

Processo C-621/19**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:**

20 de agosto de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca)

Data da decisão de reenvio:

16 de abril de 2019

Recorrente:

Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.

Recorrido:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Objeto do litígio no processo principal

Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Interpretação da Diretiva 2006/112/CE – Artigo 167.º e artigo 168.º, alínea e) – Direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado – Recusa – Condição do direito de propriedade sobre os bens importados ou do direito de dispor dos bens como o proprietário – Condição relativa à utilização dos bens importados para efeito das operações tributáveis do sujeito passivo sob a forma de venda desses bens no território nacional, entrega noutro Estado-Membro ou exportação para um país terceiro – Necessidade de cumprimento da condição da existência de umnexo direto e imediato entre os bens adquiridos e as operações a jusante.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE.

Questões prejudiciais

- 1) Devem o artigo 167.º e o artigo 168.º, alínea e), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, [de 28 de novembro de 2006] relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, ser interpretados no sentido de que o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado, que o sujeito passivo é obrigado a pagar sobre os bens importados, está sujeito ao direito de propriedade sobre os bens importados ou ao direito de dispor desses bens como proprietário?
- 2) Deve o artigo 168.º, alínea e), da Diretiva 2006/112/CE [...] ser interpretado no sentido de que o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado, que o sujeito passivo é obrigado a pagar sobre os bens importados, apenas nasce caso os bens importados sejam utilizados para os fins das operações tributáveis do sujeito passivo sob a forma de venda desses bens no território nacional, entrega noutra Estado-Membro ou exportação para um país terceiro?
- 3) Deve, nessas circunstâncias, entender-se que está preenchida a condição da existência de umnexo direto e imediato entre os bens adquiridos e as operações a jusante e, mais precisamente, é possível, no caso em apreço, aplicar a interpretação tradicional do direito à dedução com fundamento numnexo direto e imediato entre os bens adquiridos e as operações a jusante em conexão com elementos de despesa que não surgiram em relação aos bens e que não podiam, deste modo, ser repercutidos no preço da prestação a jusante?

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: artigo 167.º e artigo 168.º, alínea e)

Disposições nacionais invocadas

Lei n.º 222/2004 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado e sucessivas alterações (zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov; a seguir: «Lei do IVA»).

Artigo 2.º, n.º 1, alínea d)

«Estão sujeitos a imposto

- A) a entrega de bens efetuada a título oneroso,
- b) a prestação de um serviço (a seguir «prestação de um serviço») a título oneroso no território nacional por um sujeito passivo,

- C) a aquisição de bens a título oneroso no território nacional de outro Estado-Membro das Comunidades Europeias (a seguir «Estado-Membro»),
- D) a importação de bens para o território nacional.

Artigo 3.º, n.º 1

Sujeito passivo é qualquer pessoa que exerce, de modo autónomo, uma das atividades económicas referidas no n.º 2, independentemente da finalidade ou dos resultados dessa atividade.

Artigo 3.º, n.º 2

Entende-se por atividade económica (a seguir «atividade económica») qualquer atividade da qual se obtenha um rendimento e que inclua a atividade dos produtores, dos comerciantes e dos prestadores de serviços, incluindo a atividade de extração, de construção e agrícola, as atividades exercidas como profissões liberais de acordo com leis especiais, a atividade intelectual criativa e a desportiva. Considera-se também atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de obter um rendimento desse bem; se o bem fizer parte da comunhão legal dos cônjuges, a sua exploração é considerada em partes iguais para cada cônjuge para integrar um rendimento de atividade económica, salvo acordo em contrário entre os cônjuges.

Artigo 21.º, n.º 1

Em caso de importação de bens, o imposto torna-se exigível:

- A) com a introdução dos bens no regime aduaneiro de livre prática,
- b) com a introdução dos bens no regime aduaneiro de aperfeiçoamento ativo, no sistema de reembolso,
- C) com a cessação do regime aduaneiro de importação temporária,
- D) em caso de reimportação dos bens com a introdução no regime aduaneiro de livre prática a partir do regime aduaneiro de aperfeiçoamento passivo;
- (e) com uma importação ilegal de bens;
- f) com a subtração dos bens a um controlo aduaneiro;
- g) nos outros casos em que surge uma obrigação aduaneira diante de uma importação de bens.

Artigo 49.º, n.º 2, alínea d)

O sujeito passivo pode deduzir do imposto de que seja devedor o imposto sobre os bens e serviços que utilize para as entregas de bens e a prestação de serviços na

qualidade de sujeito passivo, com exceção dos mencionados nos n.ºs 3 e 7. O sujeito passivo poderá deduzir o imposto. O sujeito passivo pode deduzir o imposto quando este tiver sido pago à administração fiscal no momento da importação dos bens no território nacional.

