrega se torna devedora solidária do IVA não pago pela fornecedora, acrescido dos juros de mora devidos pela fornecedora.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União; artigo 267.º, n.º 1, alínea b), TFUE

Questões prejudiciais

1. Devem o artigo 205.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e o princípio da proporcionalidade ser interpretados no sentido de que a responsabilidade solidária de uma pessoa registada para efeitos de IVA, destinatária de uma entrega tributável, pelo IVA não pago pelo seu fornecedor abrange, além da dívida principal do fornecedor (dívida do IVA), a obrigação acessória de reparação do prejuízo resultante da mora, à taxa dos juros legais vencidos sobre a dívida principal desde o início da mora do devedor até à data da emissão do aviso de liquidação em que é declarada a responsabilidade solidária, ou até ao pagamento da dívida?
2. Devem o artigo 205.º da Diretiva 2006/112 e o princípio da proporcionalidade ser interpretados no sentido de que se opõem a uma disposição nacional, como o artigo 16.º, n.º 3, do Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Código de Processo Tributário e da Segurança Social), que prevê que a responsabilidade de terceiros por impostos não pagos de um sujeito passivo inclui impostos e juros?

Disposições de direito e jurisprudência 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, especialmente os artigos 193.º e 205.º

Acórdão de 11 de maio de 2006, Federation of Technological Industries e o., C-384/04 (EU:C:2006:309), especialmente os n.ºs 28 a 33.

Acórdão de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10 (EU:C:2011:871), especialmente os n.ºs 19 a 22.

Acórdão de 18 de maio de 2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16 (EU:C:2017:392), especialmente o n.º 85.

Acórdão de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06 (EU:C:2008:105), especialmente os n.ºs 19 a 22.

Disposições de direito nacional invocadas

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei Relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «ZDDS»), especialmente o artigo 177.º

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Código dos Processos Tributário e da Segurança Social, a seguir «DOPK»), especialmente os artigos 14.º e 16.º

Zakon za zadalzheniata i dogovorite (Lei Relativa às Obrigações e aos Contratos, a seguir «ZZD»), especialmente os artigos 121.º, 122.º e 126.º

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A «Alti» OOD é uma sociedade por quotas búlgara.
- 2 Em 2014, a «Alti» OOD (a seguir também designada por «destinatária») adquiriu da sociedade unipessoal por quotas búlgara «Fotomag» EOOD (a seguir também designada por «fornecedora») uma ceifeira-debulhadora «CLAAS Lexion 570 T», um trator «John Deere 8420», bem como um carrinho de mão «CLAAS 7190». A «Fotomag» EOOD emitiu à «Alti» OOD as seguintes faturas relativas aos fornecimentos: (para a ceifeira-debulhadora) de 11 de abril de 2014, com base num valor tributável de 28 4000 levs (BGN) e IVA no montante de 56 800 BGN (para o trator) igualmente de 11 de abril de 2014, com base num valor tributável de 166 000 BGN e IVA no montante de 32 200 BGN, bem como (para o carrinho de mão) de 8 de maio de 2014, com base num valor tributável de 7 500 BGN e IVA no montante de 1 500 BGN. A destinatária depositou os montantes numa conta bancária da fornecedora e exerceu o direito à dedução do IVA pago a montante; fez constar as faturas dos seus registos de crédito, bem como das declarações fiscais relativas aos períodos de tributação de abril de 2014 e de junho de 2014.
- 3 A fornecedora, por sua vez, adquiriu as referidas máquinas agrícolas à SJB Traktors Ltd (Reino Unido), de acordo com uma fatura de 10 de abril de 2014. Após uma inspeção tributária realizada na «Fotomag» EOOD, foi-lhe emitido, em 27 de junho de 2016, um aviso de liquidação, declarando que esta empresa tinha inscrito as aquisições intracomunitárias no período de tributação de abril de 2014 e calculado o IVA nas duas primeiras faturas emitidas à «Alti» OOD. Como resultado, para esses períodos de tributação devia ser pago IVA no montante de 86 680 BGN, do qual a fornecedora no momento da emissão do aviso de liquidação ainda devia 86 211,82 BGN. Para maio de 2014, esta declarou o IVA no montante de 1 500 BGN que tinha calculado na terceira fatura emitida à «Alti» OOD. Todavia, este IVA não foi pago.
- 4 Também foi ordenada uma inspeção tributária à destinatária. Em 23 de fevereiro de 2018, as entidades tributárias competentes emitiram um aviso de liquidação contra a «Alti» OOD, por força do qual esta se tornou devedora solidária nos termos do artigo 177.º da ZDDS pelo IVA, inscrito pela «Fotomag» EOOD nas três faturas que emitiu, mas não pagas, da seguinte forma: para o período de tributação de abril de 2014, no montante de 86 211,82 BGN, acrescido de juros de mora de 33 123,83 BGN; para o período de 15 de maio de 2014 até 23 de fevereiro de 2018, bem como para o período de tributação de maio de 2014, no montante de 1 500 BGN, acrescido de juros de mora de 563,08 BGN para o período de 15 de junho de 2014 até 23 de fevereiro de 2018.

