

Processo C-895/19**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:**

4 de dezembro de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal Administrativo da Província de Gliwice, Polónia)

Data da decisão de reenvio:

4 de novembro de 2019

Demandante:

A.

Demandado:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Diretor da Informação Fiscal Nacional)

Objeto do processo principal

Determinação do direito à dedução do imposto a montante sobre as aquisições intracomunitárias de bens, à luz das disposições alteradas da ustawa o VAT (Lei do IVA), que estabelecem um prazo de preclusão de três meses para apresentar a declaração fiscal.

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

Questão prejudicial

Deve o artigo 167.º, em conjugação com o artigo 178.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, p. 1 e seguintes, conforme alterada),

ser interpretado no sentido de que se opõe a disposições nacionais que subordinam o exercício do direito de deduzir o imposto pago a montante, referente ao mesmo período de tributação em que é liquidado o imposto devido sobre as operações que constituem aquisições intracomunitárias de bens, à condição de indicar o imposto a jusante sobre essas operações na respetiva declaração fiscal, apresentada dentro do prazo de preclusão (que é de três meses na Polónia), a contar do fim do mês em que surgiu a obrigação fiscal relativamente aos bens e serviços adquiridos?

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, alterada pela Diretiva 2010/45/UE, de 13 de julho de 2010, a seguir «Diretiva IVA»:- artigos 1.º, n.º 2, 63.º, 167.º, 168.º, 178.º a 182.º e 273.º

Disposições de direito nacional invocadas

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 2018, posição 2174 conforme alterada), a seguir: «Lei do IVA»

Artigo 86.º, n.ºs 1, 10, 13 e 13a, na redação vigente tanto antes como depois de 1 de janeiro de 2017:

1. Na medida em que os bens e serviços sejam utilizados para a prática de operações sujeitas a tributação, os sujeitos passivos [...] têm o direito de deduzir ao valor do imposto devido o valor do imposto pago a montante [...].

10. O direito de deduzir ao valor do imposto devido o valor do imposto pago a montante é exercido na liquidação referente ao período em que surgiu a obrigação fiscal relativamente aos bens e serviços adquiridos ou importados pelo sujeito passivo.

13. Caso o sujeito passivo não tenha deduzido do valor do imposto devido o valor do imposto pago a montante dentro do prazo a que se referem os n.ºs 10, 10d, 10e e 11, pode fazê-lo através da retificação da declaração fiscal referente ao período em que surgiu o direito a deduzir esse montante no imposto devido, o mais tardar cinco anos após o início do ano em que lhe é conferido esse direito, sem prejuízo do disposto no n.º 13a.

13a. Caso o sujeito passivo para efeitos de aquisição ou entrega intracomunitária de bens ou prestação intracomunitária de serviços dos quais o sujeito passivo seja o adquirente, nos termos do artigo 17.º, não tenha deduzido do valor do imposto devido o valor do imposto pago a montante nos prazos fixados nos n.ºs 10 e 11, pode fazê-lo através da retificação da declaração fiscal referente ao período em

que surgiu o direito a deduzir esse montante no imposto devido, o mais tardar cinco anos após o termo do ano em que lhe é conferido esse direito.

Artigo 86.º, n.º 10b, na redação vigente até 31 de dezembro de 2016:

10b. O direito a deduzir do valor do imposto devido o valor do imposto pago a montante nos casos a que se refere o:

[...]

2) n.º 2, ponto 4, alínea c) - surge nos termos do n.º 10, desde que o sujeito passivo:

[...]

b) inclua o montante do imposto devido pela aquisição intracomunitária de bens na declaração fiscal em que é obrigado a liquidar esse imposto;

3) n.º 2, ponto 4, alíneas a), b) e d) - surge nos termos do n.º 10, desde que o sujeito passivo inclua o montante do imposto devido sobre essas transações na declaração fiscal em que é obrigado a liquidar esse imposto.

