

**Processo C-277/24 [Adjak]<sup>i</sup>****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:**

22 de abril de 2024

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo do Voivodato de Wrocław, Polónia)

**Data da decisão de reenvio:**

25 de janeiro de 2024

**Recorrente:**

M. B.

**Recorrido:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Diretor do Serviço da Autoridade Tributária de Wrocław, Polónia)

**Objeto do processo principal**

Pedido de autorização de um antigo membro do conselho de administração de uma sociedade de responsabilidade limitada para participar num processo de liquidação do IVA relativo a essa sociedade.

**Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial**

Interpretação do direito da União; Diretiva IVA; artigo 267.º TFUE.

<sup>i</sup> O nome do presente processo é um nome fictício. Não corresponde ao nome verdadeiro de nenhuma das partes no processo.

## Questão prejudicial

Devem o artigo 205.º e o artigo 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 347, p. 1, conforme alterada), em conjugação com o artigo 2.º do Tratado da União Europeia (JO 2016, C 202, p. 13; Estado de direito, respeito pelos direitos humanos) e com o artigo 17.º (direito de propriedade), o artigo 41.º (direito a uma boa administração) e o artigo 47.º (direito à ação e a um tribunal imparcial) da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (JO 2016, C 202, p. 389), bem como com o princípio da proporcionalidade, o direito a um processo equitativo e o direito de defesa, garantidos pelo direito da União Europeia, ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional e a uma prática nacional nela baseada que negam a uma pessoa singular [membro do conselho de administração da pessoa coletiva], que pode vir a ser solidariamente responsável pelas obrigações fiscais de IVA da pessoa coletiva com todo o seu património privado, o direito de participar ativamente no processo de determinação, por decisão definitiva da Autoridade Tributária, das referidas obrigações fiscais de IVA dessa pessoa coletiva e, simultaneamente, num processo distinto destinado a declarar a responsabilidade solidária da referida pessoa singular pelas obrigações fiscais de IVA da pessoa coletiva, ficando essa pessoa privada de um meio adequado para contestar a determinação e a apreciação do montante da obrigação fiscal da pessoa coletiva, constantes da decisão definitiva da Autoridade Tributária adotada previamente sem a intervenção da referida pessoa singular, decisão essa que, por conseguinte, constitui uma decisão de orientação vinculativa nesse processo por força de uma disposição nacional confirmada pela prática nacional?

## Disposições de direito da União invocadas

TUE: artigo 2.º;

Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»): artigo 17.º, n.º 1, artigo 41.º, n.º 1, e artigo 47.º;

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»): artigo 205.º e artigo 273.º

## Disposições de direito nacional invocadas

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Constituição da República da Polónia), de 2 de abril de 1997;

ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Lei Geral Tributária, de 29 de agosto de 1997):

artigo 107.º - fixa as condições da responsabilidade solidária de terceiros, com todos os seus ativos, por dívidas fiscais do sujeito passivo;

artigo 116.º - fixa as condições da responsabilidade solidária de membros de conselhos de administração, nomeadamente, pelas dívidas fiscais da sociedade;

artigo 133.º – prevê quem pode ser parte num processo tributário.

### **Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

No seu pedido de 22 de agosto de 2022, a recorrente M. B. pediu ao naczelnik urzędu skarbowego [Chefe da Repartição de Finanças] (a seguir «autoridade de primeira instância») autorização para intervir como parte no processo tributário em curso contra B. sp. z o. o. (a seguir «sociedade»), referente à verificação da liquidação efetuada pela sociedade do imposto sobre bens e serviços (IVA) para o período compreendido entre junho e outubro de 2016 e a disponibilização dos atos do processo em causa, com o fundamento de que tinha sido presidente do conselho de administração da sociedade entre 2014 e 2018 e era quem mais tinha conhecimento da atividade da sociedade durante o período que era objeto do processo.

