

Processo C-709/22**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:**

17 de novembro de 2022

Órgão jurisdicional de reenvio:Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
(Tribunal Administrativo do Voivodato de Wrocław, Polónia)**Data da decisão de reenvio:**

22 de setembro de 2022

Recorrente:

Syndyk Masy Upadłości A (Administrador da massa insolvente A)

Recorrido:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Diretor da Administração Tributária de Wrocław)

Objeto do processo principal

Recusa de uma autoridade fiscal de autorizar o administrador de uma massa insolvente a transferir fundos acumulados numa conta de IVA de um sujeito passivo [mecanismo de pagamento fracionado (*split payment*)].

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Compatibilidade com o direito da União de disposições nacionais e práticas nacionais de transferência de fundos acumulados numa conta de IVA do sujeito passivo (mecanismo de pagamento fracionado) no contexto do Direito da Insolvência; artigo 267.º TFUE.

Questões prejudiciais

1. Devem as disposições da Decisão de Execução (UE) 2019/310 do Conselho, de 18 de fevereiro de 2019, que autoriza a Polónia a aplicar uma medida especial em derrogação ao artigo 226.º da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2019, L 51, pp. 19 e seguintes; a seguir «Decisão 2019/310»), as disposições 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; a seguir «Diretiva IVA»), em especial os artigos 395.º e 273.º, bem como o princípio da proporcionalidade e o princípio da neutralidade, ser interpretados no sentido de que se opõem a uma disposição nacional e a uma prática nacional que, nas circunstâncias do presente processo, recusam que seja dada ao administrador da massa insolvente autorização para transferir os fundos acumulados na conta de IVA do sujeito passivo (mecanismo de pagamento fracionado) para uma conta bancária por ele indicada?

2. Deve o artigo 17.º, n.º 1, da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (2007/C 303/01; JO 2007, L 303, pp. 1 e seguintes; a seguir «Carta»), relativo ao direito de propriedade, em conjugação com os seus artigos 51.º, n.º 1, e 52.º, n.º 1, ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional e a uma prática nacional que, nas circunstâncias do presente processo, recusam que seja dada ao administrador da massa insolvente autorização para transferir os fundos acumulados na conta de IVA do sujeito passivo (mecanismo de pagamento fracionado), o que tem por consequência o congelamento de fundos que são propriedade do sujeito passivo insolvente na conta de IVA acima referida e, por conseguinte, impedir o administrador da massa insolvente de cumprir as suas obrigações no âmbito do processo de insolvência?

3. Devem o princípio do Estado de direito, decorrente do artigo 2.º do Tratado da União Europeia (JO 2007, n.º 90, posição 864/30; a seguir «TUE»), e o princípio da segurança jurídica, que constitui a sua aplicação, o princípio da cooperação leal, decorrente do artigo 4.º, n.º 3, TUE, e o princípio da boa administração, decorrente do artigo 41.º, n.º 1, da Carta, tendo em conta o contexto e os objetivos da Decisão 2019/310 e as disposições da Diretiva [IVA], ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional que, ao recusar que seja dada ao administrador da massa insolvente autorização para transferir os fundos acumulados na conta de IVA do sujeito passivo (mecanismo de pagamento fracionado), visa anular os objetivos de um processo de insolvência definido pelo órgão jurisdicional de insolvência como sendo da competência dos órgãos jurisdicionais polacos na aceção desse artigo 3.º, n.º 1, do Regulamento (UE) 2015/848 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, relativo aos processos de insolvência (reformulação; JO 2015, L 141, p. 19), e consequentemente conduz a uma situação na qual, através da aplicação de uma medida nacional inadequada, o

Skarb Państwa (Tesouro Público) é privilegiado enquanto credor em detrimento de todos os credores?

Disposições de direito da União invocadas

TUE: artigos 2.º, 4.º, n.º 3, e 6.º, n.º 1

Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»): artigos 6.º, n.º 3, 17.º, n.º 1, 41.º, n.º 1, 51.º, n.º 1, e 52.º, n.º 1

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»): considerando 4, artigos 273.º e 395.º, n.º 1;

Decisão de Execução (UE) 2019/310 do Conselho, de 18 de fevereiro de 2019, que autoriza a Polónia a aplicar uma medida especial em derrogação ao artigo 226.º da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Decisão 2019/310»): considerandos 4, 7, 11 e 12, e artigos 1.º e 3.º;

Regulamento (UE) 2015/848 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, relativo aos processos de insolvência (reformulação): considerandos 3 a 5, artigo 3.º, n.º 1.

Disposições de direito nacional invocadas

Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług [Lei de 11 de março de 2004, relativa ao imposto sobre bens e serviços] (Dz. U. de 2021, posição 685 conforme alterada; a seguir «Lei do IVA»);

Artigo 106e.º, n.º 1, ponto 18a: Para as faturas cujo montante total exceda 15 000 PLN ou o seu contravalor expresso em moeda estrangeira, referentes a uma entrega dos bens ou prestação dos serviços referidos no anexo 15 da lei ao sujeito passivo, a fatura deve conter a expressão «mecanismo de pagamento fracionado» [...];

Artigo 108a.º, n.º 1: Os sujeitos passivos que tenham recebido uma fatura com o montante do imposto indicado podem, ao efetuar o pagamento do montante resultante dessa fatura, aplicar o mecanismo de pagamento fracionado;

Artigo 108a.º, n.º 1a: Ao efetuar o pagamento dos bens ou serviços adquiridos, enunciados no anexo 15 da lei, documentados por fatura na qual o montante total do crédito exceda 15 000 PLN ou o seu contravalor expresso em moeda estrangeira, os sujeitos passivos são obrigados a aplicar o mecanismo do pagamento fracionado [...];