A partir de 1 de janeiro de 2017 as disposições do artigo 86.º, n.º 10b, ponto 2, alínea b) e ponto 3 foram alteradas e foi acrescentado o n.º 10i a essa disposição:

10b. O direito a deduzir do valor do imposto devido o valor do imposto pago a montante nos casos a que se refere o:

[...]

2) n.º 2, ponto 4, alínea c) - surge nos termos do n.º 10, desde que o sujeito passivo:

[...]

b) inclua o montante do imposto devido pela aquisição intracomunitária de bens na declaração fiscal na qual é obrigado a liquidar esse imposto, o mais tardar nos três meses seguintes ao mês em que surgiu a obrigação fiscal em relação aos bens adquiridos;

3) n.º 2, ponto 4, alíneas a), b) e d) - surge nos termos do n.º 10, desde que o sujeito passivo inclua o montante devido sobre essas transações na declaração fiscal em que é obrigado a liquidar esse imposto, o mais tardar nos três meses seguintes ao mês em que surgiu a obrigação fiscal em relação aos bens adquiridos.

10i. Caso o sujeito passivo inclua o valor do imposto devido na declaração fiscal em que é obrigado a liquidar esse imposto numa data posterior ao prazo fixado no n.º 10b, ponto 2, alínea b) e ponto 3, o sujeito passivo pode acrescentar o correspondente valor do imposto pago a montante na liquidação referente ao

período de tributação relativamente ao qual o prazo para a entrega da declaração ainda não tenha terminado.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal, bem como dos argumentos das partes

- 1 No seu pedido de interpretação individual das disposições do direito fiscal, a sociedade A. (a seguir «sociedade») indicou que, no âmbito da sua atividade económica efetua aquisições, incluindo aquisições intracomunitárias de bens (a seguir «AIB») no território polaco. Os bens adquiridos são utilizados posteriormente em operações sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) no território nacional. No exercício da sua atividade tem havido e poderá haver, no futuro, casos em que o imposto devido sobre essas AIB não foi, ou não será, indicado pela sociedade na respetiva declaração fiscal (ou na retificação da declaração), apresentada no prazo de três meses seguintes ao mês em que surgiu a obrigação fiscal sobre os bens adquiridos (fê-lo ou fá-lo-á findo o prazo, mediante retificação da declaração fiscal). Ora, a falta de indicação do imposto devido dentro do prazo acima referido pode resultar, nomeadamente, do atraso na receção da fatura, da classificação incorreta das operações por parte da sociedade ou de um erro da pessoa que prepara os registos e as declarações de IVA. A sociedade assinalou que tem pleno direito à dedução do IVA e que a indicação tardia (mais de três meses depois) do montante do imposto devido, por via da retificação da declaração, não está relacionada com um abuso de direito ou tentativa de redução do imposto.
- 2 Tendo em conta o acima exposto a sociedade submeteu uma questão para saber se, no quadro jurídico vigente a partir de 1 de janeiro de 2017, na situação de facto descrita no pedido e em situações futuras, é e continuará a ser possível, em virtude da retificação da declaração do IVA referente ao período em que surgiu a obrigação fiscal, deduzir o imposto pago a montante sobre as AIB no mesmo período de tributação em que se declarou o imposto devido, mesmo quando a retificação tenha sido ou venha a ser feita passados os três meses seguintes ao mês em que surgiu a obrigação fiscal relativa aos bens adquiridos.
- 3 A sociedade entende que a resposta a esta questão deve ser afirmativa. Na sua apreciação, a condição decorrente do artigo 86.º, n.º 10b, ponto 2, alínea b), da Lei do IVA, na redação vigente a partir de 1 de janeiro de 2017, é uma condição não prevista na Diretiva IVA, pelo que não deve ser aplicada e, além disso, viola os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade.
- 4 O Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Diretor Nacional da Informação Fiscal) (a seguir «autoridade tributária») discordou da posição *supra*. Em sua opinião, a legislação introduzida não é contrária à Diretiva IVA e, em especial, às regras acima enunciadas, uma vez que não restringe o direito do sujeito passivo a fazer deduções no imposto devido, resultante da própria construção do IVA. Sublinhou ainda que o artigo 178.º da Diretiva IVA autorizava os

Estados-Membros a introduzirem certas formalidades que condicionam o direito à dedução do IVA e, na sua opinião, uma destas formalidades é o prazo de três meses previsto no artigo 86.º, n.º 10b, ponto 2, alínea b), da Lei do IVA.