No seu despacho, a autoridade de primeira instância indeferiu o pedido da recorrente indicando que das disposições da Ordynacja podatkowa (Lei Geral Tributária) decorre que só o administrador da insolvência pode substituir uma parte na «condução dos seus assuntos» nos casos em que esta é incapaz de praticar atos jurídicos devido à inexistência de um órgão autorizado (o que se verifica no processo em apreço) e que só as partes têm o direito de consultar o processo.

A recorrente interpôs recurso desse despacho, na sequência do qual o dyrektor izby administracji skarbowej [Diretor do Serviço da Autoridade Tributária] (a seguir «autoridade de segunda instância») o anulou na íntegra e arquivou o processo. A autoridade de segunda instância indicou que a atribuição do estatuto de parte num processo tributário é determinada pela autoridade tributária, que está habilitada para efetuar a apreciação objetiva da legitimidade efetiva do requerente desse estatuto. No entender da autoridade de segunda instância, a recorrente não está abrangida por nenhuma das categorias de entidades previstas no artigo 133.º da Lei Geral Tributária. Por conseguinte, a autoridade de segunda instância considerou que não existia base jurídica que permitisse à autoridade de primeira instância proferir o despacho impugnado.

A recorrente interpôs recurso no Wojewódzki Sąd Administracyjny (Tribunal Administrativo do Voivodato) (órgão jurisdicional de reenvio) com o fundamento de que havia sido o único membro do conselho de administração da sociedade durante o período visado pelo processo pendente. Justamente por esta razão é

quem tem mais conhecimento do objeto da sua atividade, conhecimento esse que é essencial no processo em curso. A autoridade de primeira instância declarou que era suficiente ter ouvido a recorrente como testemunha. Ora, esta audiência ocorreu uma vez, dois a três anos antes, sendo que o processo ainda decorre e as provas ainda estão a ser recolhidas, pelo que uma única audiência é insuficiente. Além disso, nos termos da Ordynacja podatkowa (Lei Geral Tributária), eventuais créditos não satisfeitos afetam a recorrente enquanto pessoa singular, que é precisamente o que justifica o seu pedido.

### **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

- 1 A prática nacional até à data baseada na Ordynacja podatkowa (Lei Geral Tributária) tem por efeito que, no processo tributário em matéria de IVA no qual é parte uma pessoa coletiva, enquanto sociedade (sujeito passivo de IVA), esta sociedade é a única parte no processo. Pessoas como a recorrente (antigo membro do conselho de administração de uma sociedade), apesar de serem solidariamente responsáveis pelas dívidas fiscais da sociedade [artigo 116.º da Ordynacja podatkowa (Lei Geral Tributária)], incluindo em sede de IVA, não têm, neste processo, o estatuto de parte ao qual estão associadas uma série de garantias processuais de participação ativa no processo, entre as quais o direito de interpor recurso de decisões das autoridades tributárias.
- 2 A prática nacional admite que, para decidir sobre a responsabilidade solidária de um membro de um conselho de administração, existem dois tipos de processos: 1) o processo de liquidação que determina o montante da dívida fiscal de uma sociedade no qual só é parte a sociedade (sujeito passivo de IVA); 2) o processo de responsabilidade fiscal de um terceiro (incluindo um antigo membro do conselho de administração) quando a sociedade (sujeito passivo) não cumpre as suas obrigações fiscais. No segundo processo, o antigo membro do conselho de administração da sociedade é parte no processo. No entanto, o objeto deste segundo processo já não é a própria liquidação do IVA. O processo relativo à responsabilidade solidária de um antigo membro do conselho de administração de uma sociedade pelas dívidas ao IVA da sociedade decorre, por conseguinte, com base numa decisão tributária emitida antes no processo de liquidação no qual só a sociedade era parte. Essa decisão pode, por conseguinte, ser considerada uma decisão vinculativa num processo relativo a um antigo membro de um conselho de administração. Isto porque as disposições da Ordynacja podatkowa (Lei Geral Tributária) e a prática nacional não preveem a possibilidade de um antigo membro de um conselho de administração contestar o montante da dívida fiscal da sociedade que é um sujeito passivo no âmbito de um processo distinto (posterior) relativo à responsabilidade de um terceiro. No decurso de um processo de responsabilidade fiscal solidária de um membro do conselho de administração, apenas se apura se estão preenchidas as condições dessa responsabilidade, que justificam a transmissão da dívida fiscal previamente determinada por decisão da Autoridade Tributária. Admitir que um antigo membro de um conselho de administração de uma sociedade não tem o estatuto de parte num processo de