Artigo 108a.º, n.º 2: A aplicação do mecanismo de pagamento fracionado consiste no seguinte: 1) o pagamento do montante correspondente à totalidade ou a parte do imposto resultante da fatura recebida é efetuado para uma conta de IVA; 2) o pagamento da totalidade ou parte do montante correspondente ao valor líquido da venda resultante da fatura recebida é efetuado para uma conta bancária ou para a conta de uma caixa cooperativa de poupança e crédito, para as quais é mantida uma conta de IVA, ou é liquidado por outros meios;

Artigo 108b.º, n.º 1: A pedido do sujeito passivo, o diretor da repartição de finanças concede, mediante despacho, autorização para transferir os fundos acumulados na conta de IVA para uma conta bancária indicada pelo sujeito passivo ou para uma conta numa caixa cooperativa de poupança e crédito em relação à qual é mantida essa conta de IVA;

Artigo 108b.º, n.º 2: No seu pedido, o sujeito passivo indica o montante a transferir dos fundos acumulados na conta de IVA;

Artigo 108b.º, n.º 3: O diretor da repartição de finanças emite um despacho no prazo de 60 dias a contar da receção do pedido. No despacho, o diretor da repartição de finanças especifica o montante dos fundos a transferir;

Artigo 108b.º, n.º 5, ponto 1: O diretor da repartição de finanças recusa, mediante decisão, a concessão de autorização para a transferência dos fundos acumulados na conta de IVA caso o sujeito passivo tenha montantes em atraso a título dos impostos e créditos referidos no artigo 62b.º, n.º 2, ponto 2, alínea a), da Lei de 29 de agosto de 1997, relativa ao Direito Bancário (ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe), no montante correspondente a esse crédito, juntamente com os juros de mora [...];

Artigo 108e.º: Os sujeitos passivos que efetuem as entregas de bens ou a prestação de serviços referidos no anexo 15 da lei e os sujeitos passivos que adquiram esses bens ou serviços são obrigados a ter a conta de liquidação referida no artigo 49.º, n.º 1, ponto 1, da Lei de 29 de agosto de 1997, relativa ao Direito Bancário, ou uma conta nominativa numa caixa cooperativa de poupança e crédito, aberta no âmbito do exercício de uma atividade económica, em moeda polaca;

Ustawa z 29.08.1997 r. Prawo bankowe [Lei de 29 de agosto de 1997, relativa ao Direito Bancário] (Dz. U. de 2020, posição 1896, conforme alterada; a seguir «Lei relativa ao Direito Bancário»)

Artigo 62a.º, n.º 1: O banco mantém uma conta de IVA relativa à conta de liquidação;

Artigo 62b.º, n.º 2, ponto 2, alínea a): A conta de IVA só pode ser debitada para efeitos de pagamento de contribuições na conta da administração fiscal relativa ao: (-) imposto sobre o valor acrescentado [...]; (-) imposto sobre o rendimento

das pessoas coletivas [...]; (-) imposto sobre o rendimento das pessoas singulares [...]; (-) imposto especial de consumo [...]; (-) direitos aduaneiros [...];

Artigo 62d.º, n.º 1, ponto 1: Os fundos pecuniários acumulados na conta de IVA estão isentos de penhora com base num título executivo judicial ou administrativo relativo à execução ou à garantia de créditos diferentes dos referidos no artigo 62b.º, n.º 2, ponto 2;

Ustawa z 28.02.2003 r. Prawo upadłościowe [Lei de 28 de fevereiro de 2003, relativa ao Direito da Insolvência] (Dz. U. de 2020, posição 1228, conforme alterada; a seguir «Lei relativa ao Direito da Insolvência»)

Artigo 342.º, n.º 1, ponto 2: Os créditos a satisfazer a partir dos fundos da massa insolvente são repartidos pelas seguintes categorias: - segunda categoria - outros créditos, se não puderem ser satisfeitos no âmbito de outras categorias, em particular impostos e outras contribuições públicas, bem como outras contribuições para a segurança social;

Artigo 343.º, n.º 1: A partir da massa insolvente satisfazem-se, em primeiro lugar, os custos do processo e, se os fundos da massa insolvente o permitirem, também outras obrigações da massa insolvente [...];

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

- 1 O administrador da massa insolvente solicitou à autoridade fiscal de primeira instância a transferência dos fundos acumulados na conta de IVA do sujeito passivo insolvente para a conta da massa insolvente. Indicou que os fundos deviam ser transferidos para a conta do município com vista à liquidação do imposto predial.
- 2 O administrador salientou que desde a data da declaração de falência que a sociedade não tem obrigações por liquidar junto do Tesouro Público. Os fundos na conta de IVA foram acumulados durante o processo de insolvência. É pacífico que os créditos reclamados pela outra autoridade fiscal dizem respeito ao estado antes da declaração de falência e foram incluídos na lista de créditos. Quaisquer créditos devidos a organismos de direito público são satisfeitos, em conformidade com as disposições, no âmbito da segunda categoria de cumprimento, para além de outros créditos de direito não público. Os organismos de direito público são, portanto, tratados em pé de igualdade com os outros credores do sujeito passivo insolvente. No que diz respeito à satisfação dos credores do devedor insolvente, as disposições da Lei relativa ao Direito da Insolvência constituem uma *lex specialis* em relação às disposições da Lei do IVA e da Lei relativa ao Direito Bancário. Assim, em caso de insolvência, não há possibilidade de satisfação, por assim dizer, «automática» da autoridade fiscal no âmbito de uma conta de IVA separada em caso de atraso do sujeito passivo. Os fundos acumulados na conta de IVA são, por conseguinte, propriedade do sujeito passivo. Face à ausência de condições

negativas, ou seja, de pagamentos em atraso a título dos impostos e créditos referidos no artigo 62b.º, n.º 2, ponto 2, alínea a), da Lei relativa ao Direito Bancário, indicou-se a validade do pedido.