5 A «Alti» OOD apresentou uma reclamação contra o aviso de liquidação. Dado que estava insatisfeita com o resultado do procedimento administrativo, intentou uma ação contra o ato administrativo no Administrativen sad (Tribunal Administrativo) de Plovdiv. O Tribunal Administrativo chamou a pronunciar-se julgou a ação improcedente, com os seguintes fundamentos:

5.1. Nos períodos em causa durante os quais foram efetuadas as entregas tributáveis, a fornecedora e a destinatária estavam registadas em conformidade com a ZDDS. A destinatária exerceu o direito a dedução do IVA pago a montante nas faturas que lhe foram emitidas pela fornecedora. A fornecedora não pagou ao Estado o IVA devido pelas entregas. As partes discordam quanto a saber se a destinatária sabia ou devia saber que a sua fornecedora não pagaria o IVA.

5.2. O artigo 177.º, n.º 3, da ZDDS prevê uma presunção de conhecimento ilidível. As provas recolhidas no decurso do processo demonstram que a «Alti» OOD tinha conhecimento de que a sua fornecedora não iria cumprir a sua obrigação de pagar o IVA. É este o caso, porque as relações efetivas entre a «Alti» OOD e a «Fotomag» EOOD vão além das relações comerciais normais entre fornecedor e destinatário e visam contornar a lei. No presente caso, a consequência jurídica pretendida, não permitida por lei, era a dedução do IVA, em vez de se declarar uma aquisição intracomunitária e se fazer uma operação com resultado «nulo» em termos de dedução do IVA. Os representantes das duas empresas tinham conhecimento disso.

5.3. A «Alti» OOD celebrou um contrato de fornecimento de máquinas agrícolas com uma empresa que não exercia anteriormente essa atividade e não tinha experiência a esse respeito. A fornecedora não dispunha dos meios necessários para adquirir as máquinas a vender à «Alti» OOD, e pediu-as emprestadas à «Sunvision» AD, uma sociedade cujo diretor executivo é o gerente da «Alti» OOD e cujo acionista é o gerente da fornecedora. O diretor executivo da «Alti» OOD acordou igualmente o transporte. Além disso, as transferências bancárias na cadeia «Sunvision» AD – «Fotomag» EOOD, «Sunvision» AD – «Alti» OOD – «Fotomag» EOOD – «Sunvision» AD foram efetuadas pela mesma pessoa mandatada por cada uma das três empresas. Esta pessoa elaborava também a contabilidade da «Alti» OOD e da fornecedora, bem como da «Bultrans 73» EOOD, através de cujos endereços eletrónicos foi acordado o transporte.

5.4. O Tribunal Administrativo considerou que, no âmbito da responsabilidade solidária, são devidos juros de mora. Tal resulta do facto de a aplicação do artigo 16.º, n.º 3, do DOPK não estar excluída e de esta disposição prever expressamente que o responsável pelas dívidas de um sujeito passivo é responsável pelos impostos e pelas contribuições legais para a segurança social, bem como pelos juros e pelos custos da sua cobrança. A responsabilidade solidária prevista no artigo 177.º, n.º 1, da ZDDS não está limitada ao montante do «imposto devido e não pago». A mora do fornecedor também coloca em mora o destinatário.