liquidação de impostos instaurado contra a sociedade também tem incidência na destituição dessa pessoa do direito de instaurar com eficácia um processo extraordinário (reabertura do processo, anulação da decisão).

- 3 O Acórdão do Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional) que declara que o artigo 133.º, § 1, da Ordynacja podatkowa (Lei Geral Tributária) não é incompatível com a Constituição, bem como a jurisprudência dos tribunais administrativos coerente com este acórdão, que, aliás, já existia antes de esse acórdão ter sido proferido (por exemplo, os acórdãos que sustentam a posição de que um membro de um conselho de administração de uma sociedade de responsabilidade limitada não é parte num processo relativo às obrigações fiscais da sociedade, incluindo obrigações em sede de IVA), foram de importância significativa para moldar a prática nacional referida no que respeita à aplicação desta disposição.
- 4 Decorre do artigo 273.º da Diretiva IVA que os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA. A responsabilidade de terceiros pelas obrigações fiscais de uma sociedade, existente em direito polaco e aplicável em sede de IVA, é uma regulamentação deste tipo.
- 5 O mecanismo da responsabilidade solidária de um antigo membro do conselho de administração de uma sociedade pelas obrigações fiscais dessa sociedade contribui para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude na aceção do artigo 273.º da Diretiva IVA, em conformidade com a obrigação prevista no artigo 325.º, n.º 1, TFUE. Esta conclusão não pode ser posta em causa pelo facto de as pessoas consideradas solidariamente responsáveis com base no referido mecanismo não serem elas próprias sujeitos passivos de IVA. No entanto, a essência do litígio prende-se com as garantias processuais que devem ser concedidas a essas pessoas relativamente à eventual obrigação que lhes incumbe de cobrir, com o seu património pessoal, as obrigações fiscais em sede IVA imputáveis a uma sociedade. Assim, o artigo 273.º da Diretiva IVA dispõe que os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude.
- 6 Por sua vez, nos termos do artigo 205.º da Diretiva IVA, nas situações previstas nos artigos 193.º a 200.º, 202.º, 203.º e 204.º, os Estados-Membros podem prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA. Embora o artigo 193.º da Diretiva IVA introduza o princípio de base segundo o qual o IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, a redação deste artigo especifica que outras pessoas podem ou devem ser devedoras deste imposto nas situações referidas nos artigos 194.º a 199.º-B e 202.º desta diretiva. Resulta do contexto formado pelos artigos 193.º a 205.º da Diretiva IVA que o artigo 205.º dessa diretiva se inscreve num conjunto de disposições que visam identificar o devedor do IVA em função de diversas situações. Ao fazê-lo, essas disposições têm por

objetivo assegurar à Autoridade Tributária uma cobrança eficaz do IVA à pessoa mais adequada à luz da situação em causa.