- 3 A autoridade fiscal de primeira instância recusou-se a emitir a referida autorização. Remeteu para o conteúdo do artigo 108b.º, n.º 1, e n.º 5, da Lei do IVA, e do artigo 62b.º, n.º 2, ponto 2, alínea a), da Lei relativa ao Direito Bancário, e sublinhou que, visto que a sociedade em situação de insolvência era devedora de pagamentos à data da emissão da decisão de liquidação do IVA e do imposto sobre os rendimentos de pessoas singulares e que estes são superiores ao montante cuja transferência para a conta bancária o administrador solicitou, está cumprida a condição do artigo 108b.º, n.º 5, ponto 1, da Lei do IVA e fundamentada a recusa de transferência dos fundos. Na opinião desta autoridade, o legislador especificou a finalidade para a qual os fundos acumulados na conta de IVA podem ser utilizados. A declaração de falência não afeta o estatuto fiscal do sujeito passivo, uma vez que o sujeito passivo continua a ser uma sociedade insolvente. Com a diferença de que os atos em seu nome são praticados e conduzidos pelo administrador. A Lei do IVA constitui uma regulamentação especial em relação à regulamentação geral da Lei relativa ao Direito da Insolvência.
- 4 O órgão de recurso confirmou a decisão da autoridade fiscal de primeira instância e concordou com a argumentação nela contida. Sublinhou que, embora os fundos acumulados na conta de IVA sejam propriedade do sujeito passivo, uma das condições para recusar a aprovação acima referida é a de que o sujeito passivo tenha pagamentos em atraso a título de impostos. O montante dos fundos acumulados na conta de IVA são, essencialmente, o montante do imposto resultante das faturas IVA pagas pelas contrapartes. Por conseguinte, este montante e estes fundos não podem ser equiparados a um pagamento excessivo que a autoridade pode incluir nos pagamentos em atraso.
- 5 No seu recurso interposto no Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo da Província de Wrocław), a recorrente pediu a anulação da decisão do órgão de recurso.

Fundamentação do pedido de decisão prejudicial

Fundamentação da primeira questão prejudicial

- 6 As dúvidas do órgão jurisdicional dizem respeito à legitimidade da introdução e aos limites da aplicação de uma medida nacional, como o mecanismo de pagamento fracionado, adotada com o objetivo de lutar contra a fraude ao IVA.
- 7 O mecanismo do pagamento fracionado foi regulamentado no sistema jurídico polaco pelas disposições da Lei do IVA e da Lei relativa ao Direito Bancário. A sua adoção na forma obrigatória baseou-se nas disposições da Decisão 2019/310.

Este mecanismo introduz a necessidade de dividir o pagamento do montante do IVA devido e do valor tributável devido. Se o fornecedor ou prestador de serviços estiver abrangido pelas disposições relativas ao pagamento fracionado, é obrigado a ter, além da sua conta bancária normal, uma conta de IVA separada e bloqueada. Esta conta separada só pode ser utilizada para receber o IVA dos clientes e para pagar o IVA aos fornecedores/prestadores de serviços, bem como para pagar outras dívidas de direito público, mas apenas ao Skarb Państwa (Tesouro Público). Neste caso, o adquirente paga o valor tributável ao fornecedor/prestador de serviços, normalmente transferindo-o para uma conta bancária normal, enquanto o IVA devido sobre a entrega é pago transferindo-o para uma conta de IVA bloqueada. Este regime de pagamento resulta exclusivamente da vontade da pessoa que efetua o pagamento e não tem lugar de modo automático. A libertação dos fundos acumulados na conta de IVA do sujeito passivo carece de aprovação por parte da autoridade fiscal. A lei nacional também fixa as condições e o prazo em que a libertação de tais fundos pecuniários é recusada.

- 8 Ao requerer uma derrogação ao artigo 226.º da Diretiva IVA, a Polónia indicou que o mecanismo obrigatório de pagamento fracionado eliminaria a fraude ao IVA, tendo a Comissão concordado com este ponto de vista e considerado que a medida era proporcional ao objetivo de combate à fraude fiscal.
- 9 A derrogação foi concedida provisoriamente até 28 de fevereiro de 2022 pela Decisão 2019/310. Decorre do conteúdo do artigo 1.º dessa decisão que a derrogação diz respeito ao artigo 226.º da Diretiva IVA. Trata-se, portanto, de introduzir uma exigência especial na fatura, a saber, a indicação do «mecanismo de pagamento fracionado». Isto reflete-se no conteúdo do artigo 106e.º, n.º 1, ponto 18a, da Lei do IVA.
- 10 Por sua vez, o artigo 206.º da Diretiva IVA dispõe que os sujeitos passivos que sejam devedores do imposto devem pagar o montante líquido do IVA no momento da apresentação da declaração de IVA prevista no artigo 250.º Contudo, os Estados-Membros podem fixar outro prazo para o pagamento desse montante ou cobrar adiantamentos provisórios.
- 11 A primeira dúvida do órgão jurisdicional resume-se à questão de saber se a medida nacional adotada não constitui uma derrogação ao artigo 206.º da Diretiva IVA e, por conseguinte, não impõe a devida notificação nos termos do artigo 395.º da Diretiva IVA. Isto é tanto mais importante quanto o não cumprimento da obrigação de notificação constitui um vício processual e dá origem à inaplicabilidade dessas regras aos particulares (Acórdão do Tribunal de Justiça de 4 de fevereiro de 2016, Processo penal contra Sebat Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, n.º 67).
- 12 Resulta do conteúdo do artigo 206.º da Diretiva IVA que o sujeito passivo deve pagar o IVA não após cada operação tributável mas no termo de cada período de tributação. Tendo em conta este facto, o montante líquido do IVA referido no primeiro período desta disposição obtém-se adicionando o imposto devido sobre

