

Processo C-114/22**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:**

18 de fevereiro de 2022

Órgão jurisdicional de reenvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)

Data da decisão de reenvio:

23 de novembro de 2021

Recorrente:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Diretor da Administração Fiscal de Varsóvia, Polónia)

Recorrida:

W. Sp. z o.o.

Objeto do processo principal

Imposto sobre o valor acrescentado (IVA); direito à dedução.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Diretiva IVA; artigo 267.º TFUE

Questão prejudicial

Devem as disposições dos artigos 167.º, 168.º, alínea a), 178.º, alínea a), e 273.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 346, p. 1, conforme alterada), e os princípios da neutralidade e da proporcionalidade, ser interpretados no sentido de que se opõem a uma disposição nacional como o artigo 88.º, n.º 3a, ponto 4, alínea c), 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 2011, n.º 177, posição 1054, conforme alterada), que priva um sujeito passivo do direito de deduzir o IVA sobre a aquisição de um direito (um bem), considerada simulada, na aceção das disposições do direito civil nacional, independentemente da questão de saber se o resultado visado era obter uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária a um ou a vários objetivos da diretiva, e se tal resultado constituiu o objetivo essencial da solução contratual adotada?

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 do Conselho, de 13 de julho de 2010 (a seguir «Diretiva IVA»): artigo 167.º, artigo 168.º, alínea a), artigo 178.º, alínea a), e artigo 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 2011, n.º 177, posição 1054 conforme alterada) (a seguir «Lei do IVA»)

Artigo 88.º, n.º 3a, ponto 4, alínea c):

3a. As faturas e documentos aduaneiros não constituem fundamento para uma redução do imposto devido e um reembolso da diferença do imposto ou um reembolso do imposto a montante se:

[...]

c) comprovarem os atos a que se aplicam as disposições dos artigos 58.º e 83.º do Kodeks cywilny (Código Civil) - na parte relativa a esses atos.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny [Lei de 23 de abril de 1964, que aprova o Código Civil] (texto consolidado Dz. U. de 2020, posição 1740, conforme alterado) (a seguir «k.c.»)

Artigo 58.º

§ 1. Um ato jurídico contrário à lei ou que vise contornar a lei é nulo e não produz efeitos, a menos que uma disposição pertinente disponha em sentido contrário, nomeadamente se previr que as disposições inválidas do ato jurídico são substituídas pelas disposições pertinentes da lei.

§ 2. É nulo todo o ato jurídico que seja contrário aos princípios da boa convivência em sociedade.

[...]

Artigo 83.º

§ 1. É nula uma declaração de vontade simulada efetuada à outra parte com o seu consentimento. Se essa declaração tiver sido feita para dissimular outro ato jurídico, a validade da declaração deve ser avaliada de acordo com a natureza do ato.

§ 2. O facto de a declaração de vontade ser simulada não afeta a eficácia de um ato jurídico efetuado a título oneroso com base na declaração simulada, quando, em resultado desse ato, o terceiro adquire o direito ou é exonerado da sua obrigação, salvo se tiver agido de má-fé.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal e argumentos essenciais das partes

- 1 Por decisão de 20 de outubro de 2017, o Naczelnik Urzędu Skarbowego W. (Chefe do Serviço de Finanças de W.) fixou à recorrente [em primeira instância], nomeadamente, o montante do excedente de imposto a montante sobre o imposto devido a reembolsar, bem como o montante do excedente de imposto a montante sobre o imposto devido a deduzir nos exercícios seguintes relativos ao mês de outubro de 2015. Esta autoridade considerou que a venda de marcas, à recorrente [em primeira instância], que a contestou, era nula com fundamento no artigo 58.º, § 2, do k.c. (era contrária aos princípios da boa convivência em sociedade), o que levou à privação do sujeito passivo, nos termos do artigo 88.º, n.º 3a, ponto 4, alínea c), da Lei do IVA, do direito de deduzir o IVA numa fatura de 27 de outubro de 2015 emitida pelo vendedor.
- 2 Por decisão de 11 de outubro de 2018, o Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Diretor da Administração Fiscal de Varsóvia, a seguir «DIAS») manteve a decisão acima referida, mas considerou que o fundamento para essa recusa era o facto de a operação de venda da marca constituir um negócio simulado na aceção do artigo 83.º do k.c.
- 3 A parte interpôs recurso da decisão do DIAS no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo do Voivodato de Varsóvia), o qual anulou a referida decisão, declarando que a autoridade fiscal não tinha demonstrado que a venda em causa era simulada.
- 4 O DIAS interpôs recurso de cassação da decisão supramencionada no Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) (tribunal de reenvio).