- 7 No Acórdão de 13 de outubro de 2022, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» (C-1/21, EU:C:2022:788), o Tribunal de Justiça considerou que o artigo 273.º da Diretiva IVA e o princípio da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional que prevê um mecanismo de responsabilidade solidária pelas dívidas de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) de uma pessoa coletiva nas seguintes circunstâncias:
  - a pessoa considerada solidariamente responsável é gerente da pessoa coletiva ou membro de um órgão de administração da mesma;
  - esta responsabilidade solidária só existe a título subsidiário, quando for impossível cobrar os montantes de IVA devidos à pessoa coletiva.
- 8 Nesse mesmo acórdão o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 273.º da Diretiva 2006/112 e o princípio da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional que prevê um mecanismo de responsabilidade solidária que abrange os juros de mora devidos pela pessoa coletiva em razão do não pagamento do imposto sobre o valor acrescentado nos prazos imperativos estabelecidos pelas disposições desta diretiva devido a atos praticados de má-fé pela pessoa designada como solidariamente responsável.
- 9 Aplicando esta interpretação da Diretiva IVA à realidade do presente processo, deve dizer-se que, numa situação em que a Autoridade Tributária pretende apurar, no âmbito de um processo de liquidação de IVA instaurado contra uma sociedade, circunstâncias como a existência e o montante dessa obrigação fiscal logo na fase de apuramento deve ser conferido o estatuto de parte no processo a esse membro do conselho de administração (ou a um antigo membro). Caso contrário, pode levar a que a Autoridade Tributária retire conclusões marcadas pela arbitrariedade que seriam impossíveis de sanar na fase seguinte do processo.
- 10 No direito da União, o direito de propriedade é protegido, nomeadamente, pelo artigo 17.º da Carta. O enfraquecimento do direito de propriedade (redução dos «bens») a título de tributos públicos e impostos só pode ocorrer nas condições previstas na lei. Tendo em conta o âmbito de proteção jurídica do direito de propriedade (dos bens) acima indicado, à luz do direito da União e do direito internacional, é necessário analisar esta questão pelo prisma das medidas de proteção decorrentes do artigo 13.º da Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais (a seguir «Convenção»), nos termos do qual qualquer pessoa cujos direitos e liberdades reconhecidos na Convenção tiverem sido violados tem direito a recurso perante uma instância nacional, mesmo quando a violação tiver sido cometida por pessoas que atuem no exercício das suas funções oficiais.

- 11 Por sua vez, o artigo 41.º da Carta consagra o direito a uma boa administração que reflete um princípio geral do direito da União (Acórdão de 8 de maio de 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, n.º 49). O exercício deste direito abrange, especialmente, o direito de ser ouvido, o qual não pode ser tratado apenas de modo formal, mas deve garantir que as autoridades tributárias tratam a entidade ouvida no respeito dos seus interesses.
- 12 Em seguida, importa referir que o princípio da tutela jurisdicional efetiva – um princípio geral do direito da União que decorre das tradições constitucionais comuns aos Estados-Membros, que foi consagrado pelos artigos 6.º e 13.º da CEDH, também foi reafirmado no artigo 47.º da Carta [Acórdão de 13 de março de 2007, Unibet (London) Ltd e Unibet (International) Ltd/Justitiekanslern, C-432/05, EU:C:2007:163]. O conceito de proteção jurídica efetiva é mais amplo do que o da proteção jurisdicional efetiva, uma vez que o primeiro engloba igualmente a proteção em processos perante autoridades administrativas, ao passo que o segundo abrange a proteção concedida pelos órgãos jurisdicionais. Do artigo 47.º da Carta decorre, nomeadamente, o direito à ação, incluindo o direito a um tribunal independente e imparcial, previamente estabelecido por lei. O Tribunal Europeu dos Direitos Humanos declarou reiteradamente que o artigo 13.º da CEDH exige que os sistemas jurídicos nacionais prevejam vias de recurso efetivas (recursos). Uma medida nacional abrangida pela autonomia processual dos Estados-Membros não pode tornar impossível, na prática, ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (Acórdãos de 15 de abril de 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, n.º 17; de 17 de novembro de 1998, Aprile, C-228/96 e C-228/96, EU:C:1998:544, n.º 18).
- 13 Os direitos de defesa são reconhecidos como um princípio geral do direito da União que garante que qualquer pessoa tenha a possibilidade de dar a conhecer, de maneira útil e efetiva, o seu ponto de vista antes da adoção de qualquer decisão suscetível de afetar desfavoravelmente os seus interesses. Assim, em aplicação do princípio da cooperação leal enunciado no artigo 4.º, n.º 3, TUE, incumbe aos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros, assegurar a proteção jurisdicional dos direitos conferidos aos litigantes pelo direito da União. O artigo 19.º, n.º 1, TUE obriga, por outro lado, os Estados-Membros a estabelecerem as vias de recurso necessárias para assegurar uma tutela jurisdicional efetiva nos domínios abrangidos pelo direito da União (v. Acórdãos de 8 de novembro de 2016, Lesoochránárske zoskupenie VLK, C-243/15, EU:C:2016:838, n.º 50; e de 9 de fevereiro de 2017, M, C-560/14, EU:C:2017:101, n.º 30 e jurisprudência aí referida). O referido princípio da proteção jurisdicional efetiva dos direitos conferidos aos litigantes pelo direito da União é constituído por diversos elementos, que incluem, nomeadamente, os direitos de defesa, o princípio da igualdade de armas, o direito de acesso aos tribunais e o direito de aconselhamento, defesa e representação (Acórdão de 6 de novembro de 2012, Otis e o., C-199/11, EU:C:2012:684, n.º 48). O direito de ser ouvido é parte integrante do respeito dos direitos de defesa, e garante que qualquer pessoa tenha a possibilidade de dar a conhecer, de maneira útil e efetiva, o seu ponto de vista no decurso do procedimento administrativo e antes da adoção de qualquer decisão