todas as operações tributáveis efetuadas tardia jusante durante o período de liquidação, ao qual é deduzido o imposto pago sobre todas as operações efetuadas a montante nesse mesmo período. Por conseguinte, os pagamentos anteriormente recebidos das contrapartes devem estar à livre disposição do sujeito passivo. Este não é o caso da conta de IVA. Aí há um bloqueio de fundos, e isto antes de ter surgido a dívida de direito público de IVA, neste caso no montante da obrigação máxima, nomeadamente a totalidade do montante do IVA pago a este título. Ora, para utilizar os seus fundos para um fim diferente do pagamento das referidas dívidas de direito público, o profissional necessita de uma autorização da entidade de direito público, no prazo de 60 dias, mesmo que não haja pagamentos de direito público em atraso. Na verdade, a possibilidade prevista no artigo 206.º, segundo período, da Diretiva IVA de cobrar adiantamentos permite exigir o pagamento prévio de uma parte do montante líquido do IVA calculado em relação a todo o período de liquidação. Isto porque o termo «adiantamento» significa o pagamento parcial do montante que será devido mais tarde, isto é, o montante líquido do IVA calculado sobre todo o período de liquidação. No entanto, é difícil considerar que o montante de IVA pago ao fornecedor pelo adquirente sobre uma operação única constitui o referido adiantamento (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 9 de setembro de 2021, G. sp. z o.o., C-855/19, EU:C:2021:714, n.º 33, e as Conclusões do advogado-geral H. Saugmandsgaard Øe, de 18 de março de 2021, nesse processo, EU:C:2021:222, n.ºs 111 e 112).

- 13 No entanto, nem a Polónia nem a Comissão indicaram que a derrogação também era válida para o artigo 206.º da Diretiva IVA.
- 14 Ora, o mecanismo de pagamento fracionado pode ser qualificado como as chamadas outras obrigações que os Estados-Membros consideram necessárias para evitar a fraude fiscal na aceção do artigo 273.º da Diretiva IVA. O artigo 273.º da Diretiva IVA confere aos Estados-Membros uma margem de apreciação na escolha das medidas a adotar para evitar a fraude. No entanto, estão obrigados a exercer a sua competência no respeito do direito da União e dos seus princípios gerais, designadamente com respeito pelo princípio da proporcionalidade e da neutralidade fiscal (Acórdãos do Tribunal de Justiça de 17 de maio de 2018, Vamos, C-566/16, EU:C:2018:321, n.º 41; de 21 de novembro de 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, n.º 35; de 8 de maio de 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, n.ºs 38 e 39).
- 15 A evasão fiscal é um elemento indissociável do sistema comum do IVA, daí que o combate à mesma seja um objetivo reconhecido e encorajado pela Diretiva IVA (v., entre outros, o Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de maio de 2021, «ALTI» OOD, C-4/20, EU:C:2021:397). Os Estados-Membros têm a possibilidade de introduzir medidas nacionais específicas no seu sistema jurídico para alcançar, entre outros, tal objetivo. No entanto, as medidas adotadas a este respeito não devem ir além do que é necessário para os alcançar. Igualmente, em conformidade com o princípio da proporcionalidade, os Estados-Membros devem recorrer a meios que, ao mesmo tempo que permitem alcançar eficazmente o objetivo prosseguido pelo direito interno, causem o menor prejuízo possível aos

objetivos e aos princípios decorrentes da legislação comunitária em causa (v. Acórdãos do Tribunal de Justiça de 18 de dezembro de 1997, Molenheide e o., C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, n.º 46; de 27 de setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 52). Embora seja legítimo que as medidas adotadas pelo Estado-Membro se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Tesouro, essas medidas não devem exceder o necessário para alcançar esse fim (v. o já referido Acórdão do Tribunal de Justiça, no processo Molenheide e o., EU:C:1997:623, n.º 47, e Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de maio de 2006, Federation of Technological Industries e o., C-384/04, EU:C:2006:309, n.º 30). Em especial, não podem ser utilizadas de modo a porem em causa a neutralidade do IVA (v. Acórdãos do Tribunal de Justiça de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, n.º 50; de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o., de C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, n.º 52; de 21 de junho de 2012, Mahagében, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 57).

- 16 O mecanismo do pagamento fracionado é experimental e tem por objetivo combater a fraude fiscal ao IVA. Em 29 de abril de 2021, a Polónia apresentou o relatório exigido sobre o impacto global da medida especial no nível da fraude ao IVA e nos sujeitos passivos em causa (considerando 12 e artigo 2.º da Decisão 2019/310), cujo conteúdo não é do conhecimento do órgão jurisdicional. Pela Decisão de Execução (UE) 2022/559 do Conselho, de 5 de abril de 2022, que altera a Decisão de Execução (UE) 2019/310 no que respeita à autorização concedida à Polónia para continuar a aplicar a medida especial em derrogação ao artigo 226.º da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2022, L 108, p. 51) foi prorrogada a aplicação da referida medida nacional até 28 de fevereiro de 2025.
- 17 Não resulta de nenhum dos documentos apresentados à Comissão à disposição do órgão jurisdicional que a Polónia tenha apresentado um relatório sobre os efeitos do mecanismo de pagamento fracionado ao abrigo do Direito da Insolvência. Isto é tanto mais crucial quanto esta medida é suscetível de implicar consequências negativas em termos de não realização dos principais objetivos do processo de insolvência e, portanto, de ter uma influência sistemática, efetiva, sobre os operadores em situação de insolvência (sujeitos passivos de IVA) e seus credores, e de favorecer o Skarb Państwa (Tesouro Público) em detrimento de todos os credores.
- 18 O órgão jurisdicional tem dúvidas fundadas quanto a saber se a referida medida e a correspondente prática relativa à sua aplicação não ultrapassa o objetivo de luta contra a fraude ao IVA, objetivo que decorre tanto do conteúdo dos artigos 273.º e 395.º da Diretiva IVA como da Decisão 2019/310.
- 19 No seu Acórdão de 11 de julho de 1988, Direct Cosmetics Ltd e Laughtons Photographs Ltd, C-138/86 e C-139/86, EU:C:1988:383, o Tribunal de Justiça salientou que a expressão evasão fiscal abrange a fraude fiscal. Esta contém um elemento intencional (n.º 21 do acórdão). A fraude fiscal é uma prática pela qual