- 5 A sociedade apresentou uma reclamação ao Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal Administrativo da Província de Gliwice) (o órgão jurisdicional de reenvio), em que pedia a anulação da interpretação individual controvertida, alegando, nomeadamente, a violação do artigo 86.º, n.º 10b, ponto 2, da Lei do IVA, por ser contrária ao artigo 167.º e ao artigo 178.º da Diretiva IVA, bem como a inobservância do princípio da neutralidade fiscal, expresso no artigo 1.º, n.º 2, dessa diretiva, e do princípio da proporcionalidade, decorrente do artigo 5.º, n.º 4, [TUE].
- 6 A autoridade tributária solicitou que a reclamação fosse julgada improcedente e manteve a posição apresentada na interpretação individual controvertida. O órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e submeter a presente questão prejudicial ao Tribunal de Justiça.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 7 Na Polónia, nos termos da regra fixada no artigo 86.º, n.º 1, da Lei do IVA (que transpõe o princípio da neutralidade fiscal), na medida em que os bens e serviços são utilizados para a prática de operações tributáveis, o sujeito passivo tem o direito de deduzir do valor do imposto devido o valor do imposto pago a montante. Por norma, este direito é-lhe conferido na liquidação referente ao período em que surgiu uma obrigação fiscal relativa a bens e serviços adquiridos ou importados pelo sujeito passivo (artigo 86.º, n.º 10, da Lei do IVA). No contexto jurídico vigente até 31 de dezembro de 2016, no caso de AIB, esse direito surgiu nos termos do n.º 10, entre outros, na condição de o sujeito passivo incluir o montante do imposto devido sobre as AIB na declaração fiscal em que o sujeito passivo é obrigado a liquidar esse imposto (artigo 86.º, n.º 10b, ponto 2, alínea b), da Lei do IVA). O legislador introduziu, porém, um novo prazo de preclusão, o que significa que a possibilidade de beneficiar desta regra está atualmente sujeita à apresentação de uma declaração no prazo de três meses (artigo 86.º, n.º 10b, ponto 2, alínea b), da Lei do IVA, na redação em vigor a partir de 1 de janeiro de 2017). Se esse prazo for ultrapassado, o sujeito passivo deve retificar a declaração previamente apresentada (artigo 86.º, n.º 10g, da Lei do IVA) e, simultaneamente, só pode liquidar o imposto devido decorrente da AIB com base na situação atual (artigo 86.º, n.º 10i, da Lei do IVA). Resulta da exposição de motivos da alteração da lei que a mesma se justifica pela presença de irregularidades na declaração de AIB por parte de alguns operadores e outras operações em que, em princípio, o imposto devido é igual ao imposto pago a montante.
- 8 No entanto, no seu Acórdão de 2 de maio de 2019, C- 225/18, Grupa Lotos, o Tribunal de Justiça declarou, a respeito da cláusula de *standstill*, que o direito a

dedução previsto no artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Exerce-se imediatamente em relação à totalidade do IVA que incidiu sobre as operações efetuadas a montante, e o regime das deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, uma neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA. Daqui resulta que, na medida em que o sujeito passivo, agindo nessa qualidade na data em que adquire um bem ou um serviço, utilize esse bem ou serviço para as necessidades das suas operações tributadas está autorizado a deduzir o IVA devido ou pago em relação ao referido bem ou serviço. O Tribunal de Justiça recordou que resulta igualmente da jurisprudência que só são permitidas derrogações ao direito à dedução do IVA nos casos expressamente previstos nas diretivas que regem esse imposto. No entanto, como o Tribunal de Justiça já declarou, há que ter em conta a aplicação efetiva das disposições nacionais relativas às exclusões do direito à dedução do IVA e dos efeitos daí resultantes para os sujeitos passivos (n.ºs 25 a 28 e 37).