suscetível de afetar desfavoravelmente os seus interesses (Acórdãos de 11 de dezembro de 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, n.ºs 34 e 36; e de 9 de fevereiro de 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, n.ºs 25 e 31). Os direitos fundamentais, como o respeito dos direitos de defesa, não constituem prerrogativas absolutas, mas podem comportar restrições, na condição de que estas correspondam efetivamente a objetivos de interesse geral prosseguidos pela medida em causa e não constituam, à luz da finalidade prosseguida, uma intervenção desmedida e intolerável que atente contra a própria substância dos direitos assim garantidos (v., no mesmo sentido, Acórdãos de 10 de setembro de 2013, G. e R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, n.º 33; 11 de dezembro de 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, n.º 43; e de 7 de julho de 2016, Lebek, C-70/15, EU:C:2016:524, n.º 37). Além disso, a existência de uma violação dos direitos de defesa e do direito a uma proteção jurisdicional efetiva deve ser apreciada em função das circunstâncias específicas de cada caso concreto, designadamente, da natureza do ato em causa, do contexto em que foi adotado e das normas jurídicas que regem a matéria em causa (v. Acórdãos de 18 de julho de 2013, Comissão e o./Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P e C-595/10 P, EU:C:2013:518, n.º 102; e de 9 de fevereiro de 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, n.º 33).

- 14 O direito de acesso ao processo abrange os elementos de prova obtidos pela Autoridade Tributária durante o processo, no âmbito de processos penais e de processos administrativos conexos sempre que a autoridade tencionar basear a sua decisão em elementos de prova obtidos no âmbito desses processos. O destinatário de uma decisão deve ter a possibilidade de apresentar as suas observações antes de esta ser tomada. Uma violação do direito de acesso ao processo não é regularizada com o simples facto de o acesso se ter tornado possível durante o processo jurisdicional (v. Acórdão de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary Kft./Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-189/18, EU:C:2019:861, n.ºs 52 e 57). O direito ao pleno conhecimento dos elementos de prova está ligado, na jurisprudência do Tribunal de Justiça, ao princípio da «igualdade de armas». Fazendo parte integrante do princípio da proteção jurisdicional efetiva, este princípio decorre do direito a um processo equitativo e garante às partes a igualdade de tratamento perante um tribunal. Em contrapartida, a limitação do direito de uma parte de conhecer plenamente os elementos de prova pode ser justificada pela necessidade de proteger os interesses jurídicos de outras partes no processo ou de proteger informações confidenciais. Neste caso, para garantir uma proteção jurisdicional efetiva, o órgão jurisdicional deve necessariamente poder dispor das informações exigidas, incluindo as informações confidenciais e os segredos comerciais, para poder decidir com pleno conhecimento de causa se as informações solicitadas podem ser comunicadas, e deve proceder a um exame de todos os elementos de facto e de direito pertinentes (Acórdão de 7 de setembro de 2021, UAB «Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centras»/UAB «Ecoservice Klaipėda» e o., C-927/19, EU:C:2021:700, n.ºs 129 e 135).