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 5 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o fundamento jurídico adotado por aquela entidade para recusar o direito à dedução suscita dúvidas quanto ao seu apoio nas disposições da Diretiva IVA.
- 6 É pacífico que a recorrente [em primeira instância] incluiu uma fatura, datada de 27 de outubro de 2015, relativa à aquisição de marcas, no registo de compras IVA, tendo mencionado na sua declaração, para ser deduzido (reembolsado), o IVA dessa fatura.
- 7 Também é pacífico que o vendedor apresentou uma declaração de IVA na qual figura, entre outras, a referida operação tributada à taxa de 23 % e que o imposto foi pago.
- 8 O direito à dedução foi recusado pelo DIAS, que considerou que tal operação constituía um negócio simulado na aceção do artigo 83.º do k.c.
- 9 O artigo 83.º do k.c regula os efeitos da natureza simulada das declarações de vontade das partes no âmbito de atos jurídicos que se enquadram no domínio civil do direito privado.
- 10 Decorre do artigo 88.º, n.º 3a, ponto 4, alínea c), da Lei do IVA que essa disposição priva o sujeito passivo do direito de deduzir o IVA quando a autoridade fiscal consta que praticou um ato jurídico nulo na aceção do artigo 58.º ou do artigo 83.º do k.c.
- 11 Em contrapartida, não resulta de maneira alguma das disposições da Diretiva IVA que se pode perder o direito à dedução caso uma operação não esteja em conformidade com as exigências do direito civil nacional. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o direito à dedução do imposto é parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Assim, a eventual nulidade de um ato jurídico à luz do direito civil não deve ter o efeito de o excluir automaticamente do direito à dedução. A autonomia do IVA em relação às normas de direito civil e a sua neutralidade para os operadores económicos militam neste sentido.
- 12 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que não é a nulidade de uma operação de direito civil do sujeito passivo que é suscetível de privar o adquirente nessa operação do direito à dedução do IVA, mas sim a determinação de que a operação teve por efeito procurar uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária aos objetivos da diretiva e que constituía o objetivo essencial da solução contratual escolhida, o que indicaria um abuso de direito.
- 13 A verificação da existência de uma prática abusiva exige, por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal dos requisitos previstos nas disposições pertinentes da diretiva e da legislação nacional que a transponha,

tenham resultado na obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições.

- 14 Por outro lado, deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objetivos que as operações em causa têm por finalidade essencial a obtenção de uma vantagem fiscal. Para apreciar se o objetivo das operações controvertidas era a obtenção de uma vantagem fiscal, há que averiguar o conteúdo e significado reais das operações em causa.
- 15 A proibição de práticas abusivas não é relevante nos casos em que as operações em causa possam ter alguma explicação para além da mera obtenção de vantagens fiscais (Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 75).
- 16 No Acórdão de 21 de fevereiro de 2008, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, n.º 58, o Tribunal de Justiça declarou em contrapartida que a fim de apreciar se tais operações podem ser consideradas constitutivas de uma prática abusiva, «o órgão jurisdicional nacional deve verificar, antes de mais, se o resultado visado é uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária a um ou a vários objetivos da Sexta Diretiva e, seguidamente, se o mesmo constituiu o objetivo essencial da solução contratual adotada».
- 17 Desde 1 de julho de 2016 que estão em vigor, na Lei do IVA, disposições relativas ao conceito de abuso de direito.
- 18 O artigo 5.º, n.º 4, da Lei do IVA dispõe que, em caso de abuso de direito, os atos praticados referidos no n.º 1 apenas produzem os efeitos fiscais que se teriam verificado em caso de restabelecimento da situação que teria existido se os atos constitutivos do abuso de direito não tivessem sido praticados.
- 19 Por sua vez, o artigo 5.º, n.º 5, da Lei do IVA, dispõe que se considera um abuso de direito a prática dos atos referidos no n.º 1 no âmbito de uma operação que, apesar de cumprir os requisitos formais previstos na lei, visava essencialmente obter vantagens fiscais cuja concessão seria contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições.
- 20 Estas disposições correspondem, essencialmente, ao conceito do abuso de direito em matéria fiscal conforme expresso na jurisprudência do Tribunal de Justiça.
- 21 Todavia, a questão que aqui se coloca é a de que a definição do conceito de abuso de direito, constante do artigo 5.º, n.º 5, da Lei do IVA, não conduziu à atualização das disposições nacionais que regulam os casos em que um sujeito passivo é privado do direito à dedução. Nenhuma das regras enunciadas no artigo 88.º da Lei do IVA se refere à regulamentação prevista no artigo 5.º, n.º 5, da Lei do IVA, nem às consequências em matéria de IVA relativas a operações efetuadas em condições de abuso de em matéria fiscal. Na prática fiscal nacional é aceite que é da regra constante do artigo 88.º, n.º 3a, ponto 4, alínea c), da Lei do