Artigo 51.º, n.º 1, alínea d)

O sujeito passivo pode exercer o direito à dedução do IVA nos termos do artigo 49.º se, no momento da dedução do imposto nos termos do artigo 49.º, n.º 2, alínea a), dispuser do documento de importação confirmado pela autoridade aduaneira em que o sujeito passivo é indicado como destinatário e declarante.

Artigo 69.º, n.º 8

Em caso de importação, encontra-se obrigado a pagar o imposto o devedor, nos termos da legislação aduaneira, ou o destinatário dos bens se no momento da importação o devedor, nos termos da legislação aduaneira, é uma pessoa estrangeira titular de uma autorização única, na aceção de um regulamento especial, emitida pela autoridade aduaneira de outro Estado-Membro e o referido devedor não utilizar os bens importados para a sua atividade económica.

Lei n.º 511/1992 sobre a administração dos impostos, taxas e tributos e que altera a organização das autoridades tributárias territoriais e alterações posteriores (zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov) o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov)

Artigo 44.º, n.º 6, alínea b), ponto 1)

Em caso de inspeção tributária ou de inspeção tributária repetida ao sujeito passivo, a Administração tributária emite, no prazo de 15 dias após a sua conclusão (artigo 15.º, n.º 13), um aviso de liquidação suplementar do imposto, se o imposto liquidado na sequência da inspeção tributária diferir do imposto indicado na declaração de rendimentos ou na declaração de rendimentos complementar ou no relatório ou no relatório suplementar, ou se o imposto liquidado na sequência da inspeção tributária repetida diferir do imposto fixado pela administração tributária Ana sequência da inspeção tributária ou se diferir da diferença do imposto na liquidação do imposto suplementar.

Jurisprudência do Tribunal de Justiça citada pelo órgão jurisdicional de reenvio

C-98/98, Midland Bank plc.

C-408/98, Abbey National

C-465/03, Kretztechnik

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 O presente pedido é apresentado no âmbito de um processo entre a sociedade comercial Weindel Logistik Service SR, spol. s.r.o. e a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Direção das Finanças da República Eslovaca) relativo à recusa em conceder à recorrente do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») na aceção do artigo 51.º, n.º 1, alínea d) da Lei n.º 222/2004.
- 2 O Daňový úrad Bratislava (Serviço de Finanças de Bratislava, Eslováquia), a seguir «serviço de finanças» ou «administração tributária», por decisão de 18 de julho de 2011, recusou à recorrente o direito à dedução do IVA para o período de tributação compreendido entre fevereiro e dezembro de 2008. A diferença de imposto para o período de tributação indicado ascende a um total de 198 322,25 euros.
- 3 A recorrente, na qualidade de destinatária e declarante, importou bens da Suíça, de Hong Kong e da China para a República Eslovaca para reacondicionamento. No momento da introdução dos bens em livre prática, o imposto tornou-se exigível em relação à recorrente, nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 222/2004. Os bens, depois do reacondicionamento, foram exportados ou entregues a partir do território da República Eslovaca para um país terceiro e os serviços de reacondicionamento foram faturados ao comitente. Os bens permaneceram na propriedade do comitente estrangeiro durante todo o período.
- 4 A recorrente pagou o imposto e invocou o direito à dedução nos termos do artigo 51.º, n.º 1, alínea d), da Lei n.º 222/2004. O serviço de finanças fundamentou a recusa da dedução do imposto pago alegando a violação, pela recorrente, do artigo 49.º, n.º 2, e do artigo 51.º, n.º 1, alínea d), da referida lei. Em primeiro lugar, [a recorrente] não era proprietária dos bens importados, nem tinha o direito de utilizar os bens como proprietária; depois, as despesas relativas aos bens não tinham umnexo direto e imediato com a sua atividade económica, no sentido de que a recorrente não suportou despesas para a aquisição dos bens que tivessem sido, posteriormente, incluídas no preço das operações sujeitas a imposto a jusante; e, por último, a recorrente não utilizou os bens importados para entrega de bens ou prestação de serviços: não vendeu os bens importados no território nacional, não os entregou noutra Estado-Membro da União Europeia nem os exportou para um país terceiro, pelo que não utilizou os bens para a sua atividade económica na qualidade de sujeito passivo.
- 5 As referidas decisões em primeira instância do serviço de finanças foram confirmadas pela recorrida por decisões de 13 de outubro de 2011.