um sujeito passivo tenta fugir às obrigações que a lei lhe impõe por meios fraudulentos. Trata-se de uma violação direta e dolosa do direito tributário que consiste em evadir-se fraudulentamente à liquidação ou pagamento de parte ou da totalidade do imposto. Em sede de IVA, tal conduta do sujeito passivo visa a prática de uma evasão fiscal que viola direta e abertamente as disposições do direito tributário aplicáveis. Estamos a falar de comportamentos como, por exemplo, a não divulgação do objeto do imposto e, assim, a não declaração de imposto, a aplicação de taxas reduzidas, o não pagamento deliberado do imposto, a emissão de faturas fictícias, etc. (v., entre outros, Acórdão do Tribunal de Justiça de 7 de dezembro de 2010, Processo penal contra R., C-285/09, EU:C:2010:742, n.º 49, e jurisprudência aí referida).

- 20 É duvidoso que a obtenção da autorização referida da parte da autoridade fiscal se situe dentro dos limites do objetivo indicado. Tal solução limita de facto o profissional na disposição dos seus fundos, impondo mesmo que os fundos resultantes do IVA sejam afetados a obrigações de direito público escolhidas pelo legislador antes mesmo da constituição da obrigação de IVA.
- 21 Surge aqui uma dúvida fundamental, nomeadamente a situação de um sujeito passivo de IVA em insolvência e a disposição pelo administrador da massa insolvente dos fundos na conta de IVA do profissional insolvente. Da massa insolvente fazem parte os bens pertencentes ao sujeito passivo insolvente no dia da declaração da insolvência e os adquiridos por si durante o processo da mesma, com algumas exceções. Os fundos acumulados na conta de IVA não figuram entre estas exceções, pelo que devem entrar na massa insolvente. A autoridade fiscal recusou a devolução dos fundos acumulados na conta de IVA do sujeito passivo devido à existência de dívidas fiscais (incorridas antes da declaração de insolvência) (de IVA e imposto sobre o rendimento). No entanto, os referidos pagamentos em atraso constavam da lista de créditos. A importância da lista de créditos é manifestada pelo facto de legitimar os credores cujos créditos são nela incluídos para participar no processo de insolvência e obter satisfação na repartição dos fundos da massa insolvente juntamente com outros credores. Por outro lado, uma vez concluído ou arquivado o processo o extrato da lista de créditos constitui um título executivo contra o devedor. O administrador da massa insolvente indicou que o sujeito passivo insolvente não tinha outros pagamentos de IVA em atraso (que tivessem surgido durante a insolvência) e que os fundos lhe eram necessários para pagar a obrigação corrente de imposto predial ao orçamento da autarquia local.
- 22 É difícil considerar que a recusa de disponibilizar fundos de IVA ao administrador da massa insolvente, que atua sob a tutela do juiz da insolvência, exercendo as obrigações decorrentes das disposições da Lei relativa ao Direito da Insolvência, é feita com o objetivo de lutar contra a fraude ao IVA.
- 23 Além disso, o princípio da proporcionalidade exige que, quando exista uma escolha entre várias medidas adequadas, se deve recorrer à menos onerosa, e os inconvenientes causados não devem ser desproporcionais aos objetivos

pretendidos (Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de julho de 2001, Jippes e o., C-189/01, EU:C:2001:420, n.º 81). A recusa de autorização pode parecer desproporcionada. Em primeiro lugar, os pagamentos em atraso referidos não podem ser tratados de maneira idêntica aos pagamentos em atraso sujeitos a execução, uma vez que estão incluídos na lista de créditos. Em segundo lugar, quando não há pagamentos de IVA em atraso, o administrador da massa insolvente fica privado da possibilidade de afetar esses fundos ao reembolso dos credores.

- 24 O Tribunal de Justiça já declarou que embora os Estados-Membros disponham indiscutivelmente de liberdade no estabelecimento das modalidades de reembolso do excedente de IVA, essas modalidades não podem violar o princípio da neutralidade fiscal, fazendo recair sobre o sujeito passivo, no todo ou em parte, o peso desse imposto. Em especial, essas modalidades devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do crédito resultante desse excedente de IVA, o que implica que o reembolso seja efetuado num prazo razoável através do pagamento em dinheiro ou equivalente e que, em qualquer caso, o modo de reembolso adotado não deve fazer o sujeito passivo incorrer em nenhum risco financeiro (Acórdãos do Tribunal de Justiça de 6 de julho de 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, n.º 20 e jurisprudência aí referida; de 12 de maio de 2021, technoRent International e o., C-844/19, EU:C:2021:378, n.ºs 37 e 38 e jurisprudência aí referida). Uma vez que o sujeito passivo de IVA insolvente não exerce, de facto, uma atividade económica e, por conseguinte, não gera a possibilidade de que surja uma obrigação de IVA, e o administrador indica que o insolvente não tem nenhum pagamento corrente de IVA em atraso após a declaração de insolvência, coloca-se uma dúvida quanto à questão de saber se o bloqueio de fundos na conta de IVA não viola o princípio da neutralidade do mesmo IVA.