- 6 A «Alti» OOD interpôs recurso da decisão do Administrativen sad Plovdiv para o Varhoven administrativen sad (Tribunal Administrativo Superior, a seguir «VAS»). O VAS considera necessária, para a resolução do litígio, uma interpretação do artigo 205.º da Diretiva 2006/112, e submete ao Tribunal de Justiça as duas questões prejudiciais.

Principais argumentos das partes no processo principal

- 7 No âmbito da inspeção tributária realizada na «Alti» OOD, as entidades competentes para a cobrança de tributos verificaram o seguinte: em primeiro lugar, a aquisição dos bens pela «Fotomag» EOOD foi financiada por uma sociedade terceira, designadamente a «Sunvision» AD, cujos acionistas são gerentes da «Fotomag» EOOD e da «Alti» OOD; em segundo lugar, o transporte da ceifeira-debulhadora a partir do Reino Unido foi organizado através do endereço eletrónico da «Bultrans 73» EOOD, cujo gerente e representante legal é o gerente da «Alti» OOD. Em terceiro lugar, a mesma pessoa elaborava a contabilidade da «Fotomag» EOOD e da «Alti» OOD e ambas as sociedades concederam a essa pessoa amplos poderes, entre os quais o de dispor das suas contas bancárias e de entregar as suas declarações de IVA em conformidade com a ZDDS.
- 8 Com os factos assim apurados, as entidades tributárias competentes justificaram a sua conclusão de que a aquisição de máquinas agrícolas pela «Fotomag» EOOD estava organizada através de uma aquisição intracomunitária da «Alti» OOD para efeitos de uma utilização abusiva do IVA. A destinatária sabia que a fornecedora não pagaria o IVA de que era devedora segundo as faturas que emitiu. As entidades tributárias competentes consideram que a operação em causa entre a «Fotomag» EOOD e a «Alti» OOD contorna a lei. Por conseguinte, é aplicável a presunção legal de conhecimento, que, por sua vez, é um requisito para a responsabilidade solidária da destinatária das entregas nos termos do artigo 177.º da ZDDS.
- 9 A «Alti» OOD alega que não está provado o facto subjetivo do artigo 177.º da ZDDS, nomeadamente o conhecimento de que a fornecedora não pagaria IVA. Para que haja conhecimento, este deve ser provado relativamente ao gerente da sociedade.
- 10 Além disso, a «Alti» alega que, por analogia com a responsabilidade por dívidas de outrem, não são devidos juros de mora para o período compreendido entre a data de vencimento da dívida do IVA e a emissão do aviso de liquidação. A destinatária de uma entrega tributável não é devedora de IVA, pelo que não violou nenhuma obrigação de pagamento do IVA no prazo fixado pela ZDDS. A responsabilidade do destinatário de uma entrega tributável nos termos do artigo 177.º da ZDDS não inclui os juros de mora.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 11 O órgão jurisdicional de reenvio examina a questão principal relativa à aplicabilidade da responsabilidade solidária do destinatário nos termos do artigo 177.º da ZDDS e ao alcance dessa responsabilidade. Segundo esta disposição, a pessoa registada destinatária de uma entrega ou prestação de serviços tributável responde pelo imposto devido e não pago por outra pessoa registada, se tiver exercido o direito de dedução do IVA, direta ou indiretamente conexo com o IVA devido e não pago. Existe responsabilidade quando a pessoa registada sabia ou devia saber que o imposto não seria pago.
- 12 O Varhoven administrativen sad considera que, tendo em conta os Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06), e de 11 de maio de 2006, Federation of Technological Industries e o. (C-384/04), esta disposição da ZDDS búlgara é compatível com o direito da União e, especialmente, com o artigo 205.º da Diretiva 2006/112. Decorre da própria natureza da responsabilidade solidária prevista no artigo 205.º da Diretiva 2006/112 que cada um dos devedores é responsável pelo montante total da dívida e que, em princípio, o credor tem a faculdade de exigir o pagamento da dívida a um ou a vários devedores à sua escolha.
- 13 Na determinação do alcance dessa responsabilidade solidária, o legislador búlgaro não previu expressamente no artigo 177.º da ZDDS que o destinatário da entrega, para além do imposto não pago, também é devedor de juros de mora a partir da data da exigibilidade do imposto. Pelo contrário, nos termos do artigo 177.º, n.º 1, da ZDDS, a responsabilidade do destinatário está limitada ao montante do imposto devido pela entrega e não pago pelo sujeito passivo, na medida em que o destinatário tenha exercido o direito a dedução do IVA pago a montante a este nível. Todavia, argumentos destinados a demonstrar que a responsabilidade solidária é mais ampla no caso em apreço podem ser deduzidos de outras disposições do direito nacional (especialmente do artigo 16.º, n.º 3, do DOPK e do artigo 126.º, n.º 3, da ZZD).
- 14 Uma vez que a jurisprudência búlgara sobre esta questão não é uniforme, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à resposta correta a ser dada à questão no caso em apreço.
- 15 De acordo com o primeiro entendimento da jurisprudência nacional, os devedores solidários são responsáveis, por força do artigo 177.º da ZDDS, pelas dívidas do sujeito passivo. Segundo a lei búlgara, nos casos previstos na lei, estão obrigados a pagar o imposto que o sujeito passivo não pagou no prazo fixado. O artigo 16.º, n.º 3, do DOPK prevê expressamente que a responsabilidade do terceiro (que não é o sujeito passivo) inclui o imposto e as contribuições legais para a segurança social, bem como os juros e os custos da sua cobrança. Por conseguinte, em conformidade com o artigo 177.º da ZDDS, a responsabilidade solidária não está limitada ao montante do imposto devido e não pago. O efeito relativo da responsabilidade solidária, típico das relações jurídicas ao abrigo do direito das