- 6 O recurso da recorrente foi julgado improcedente por Acórdão de 20 de junho de 2012 do Krajský súd v Bratislave (Tribunal Regional de Bratislava, Eslováquia; a seguir «Tribunal Regional»).
- 7 Posteriormente, o acórdão do Tribunal Regional foi reformado pelo Acórdão do Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca, a seguir «Supremo Tribunal»), ref.^a 3Sžf/78-88/2012, de 15 de janeiro de 2013, no sentido de que as decisões da recorrida, bem como as do órgão administrativo de primeira instância, foram anuladas e o processo foi remetido para ulterior tramitação. Nesse acórdão, o Supremo Tribunal considerou que a recorrente agiu corretamente ao invocar o direito à dedução do imposto sobre o montante do imposto que era obrigada a pagar sobre os bens importados. O serviço de finanças e a recorrida agiram de forma contrária à lei quando, sem qualquer fundamento jurídico, impuseram à recorrente uma condição dita impossível. A recorrente podia prestar os serviços de reacondicionamento dos bens mesmo sem a existência de um direito de propriedade sobre eles, uma vez que nenhuma disposição legal o proibia. Caso contrário, ter-se-ia verificado uma violação do princípio da neutralidade.
- 8 Através de novas decisões de 16 de janeiro de 2014, sem que se verificasse alteração dos factos, o serviço de finanças voltou a não reconhecer à recorrente, pelas mesmas razões, o direito à dedução do imposto relativo ao período de tributação compreendido entre fevereiro e dezembro de 2008, no montante de 198 322,25 euros. O serviço de finanças reiterou o seu raciocínio anterior e alargou-o com base nas Conclusões da reunião 94 da «Comité do IVA» de 19 de outubro de 2011, da qual resulta que a pessoa obrigada a pagar o imposto no momento da importação dos bens não tem direito a deduzir o imposto pago se não tiver adquirido o direito de utilizar os bens como proprietário e se as despesas relativas aos bens não tiverem umnexo direto e imediato com a sua atividade económica. Do mesmo modo, chamou a atenção para os Acórdãos do Tribunal de Justiça C-98/98, Midland Bank plc., C-408/98, Abbey National, e C-465/03, Kretztechnik.
- 9 A recorrente interpôs os respetivos recursos contra as decisões do serviço de finanças de 16 de janeiro de 2014, em que alega que o direito de propriedade, especificamente a transmissão do direito de dispor dos bens como proprietário, enquanto condição resultante da reunião do «Comité do IVA», se refere exclusivamente à entrega dos bens ao adquirente. Além disso, a recorrente alega que a expressão «utilize para as entregas de bens e a prestação de serviços» constante do artigo 49.º, n.º 2, da Lei n.º 222/2004 deve ser interpretada à luz do artigo 3.º, n.º 3, dessa lei, pelo que a dedução do imposto é condicionada pelo grau de utilização das mercadorias para a atividade económica do sujeito passivo. A recorrente, para exercer a sua atividade económica principal, importou bens que, na verdade, não revendeu posteriormente, mas que utilizou exclusivamente para o exercício da sua atividade económica principal, ou seja, para os serviços de reacondicionamento dos bens.

- 10 A recorrida, através de novas decisões de 7 de abril de 2014, confirmou as decisões do serviço de finanças de 16 de janeiro de 2014. Em particular, fez suas as razões invocadas por este último em primeira instância, remetendo para as conclusões da reunião do «Comité do IVA».
- 11 O litígio foi, então, apresentado diante do Tribunal Regional, que anulou as decisões da recorrida de 7 de abril de 2014. Em sede de impugnação da decisão desse órgão jurisdicional, o litígio foi, então, apresentado ao Supremo Tribunal da República Eslovaca, que, no final, indeferiu o pedido de declaração da legalidade das decisões da recorrida, confirmando, ao invés, as conclusões jurídicas do serviço de finanças e da recorrida. No entanto, uma vez que o Supremo Tribunal indeferiu o pedido da recorrente de reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça, o processo chegou ao Ústavný súd Slovenskej republiky (Tribunal Constitucional da República Eslovaca) que, a este respeito, declarou uma violação dos direitos fundamentais da recorrente a uma tutela jurisdicional efetiva e imparcial.

Principais argumentos das partes

- 12 A recorrente alega que tem direito à dedução do IVA porque o direito de propriedade, em especial a transmissão do direito de dispor dos bens como proprietário, refere-se exclusivamente à entrega dos bens ao adquirente. A recorrente não era o adquirente, pelo que não era possível aplicar esta condição ao seu caso. No momento da importação dos bens, a exigibilidade do imposto e o direito à dedução não se encontravam condicionados pelo surgimento de um direito de propriedade ou de um direito de dispor dos bens como proprietário. Os bens foram importados para a sua principal atividade económica.
- 13 A recorrida alega que, mesmo no caso da importação de bens, uma das condições para deduzir o IVA é a aquisição do direito de propriedade ou do direito de dispor desses bens como proprietário, bem como a existência de umnexo direto e imediato com a atividade económica, o surgimento de despesas de aquisição dos bens, em especial a utilização para a entrega de bens ou a prestação de serviços, e para o exercício de uma atividade económica.