- 9 À luz deste acórdão, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à possibilidade de introduzir legislação como a que está em causa no processo principal, sendo esta uma nova solução, em princípio estranha à legislação nacional. Esta é uma questão importante, uma vez que ao introduzi-las o legislador polaco se pronunciou sobre a compatibilidade das soluções previstas com o direito da União. Contudo, resulta claramente da exposição de motivos da alteração da lei que não foi pedido qualquer parecer, não houve nenhuma consulta nem se chegou a acordo com os órgãos e instituições da União.
- 10 Por outro lado, no que diz respeito à possibilidade de introduzir, como condição formal, prazos de preclusão pelo Estado-Membro, o Tribunal de Justiça já se pronunciou várias vezes, nomeadamente à luz dos princípios da equivalência, da eficácia e da proporcionalidade. O órgão jurisdicional de reenvio cita os acórdãos: de 28 de julho de 2016, C-332/15, Astone (n.º 34; n.º 1 do dispositivo); de 8 de maio de 2008, C-95/07 e C-96/07, Ecotrade SpA (n.º 1 do dispositivo); de 12 de janeiro de 2006, C-504/04 A. S. G. (n.º 35); de 18 de março de 1987, C-56/86, Société pour l'exportation des sucres; de 30 de junho de 1987, C-47/86, Roquette Frères; de 26 de junho de 1990, C-8/89, Zardi; de 9 de julho de 2015, C-183/14, Salomie e Oltean; de 15 de setembro de 2016, C-518/14, Senatex.
- 11 O órgão jurisdicional de reenvio conclui da jurisprudência citada que as disposições da Diretiva IVA não se opõem à possibilidade de um Estado-Membro introduzir prazos de preclusão no seu ordenamento jurídico, mas esses prazos não devem violar o princípio da neutralidade fiscal e devem ser proporcionados. A apreciação desta questão compete ao órgão jurisdicional nacional, ao qual cabe apreciar se essa legislação introduziu formalidades excessivas em relação aos objetivos prosseguidos, incluindo se estas não resultaram economicamente onerosas para o sujeito passivo. Assim, no caso em apreço, cabe ao órgão

jurisdicional de reenvio verificar se o prazo de preclusão fixado satisfaz objetivamente as condições que decorrem dos princípios da proporcionalidade e da neutralidade fiscais. Se não satisfizer essas condições, o sujeito passivo pode invocar a inconformidade em causa e, conseqüentemente, exercer retroativamente o seu direito à dedução.