obrigações, não se aplica às dívidas públicas, pelo que a mora do devedor solidário também se impõe aos outros devedores solidários. Consequentemente, o destinatário da entrega é solidariamente responsável não só pela dívida principal do fornecedor (a dívida do IVA), mas também pela obrigação acessória de reparação do prejuízo resultante da mora à taxa dos juros legais sobre a dívida principal desde o início da mora até à data do pagamento da dívida.

- 16 De acordo com o segundo entendimento da jurisprudência nacional, a responsabilidade prevista no artigo 177.º da ZDDS é uma forma específica de responsabilidade solidária relativamente a uma pessoa registada nos termos da ZDDS, que surge quando estão preenchidos os complexos requisitos de aplicação previstos nesta disposição. A natureza da responsabilidade reside na existência da obrigação de uma pessoa registada pagar a dívida do IVA de outra pessoa registada. O artigo 177.º da ZDDS constitui uma regra especial em relação ao artigo 16.º, n.º 3, do DOPK. O artigo 177.º da ZDDS estabelece uma exceção ao princípio geral, ao prever a responsabilidade solidária de uma pessoa diferente do fornecedor. A disposição limita expressamente a responsabilidade «ao imposto devido e não pago». Enquanto exceção, deve ser aplicada de acordo com o seu sentido exato.
- 17 Os acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia nesta matéria não respondem à questão de saber se, à luz da natureza da responsabilidade solidária e tendo em conta o princípio da proporcionalidade, é admissível uma disposição nacional, como o artigo 16.º, n.º 3, do DOPK, que prevê que essa responsabilidade inclui igualmente juros de mora. Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio considera que é necessária uma interpretação das disposições da Diretiva 2006/112, especialmente do seu artigo 205.º Submete ao Tribunal de Justiça da União Europeia, em aplicação do artigo 267.º, primeiro parágrafo, alínea b), TFUE, o pedido de decisão prejudicial com as questões acima formuladas.