IVA, que devem ser derivadas as consequências decorrentes do abuso de direito em matéria fiscal. Contudo, a este respeito, há que ter em atenção que, como o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente, o direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva IVA é parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Em particular, exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante (v., nomeadamente, Acórdãos de 21 de março de 2001, *Gabalfria e o.*, de C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, n.º 43; de 6 de julho de 2006, *Axel Kittel e Recolta Recycling*, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.º 47).

- 22 O regime das deduções destina-se a libertar completamente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, assim, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as mesmas estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (v., nomeadamente, Acórdãos de 21 de fevereiro de 2006, *Halifax e o.*, C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 78, e de 6 de julho de 2006, *Axel Kittel e Recolta Recycling*, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.º 48).
- 23 Daí resulta que, na medida em que o sujeito passivo, agindo nessa qualidade no momento em que adquire um bem ou um serviço, utilize esse bem ou serviço para as necessidades das suas operações tributadas, é autorizado a deduzir o IVA devido ou pago em relação ao referido bem ou serviço (v. Acórdão de 14 de setembro de 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 27 e jurisprudência referida).
- 24 Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que só são permitidas derrogações ao direito à dedução do IVA nos casos expressamente previstos pelas disposições das diretivas que regem esse imposto (v., nomeadamente, Acórdão de 19 de setembro de 2000, *Ampafrance e Sanofi*, C-177/99 e C-181/99, EU:C:2000:470, n.º 34) e são de interpretação estrita (Acórdão de 22 de dezembro de 2008, *Magoora*, C-414/07, EU:C:2008:766, n.º 28).
- 25 Além disso, o Tribunal de Justiça declarou que a luta contra a criminalidade fiscal, evasões e eventuais abusos é um objetivo reconhecido e encorajado pela Diretiva IVA (v., nomeadamente, Acórdãos de 21 de fevereiro de 2006, *Halifax e o.*, C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 71, e de 7 de dezembro de 2010, *R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, n.º 36). A esse respeito, o Tribunal de Justiça declarou que os sujeitos passivos não poderão abusiva ou fraudulentamente prevalecer-se das normas do Direito da União (v., nomeadamente, Acórdão de 3 de março de 2005, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, n.º 32).
- 26 Assim, cabe às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais recusar o direito a dedução se for provado, com elementos objetivos, que este direito é invocado fraudulenta ou abusivamente (v., nomeadamente, Acórdão de 29 de março de 2012, *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, n.º 32).