Fundamentação da segunda questão prejudicial

- 25 O órgão jurisdicional tem dúvidas quanto à violação do direito de propriedade previsto no artigo 17.º, n.º 1, da Carta.
- 26 É pacífico que os fundos pecuniários acumulados na conta de IVA são propriedade do sujeito passivo, incluindo também do sujeito passivo em situação de insolvência (como parte da massa insolvente). O bloqueio desses fundos constitui uma restrição à sua utilização. O sujeito passivo, bem como o administrador da massa insolvente, devem obter autorização da autoridade fiscal para os utilizar para outros fins (incluindo o pagamento de impostos a outros credores de direito público decorrentes da lei). A recusa de autorização é automática quando existem pagamentos fiscais em atraso. Contudo, essa recusa já não tem necessariamente de ser automática em situações em que tais créditos são incluídos na lista de créditos e serão, portanto, satisfeitos no processo de insolvência. A interpretação fica ao critério da autoridade fiscal. No entanto, em caso de recusa de autorização, a dupla vantagem financeira que o Skarb Państwa (Tesouro Público) obtém é evidente, ou seja, por um lado declara os seus créditos

na lista de créditos e, por outro, bloqueia fundos em dinheiro na conta de IVA por esse mesmo motivo. Esse bloqueio conduz a uma situação em que o administrador da massa insolvente não pode utilizar esses fundos financeiros para satisfazer todos os credores (incluindo o Skarb Państwa [Tesouro Público]) durante o processo de insolvência a decorrer sob tutela do juiz da mesma. Tal como neste processo, o sujeito passivo pode não ter obrigações correntes a título da atividade económica exercida (que o administrador da massa insolvente exerce em seu nome), mas pode ter obrigações a outros títulos que não contribuam para o orçamento do Estado, ou seja, o imposto predial (orçamento da autarquia local). A autoridade fiscal não pode efetuar ela própria a execução a partir da conta bancária referida, porque no decurso do processo de insolvência todos os processos de execução, em virtude da regulamentação da Lei relativa ao Direito da Insolvência, são arquivados por força da lei (incluindo os relativos ao IVA). A regulamentação consagrada na Lei do IVA tem incidência no cumprimento das obrigações pelo administrador da massa insolvente porque, ao contrário do disposto na Lei relativa ao Direito da Insolvência, decide quais as decisões que o administrador da massa insolvente deve tomar em relação aos fundos pecuniários acima referidos pertencentes ao sujeito passivo, os quais, por força da lei, devem entrar na massa insolvente. Há que salientar que o juiz da insolvência também não tem a possibilidade de agir a este respeito. Os fundos bloqueados na conta de IVA (na falta de outros fundos do insolvente) e não transferidos para o administrador da massa insolvente podem levar ao arquivamento do processo de insolvência e à satisfação efetiva apenas do Skarb Państwa (Tesouro Público) em detrimento dos restantes credores, ao mesmo tempo que não é possível liquidar a sociedade do sujeito passivo insolvente. Por outro lado, quando existem ativos financeiros de um sujeito passivo insolvente que permitam satisfazer todos os credores, a exclusão destes fundos da massa insolvente pode levar a uma situação em que não há ninguém a quem os entregar quando a sociedade é liquidada. E o próprio sujeito passivo será eliminado do registo por decisão do tribunal da insolvência. Tal resultará numa contribuição indevida de fundos para o Skarb Państwa (Tesouro do Estado).

- 27 No direito da União, o direito de propriedade é protegido, nomeadamente, pelo artigo 17.º da Carta. Nos termos do artigo 51.º, n.º 1, da Carta, as disposições da Carta têm por destinatários os Estados-Membros, apenas quando apliquem o direito da União. Isso diz sem dúvida respeito aos processos referentes a IVA (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 25 e seguintes). Por sua vez, nos termos do artigo 52.º n.º 3, da Carta, na medida em que contém direitos que correspondem aos garantidos pela Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, celebrada em Roma, em 4 de novembro de 1950 (CEDH), o sentido e o âmbito desses direitos são iguais aos conferidos por essa Convenção. Quanto ao artigo 17.º da Carta, de acordo com as anotações relativas à Carta, corresponde ao artigo 1.º do Protocolo n.º 1 da CEDH. Assim, o artigo 17.º da Carta deve ser interpretado à luz da jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (TEDH) relativa a esta última disposição como limiar de proteção mínima (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de maio de

2019, Comissão/Hungria, C-235/17, EU:C:2019:432, n.º 72). O conceito de «bens», referido no artigo 17.º, n.º 1, tem um significado independente que não se limita à propriedade de bens corpóreos, e certos outros direitos e interesses que constituem ativos também podem ser considerados «direitos de propriedade» (Acórdão do TEDH de 22 de junho de 2004, Broniewski c. Polónia, processo n.º 31443/96, n.º 129). Em determinadas circunstâncias, o conceito de «bens» pode incluir ativos, incluindo créditos (v. Acórdão do TEDH de 28 de setembro de 2004, Kopecký c. Eslováquia, processo n.º 44912/98, n.º 35). Quanto ao IVA, no Acórdão do TEDH, de 22 de janeiro de 2009, Bulves c. Bulgária, processo n.º 3991/03, n.º 57, considerou-se que o direito da sociedade demandante à dedução do imposto a montante representava, pelo menos, uma «confiança legítima» de obter o gozo efetivo de um direito de propriedade que constitua «propriedade» na aceção do primeiro período do artigo 1.º do Protocolo n.º 1 (v., *mutatis mutandis*, Acórdãos do TEDH de 29 de novembro de 1991, Pine Valley Developments Ltd e outros c. Irlanda, n.º 51; de 16 de abril de 2002, Dangeville c. França, processo n.º 36677/97, n.º 48; de 22 de julho de 2003, Cabinet Diot e SA Gras Savoye c. França, processo n.º 49217/99 e 49218/99, n.º 26; de 25 de abril de 2007, Aon Conseil and Courtage SA e Christian de Clarens SA c. França, processo n.º 70160/01, n.º 45 e Acórdão do TEDH de 23 de maio de 2007, Interspav c. Ucrânia, processo n.º 803/02, n.ºs 30 a 32). Assim, o direito à dedução do IVA constitui uma expectativa de um direito de propriedade protegida pelo artigo 17.º da Carta. Não há dúvida de que os fundos pecuniários que estão numa conta de IVA separada constituem bens na aceção artigo 17.º, n.º 1, da Carta e são protegidos por força dessa disposição.