- 12 No caso em apreço a sociedade invoca dois tipos de motivos para o incumprimento do prazo de preclusão: os que não são imputáveis ao sujeito passivo, relacionados com atrasos na receção de faturas, e os imputáveis ao sujeito passivo, tais como erros que sejam da sua responsabilidade.
- 13 Ao apreciar esta questão à luz do princípio da proporcionalidade, é necessário, em primeiro lugar, diferenciar a situação do sujeito passivo consoante se trate de um imposto devido ou pago a montante. O artigo 86.º da Lei do IVA estipula um limite temporal (prazo de preclusão) aplicável ao primeiro caso unicamente no contexto da instituição da prescrição, isto é, um período de cinco anos. Assim, a retificação do imposto devido é possível até ao termo desse período (artigos 13.º e 13a.º da Lei do IVA). Ora, no que respeita ao imposto pago a montante, o legislador fixou dois prazos. Em primeiro lugar, o prazo de três meses para a efeitos da sua liquidação, a título retroativo ou numa base atual [artigo 86.º, n.º 10b, ponto 2, alínea b) e artigo 86.º, n.º 10i], e, em segundo lugar, um prazo de cinco anos (artigo 86.º, n.ºs 13 e 13a). É o primeiro destes prazos que suscita dúvidas.
- 14 Por um lado, na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, o prazo de preclusão de três meses previsto no artigo 86.º, n.º 10b, ponto 2, alínea b), da Lei do IVA, parece ser suficiente para o sujeito passivo obter as faturas. Este prazo tem, sem dúvida alguma, um carácter disciplinar, na medida em que a sua introdução tem por objetivo dinamizar os esforços do sujeito passivo na obtenção de faturas que documentam as AIB. É determinante o facto de esta disposição ter por objetivo prevenir situações em que o imposto pago a montante era igual ao imposto devido, e em que a liquidação pudesse beneficiar do atraso, dada a retificação fiscal resultante da inclusão de uma fatura fora do prazo acima referido. Com efeito, esta conduta visava uma «otimização» fiscal e foi utilizada em abuso de direito. Decorre da exposição de motivos da alteração da lei que este prazo de preclusão confere às autoridades tributárias a possibilidade de um exercer um maior controlo sobre as liquidações de IVA. O órgão jurisdicional de reenvio observa que não tem conhecimento de estatísticas relativas à percentagem de casos em que o exercício do direito à dedução retroativa no prazo de cinco anos, em vez de três meses, foi utilizado para cometer uma fraude fiscal ou abuso de direito. Por outro lado, há que salientar que o sujeito passivo, por vezes, não tem influência no cumprimento do prazo acima referido, tal como indica a sociedade no presente caso. Esta situação pode, de facto, resultar de um atraso na emissão e envio das faturas pelo contratante, ou ainda de irregularidades imputáveis aos operadores postais. Além disso, a receção da fatura pelo sujeito passivo dentro do prazo nem sempre significa que esta reúna as condições que conferem direito à dedução, por exemplo, no caso de ter havido algum erro na sua preparação. À luz da

Diretiva IVA, uma fatura deve satisfazer um conjunto de condições objetivas e subjetivas. Do mesmo modo, como o Tribunal de Justiça frisou, um atraso na receção de uma retificação de uma fatura relativa às condições formais nem sempre é suscetível de privar o sujeito passivo de exercer o seu direito à dedução. No entanto, decorre das novas disposições que, independentemente da causa do atraso, findo o prazo de três meses, o sujeito passivo só pode liquidar o imposto a montante com base na situação atual. Esta situação tem por consequência a necessidade de o sujeito passivo suportar o encargo económico do imposto devido, juntamente com o pagamento de juros desde o primeiro dia após a data em que o imposto se tornou exigível e até à data em que efetivamente foi pago, ou desde o primeiro dia após a data em que o sujeito passivo recebeu o reembolso do imposto pago em excesso até à data de pagamento, ou a necessidade de retificar o montante a transferir referente ao período entre a retificação e a apresentação da declaração referente ao período atual.

- 15 Na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, ao analisar o artigo 86.º, n.ºs 10b, ponto 2, alínea b)m 11g e 11i, da Lei do IVA, tendo em conta a jurisprudência do Tribunal, deve aplicar-se o princípio da «diligência devida do sujeito passivo». Fixar um prazo de preclusão para um sujeito passivo pouco diligente, o qual, pela sua própria negligência, deixa passar o prazo de liquidação, por ter cometido um erro na classificação da transação, por exemplo, foi considerado, pelo Tribunal de Justiça, conforme com a Diretiva IVA.
- 16 O órgão jurisdicional de reenvio está inclinado a considerar que o artigo 167.º, em conjugação com o artigo 178.º da Diretiva IVA, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a disposições nacionais que subordinam o exercício do direito do sujeito passivo a deduzir «de boa-fé» o imposto a montante referente ao mesmo período de tributação em que é liquidado o imposto devido sobre as operações que constituem uma AIB à condição de indicar o imposto devido sobre essas operações na respetiva declaração fiscal, apresentada dentro do prazo de preclusão (que é de três meses na Polónia) a contar do fim do mês em que surgiu a obrigação fiscal relativamente aos bens e serviços adquiridos e, quanto ao resto, não obstam à introdução deste prazo.