- 27 Por força do artigo 273.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros têm a faculdade de adotar medidas para garantir a cobrança exata do IVA e evitar a fraude. Em especial, na falta de disposições do direito da União sobre este ponto, os Estados-Membros são competentes para escolher as sanções que considerem adequadas em caso de inobservância das condições previstas na legislação da União para o exercício do direito a dedução do IVA (Acórdão de 8 de maio de 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, n.º 38 e jurisprudência referida).
- 28 Não obstante, os Estados-Membros são obrigados a exercer essa competência no respeito do direito da União e dos seus princípios gerais e, por conseguinte, no respeito dos princípios da neutralidade e da proporcionalidade (v. Acórdão de 26 de abril de 2017, Spliethoff's Bevrachtungskantoor/Comissão, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 59 e jurisprudência referida).
- 29 Neste contexto, afigura-se que privar um sujeito passivo do direito à dedução do IVA com base no artigo 273.º da Diretiva IVA exigiria que a ordem jurídica nacional previsse, em observância dos artigos 167.º, 168.º e 178.º e dos princípios da neutralidade e da proporcionalidade, uma regra inequívoca estipulando que as faturas e documentos aduaneiros não dão lugar à redução do imposto devido e ao reembolso da diferença do imposto quando as faturas emitidas, as faturas retificativas ou os documentos aduaneiros comprovam atos fraudulentos ou abusivos, na aceção do artigo 5.º, n.º 5, da Lei do IVA.
- 30 Uma norma como o artigo 88.º, n.º 3a, ponto 4, alínea c), da Lei do IVA, que se refere, a este respeito, aos «atos a que se aplicam as disposições dos artigos 58.º e 83.º do Kodeks cywilny (Código Civil)», não pode ser considerada idêntica à regra relativa ao conceito de abuso de direito em matéria fiscal, incluindo na aceção do artigo 5.º, n.º 5, da Lei do IVA.
- 31 Com efeito, como referido, os artigos 58.º e 83.º do k.c. preveem os casos de nulidade das operações na esfera do direito civil, e não na do abuso de direito em matéria fiscal. Numa relação de direito civil, a questão da nulidade dos atos em razão da sua natureza simulada não é relevante para efeitos de IVA, quando as operações em causa possam ter alguma explicação para além da mera obtenção de vantagens fiscais.
- 32 Os efeitos dessa legislação manifestam-se no contexto do caso em apreço, no qual a autoridade fiscal se concentrou na declaração da nulidade do ato civil devido ao carácter simulado da operação controvertida, referindo-se laconicamente à questão do abuso de direito em matéria fiscal.
- 33 Se o princípio é o de que o sujeito passivo para efeitos de IVA tem o direito de deduzir o imposto pago a montante indicado nas faturas que comprovam a aquisição de bens ou serviços, e que esse direito não é uma espécie de redução ou isenção, mas uma característica estrutural do IVA, que garante a neutralidade deste imposto para os sujeitos passivos de IVA, qualquer restrição desse direito, incluindo a que resulta da aplicação do artigo 273.º da Diretiva IVA, deve ser

claramente definida para os sujeitos passivos, e interpretada de modo estrito, segundo essas regras, e não de maneira dissociada da redação das disposições adotadas. Com efeito, só assim o sujeito passivo pode, no âmbito da sua atividade económica, ter a certeza quanto ao alcance da sua atividade legal, cuja observância não o exporá a consequências fiscais negativas (segurança jurídica). A regulamentação controvertida da Lei do IVA torna incerta a situação do sujeito passivo, na medida em que implica que a autoridade, no respeito dos critérios de nulidade decorrentes do direito civil, pode procurar privar o sujeito passivo do direito à dedução, alegando que essa nulidade produz efeitos no plano do direito fiscal, como demonstra a prática fiscal nacional na matéria.

- 34 É evidente que, ao aplicar o direito nacional, o órgão jurisdicional nacional deve interpretar este direito, na medida do possível, à luz da redação e da finalidade da diretiva, a fim de alcançar o objetivo por ela prosseguido. Todavia, afigura-se que a retificação desta situação pela jurisprudência dos órgãos jurisdicionais nacionais que impõe a interpretação de uma disposição como o artigo 88.º, n.º 3a, ponto 4, alínea c), da Lei do IVA, com recurso ao conceito de abuso de direito em matéria fiscal, viola o princípio da segurança jurídica, entendido como um sistema de regras claras e públicas que permitem aos destinatários prever a sua situação jurídica e as consequências jurídicas dos seus atos, uma vez que, na esfera dos elementos estruturais do IVA, em que o direito à dedução é um dos elementos que concretiza o princípio da neutralidade, exige que esse direito seja limitado com base num critério que não decorre da referida regra jurídica. Isso equivaleria a invocar o efeito direto da diretiva sobre as pessoas singulares e coletivas (sujeitos passivos), através da aplicação de uma interpretação coerente com os objetivos da diretiva, numa situação em que o critério relevante e conforme com a Diretiva IVA, para limitar substancialmente os direitos do sujeito passivo, não foi de todo incluído na redação da disposição interpretada.
- 35 Afigura-se, assim, que uma interpretação da disposição em questão que esteja em conformidade com os objetivos da diretiva iria além dos limites de interpretação possíveis dentro dos quais o órgão jurisdicional nacional pode decidir sem violar a garantia de segurança jurídica do sujeito passivo.