Resumo da fundamentação do reenvio

- 14 A questão fundamental no presente processo é a de saber se, na situação em que a recorrente recebeu os bens importados para o território da República Eslovaca para fins de armazenagem e de reacondicionamento, e com a introdução em livre prática dos bens na aceção do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 209/2007, o imposto se tornou exigível e se a recorrente, após a armazenagem e o reacondicionamento desses bens que foram entregues num país terceiro além de noutros Estados-Membros, tem direito, com base na fatura emitida, à dedução do IVA nos termos da referida lei.
- 15 O Supremo Tribunal declarou no Acórdão n.º 3Sžf/78-88/2012 que o imposto se tornou exigível à recorrente com a importação de bens e não com fundamento na

entrega de bens ou na prestação de serviços e, por conseguinte, que a recorrente agiu corretamente quando invocou o direito à dedução do imposto pela entrega de bens e prestação de serviços sobre o IVA que era obrigada a pagar na qualidade de sujeito passivo pela importação de bens no território nacional, tanto mais que, no caso em apreço, a atividade económica é consistente: na realidade, sem uma importação real dos bens para o seu estabelecimento, a recorrente não poderia ter realizado a sua atividade económica - o serviço de reacondicionamento das mercadorias.

- 16 No entanto, no Acórdão seguinte sobre a matéria, ref. 6Sžf/23/2016, embora reconhecendo as conclusões do acórdão originário no sentido de que o imposto se torna exigível à recorrente, na data da aceitação, na alfândega, da declaração relativa à introdução dos bens no respetivo sistema de livre prática, o Supremo Tribunal chegou a uma conclusão jurídica diferente sobre a questão do cumprimento das condições para a dedução do IVA. Na sua decisão, o Supremo Tribunal sublinhou que a condição para a dedução integral do IVA é que os bens ou serviços sejam utilizados para a atividade económica do sujeito passivo. Ao mesmo tempo, chamou a atenção para o facto de que, em princípio, deve existir um nexo direto entre cada bem ou prestação adquiridos [e] tributáveis (bem adquirido ou serviço recebido) e o bem ou o serviço fornecidos, no momento de exercer o direito à dedução do imposto. Os componentes do custo, portanto, devem em geral surgir antes de o sujeito passivo ter efetuado a operação tributável à qual se referem. No caso em que invoque o direito à dedução integral do imposto, o sujeito passivo deve poder demonstrar a existência de um nexo direto e imediato com o fornecimento ou a prestação tributáveis efetuados diante dos quais a lei lhe permite a dedução do imposto.
- 17 Tendo em conta o que precede, o Supremo Tribunal concluiu [em 2016] que a condição segundo a qual o bem ou o serviço devem ser sido utilizados para a atividade económica do sujeito passivo não estava de todo preenchida e também não havia um nexo imediato e direto entre a operação a montante e a operação a jusante, uma vez que a recorrente não tinha entregue posteriormente os bens, nem sequer era a proprietária – a recorrente não podia, portanto, efetuar a operação tributável, mas apenas reacondicionar os bens e promover a sua exportação para países terceiros determinados pela sociedade suíça proprietária dos bens. No caso de reembolso do imposto pago à recorrente, o imposto não tinha sido pago em território nacional, uma vez que a pessoa estrangeira não se encontrava registada como sujeito passivo do imposto no território nacional. O imposto para o qual a recorrente pediu a dedução dizia respeito a bens e não fazia parte do serviço de reacondicionamento desses bens. A recorrente apenas faturou à pessoa estrangeira os serviços de reacondicionamento das mercadorias e no preço não se encontravam incluídos os custos de aquisição dos bens.
- 18 *Sic stantibus rebus*, o Supremo Tribunal, tendo em conta as conclusões do Tribunal Constitucional da República Eslovaca, resultantes do seu parecer ref.^a II. ÚS-381/2018-49, de 11 de outubro de 2018, que, entre outras, declarou uma violação dos direitos fundamentais da parte no processo por não ter sido

submetido ao Tribunal de Justiça, considera que, para a continuação do julgamento no processo principal, é necessário submeter as questões acima referidas ao Tribunal de Justiça para uma decisão prejudicial com vista à interpretação das disposições pertinentes da União Europeia.

DOCUMENTO DE TRABALHO