- 28 A eficácia do poder público encontra uma barreira intransponível nos direitos fundamentais dos cidadãos, cujas restrições, segundo dispõe o artigo 52.º, n.º 1, da Carta, apenas podem ser previstas na lei e desde que respeitem o seu conteúdo essencial, se forem necessárias e corresponderem, efetivamente, a objetivos de interesse geral reconhecidos pela União, ou à necessidade de proteção dos direitos e liberdades de terceiros (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de fevereiro de 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, n.º 50). Esta é, portanto, uma questão de um equilíbrio difícil entre a política pública e a liberdade de possuir. Isto porque esta «lei» deve ser suficientemente acessível e previsível, isto é, deve ser formulada de maneira precisa, para que o indivíduo possa – sem necessidade de aconselhamento profissional – ajustar a sua conduta, de prever as consequências que a lei terá sobre ele (Acórdão do TEDH de 26 de março de 1987, Leander c. Suécia, processo n.º 9248/81, n.º 50). A «lei» deve, por conseguinte, ser suficientemente clara (Acórdão do TEDH de 3 de julho de 2007, Tan c. Turquia, processo n.º 9460/03, n.ºs 22 a 26) e previsível em termos do significado e da natureza das medidas utilizadas (v. Decisão do TEDH de 25 de setembro de 2006, Coban c. Espanha, processo n.º 17060/02) e definir com suficiente clareza o âmbito e os princípios do exercício do direito de interferir com o gozo dos direitos garantidos pela CEDH (Acórdão do TEDH, de 14 de setembro de 2010, Sanoma Uitgevers c. Países Baixos, processo n.º 38224/03, n.ºs 81 e 82). Uma lei que confere um poder discricionário não é incompatível com este requisito, desde que o âmbito e as regras para o exercício desse poder estejam

definidos de modo suficientemente claro tendo em conta os interesses legítimos em jogo para proporcionar ao indivíduo uma proteção adequada contra a arbitrariedade (v. Acórdão do TEDH, já referido, no processo *Margareta e Roger Andersson*, n.º 75). Uma lei que confira poderes discricionários deve, portanto, especificar o âmbito dos mesmos (Acórdão do TEDH de 25 de março de 1983, *Silver e o. c. Reino Unido*, processos n.º 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 e 7136/75, n.º 88). Todos estes requisitos derivam da ideia do Estado de direito (Acórdão do TEDH de 25 de maio de 1998, *Kopp c. Suíça*, processo n.º 23224/94, n.º 55). Do requisito de que qualquer restrição deve ser «prevista na lei», segundo a jurisprudência do TEDH, decorre que as ações das pessoas que exercem a autoridade pública se enquadram num quadro previamente estabelecido pela lei, que impõe determinados requisitos a cumprir tanto pela própria lei como por procedimentos concebidos para obrigar ao seu cumprimento efetivo. Por último, o TEDH esclareceu que o termo «lei» deve ser entendido no seu sentido «material» e não apenas no seu sentido formal, uma vez que pode abranger tanto o «direito escrito» como o «direito não escrito», bem como o «direito desenvolvido» pelos tribunais (Acórdãos do TEDH de 26 de abril de 1979, *Sunday Times c. Reino Unido* [n.º 1], processo n.º 6538/74, série A n.º 30 e n.º 49; de 13 de julho de 1995, *Tolstoy Miloslavsky c. Reino Unido*, processo n.º 18139/91, série A n.º 316-B, n.º 37). A jurisprudência constante, publicada e, portanto, disponível e tida em conta pelos tribunais nacionais, pode, em algumas circunstâncias, complementar as disposições legais e esclarecê-las, de modo a torná-las previsíveis (Acórdão do TEDH de 24 de maio de 1988, *Müller e o. c. Suíça*, processo n.º 10737/84, n.º 29). O respeito do princípio da proporcionalidade, por seu turno, exige que a restrição da utilização do direito de propriedade não exceda os limites do que é adequado e necessário para a realização dos objetivos legítimos prosseguidos por essa regulamentação, entendendo-se que, quando haja uma escolha entre várias medidas adequadas, se deve recorrer à menos restritiva e que os inconvenientes causados por esta não devem ser desproporcionais aos objetivos prosseguidos (Acórdão do Tribunal de Justiça de 20 de março de 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, n.º 46, e jurisprudência aí referida).

- 29 Como já foi indicado, o mecanismo de pagamento fracionado foi introduzido para combater a fraude ao IVA, o que por si só deve ser considerado como sendo de interesse geral (v. Acórdão do TEDH de 22 de setembro de 1994, *Hentrich c. França*, processo n.º 13616/88, n.º 39). No entanto, o legislador não regulamentou os efeitos de tal regulamentação ao abrigo do Direito da Insolvência. Nesta situação, é difícil falar de regras claras e precisas que permitam a uma entidade jurídica profissional, como é o administrador da massa insolvente, conduzir um processo de insolvência e prever as ações da autoridade fiscal. A concorrência jurídica existente entre estas soluções jurídicas gerou insegurança jurídica. Uma autoridade fiscal que aplique unicamente uma interpretação literal vai recusar a libertação dos fundos devido à existência de pagamentos fiscais nominais em atraso, sendo que outra que aplique uma interpretação sistémica e teleológica libertará esses fundos. Além disso, as disposições jurídicas vigentes indicam que na massa insolvente são considerados os fundos da conta de IVA. A

imprevisibilidade da lei também é visível ao nível material. Na jurisprudência dos órgãos jurisdicionais administrativos, não é claro que regra de conflito de leis é considerada fundamental e afiguram-se três: *lex superior*, *lex specialis derogat legi generali* e *lex posterior derogat legi priori*. Ao mesmo tempo, a atribuição da *lex specialis* por vezes é concedida por via das disposições da Lei relativa ao Direito da Insolvência e outras vezes por via das disposições da Lei do IVA. Este estado de coisas constitui um argumento que aponta para o caráter pouco claro e imprevisível da regulamentação introduzida e cria incerteza para o administrador da massa insolvente.

Fundamentação da terceira questão prejudicial

30 A União Europeia é uma união de direito, sendo o Estado de direito a base do funcionamento dessa organização e de uma Europa comum desde o início (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de abril de 1986, Partido ecologista «Os Verdes», 294/83, EU:C:1986:166, n.º 23). Cada Estado-Membro partilha com todos os outros Estados-Membros, e reconhece que estes partilham com ele, uma série de valores comuns em que a União se funda, como precisado no artigo 2.º TUE. Esta premissa implica e justifica a existência da confiança mútua entre os Estados-Membros no reconhecimento desses valores e, por conseguinte, no respeito do direito da União que os aplica (v. Parecer do Tribunal de Justiça de 18 de dezembro de 2014, 2/13, EU:C:2014:2454, n.º 168). É precisamente neste contexto que compete aos Estados-Membros, designadamente, por força do princípio da cooperação leal, enunciado no artigo 4.º, n.º 3, primeiro parágrafo, TUE, assegurar, nos respetivos territórios, a aplicação e o respeito do direito da União e de tomar, para esse efeito, todas as medidas gerais ou específicas adequadas para garantir a execução das obrigações decorrentes dos Tratados ou resultantes dos atos das instituições da União (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de março de 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, n.º 34). Por sua vez, o princípio da segurança jurídica, que tem por corolário o princípio da proteção da confiança legítima, exige que qualquer lei que dê origem a consequências desfavoráveis para particulares seja clara e precisa e que a sua aplicação seja previsível para os destinatários (v. Acórdãos do Tribunal de Justiça de 12 de dezembro de 2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12, EU:C:2013:834, n.º 44; de 15 de fevereiro de 1996, Duff e o., C-63/93, EU:C:1996:51, n.º 20; de 29 de abril de 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, n.º 34; de 11 de junho de 2015, Berlington Hungary e o., C-98/14, EU:C:2015:386, n.º 77). O princípio da segurança jurídica impõe-se a quaisquer autoridades nacionais incumbidas da aplicação do direito da União (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de julho de 2008, ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, n.º 65, e jurisprudência aí referida). Sem dúvida, portanto, para falar de boa administração na aceção do artigo 41.º, n.º 1, da Carta, deve agir com base e dentro dos limites do direito, incluindo o direito da União.

31 A luta contra a fraude ao IVA, que é um dos objetivos reconhecidos da União, não pode ser considerada apenas em termos da sua eficácia. Os meios e métodos desta

luta devem estar em conformidade com os requisitos do Estado de direito. Se uma autoridade pública fosse dotada de instrumentos de alcance excessivo para combater a fraude ao IVA, não haveria nada que impedisse que o seu funcionamento sem controlo e sem restrições acabasse por se tornar prejudicial ao sistema comum do IVA e, conseqüentemente, aos sujeitos passivos.

- 32 Os aspetos patentes no processo principal demonstram a inconsistência do sistema jurídico polaco. Uma restrição à utilização de fundos numa conta de IVA cuja transferência o administrador da massa insolvente solicita após o sujeito passivo de IVA declarar a insolvência, por via de uma interpretação das disposições que descarta as restrições jurídicas decorrentes do direito da União, dificilmente pode ser considerada uma medida adequada ao objetivo visado de combate à fraude ao IVA. As ações do administrador praticadas sob a supervisão do tribunal não podem ser equiparadas a ações fraudulentas e que visam a prática de fraude ao IVA. O legislador nacional criou um sistema de Direito da Insolvência, cujo principal objetivo é não só pagar aos credores, mas também salvar (se possível) o operador económico. Assim, quando o legislador polaco introduz uma medida com a qual pretende combater a fraude ao IVA, não se pode partir do princípio de que a sua intenção era simultaneamente privar outras disposições do direito nacional dos seus efeitos (sem o indicar univocamente), que são igualmente importantes para o funcionamento do mercado (incluindo o mercado interno da União). Logo, as autoridades fiscais, ao interpretarem disposições jurídicas, incluindo do direito da União, não devem entendê-las de um modo que possa conduzir à anulação dos objetivos dos processos de insolvência e, conseqüentemente, a privilegiar o Skarb Państwa (Tesouro Público) em detrimento de todos os credores. Na sua interpretação, as autoridades fiscais não devem exacerbar as dificuldades e incoerências entre os dois sistemas jurídicos, público e privado. Num Estado de direito, os operadores económicos têm o direito de confiar que as autoridades do Estado têm um fundamento racional dentro dos limites da sua interferência nos direitos fundamentais.