- 15 Do mesmo modo, a situação processual de um particular deve reger-se pelo princípio da proporcionalidade que exige que os meios postos em prática por uma disposição do direito comunitário sejam aptos a realizar os objetivos legítimos prosseguidos pela regulamentação em causa e não vão além do que é necessário para os alcançar (Acórdão de 8 de junho de 2010, Vodafone e o., C-58/08, EU:C:2010:321, n.º 51). O princípio da proporcionalidade exige que se encontre um equilíbrio entre os interesses concorrentes e um justo equilíbrio entre, por um lado, as exigências do interesse geral da sociedade e, por outro, as exigências da proteção dos direitos fundamentais do indivíduo (v. Acórdão do TEDH, no processo *Ezelin c. França* de 26 de abril de 1991, 11800/85, n.º 52). 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 menos prejuízo aos objetivos e aos princípios decorrentes da legislação comunitária em causa (v. Acórdãos 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; e de 27 de setembro de 2007, *Teleos e o.*, C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 52). Assim, embora seja legítimo que as medidas adotadas pelos Estados-Membros se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Tesouro não devem exceder o necessário a esse fim (v. o, já referido, Acórdão *Molenheide e o.*, n.º 47, e Acórdão de 11 de maio de 2006, *Federation of Technological Industries e o.*, C-384/04, EU:C:2006:309, n.º 30; e Acórdão de 21 de fevereiro de 2008, *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG/Finanzamt Malchin*, C-271/06, EU:C:2008:105, n.ºs 18 e 19). O princípio da proporcionalidade exige que, quando exista uma escolha entre várias medidas adequadas, se deve recorrer à menos rígida, e os inconvenientes causados não devem ser desproporcionados relativamente aos objetivos pretendidos, como o de garantir a cobrança exata do IVA (v. o, já referido, Acórdão de 12 de julho de 2001, *Jippes e o.*, C-189/01, EU:C:2001:420, n.º 81).
- 16 Por conseguinte, é necessário concluir que suscita dúvidas razoáveis a privação da recorrente, que resulta da regulamentação e da prática nacionais, do direito de participar ativamente no processo tributário na sequência do qual será estabelecida a obrigação de IVA da sociedade (sujeito passivo de IVA) pela qual a recorrente pode responder solidariamente com o seu património pessoal. Em primeiro lugar, essas dúvidas surgem, sobretudo, do ponto de vista da inobservância das normas decorrentes do artigo 2.º TUE, em especial no que respeita ao Estado de direito, bem como aos direitos humanos (artigo 17.º da Carta). Uma pessoa privada do direito de participar num processo que se refere, em última análise, ao seu património fica de facto privada a este respeito do direito à autodeterminação e sobre o conjunto do seu património decidiria a Autoridade Tributária. Subsistem outras dúvidas quanto à impossibilidade de o antigo membro do conselho de administração da sociedade (sujeito passivo de IVA) dispor de uma via de recurso efetiva e adequada para contestar o mérito e o montante da obrigação de IVA (por não ter o estatuto de parte no processo relativo ao mérito e ao montante da obrigação). A parte fica assim privada do direito a um processo equitativo no seu processo individual, uma vez que o montante e a base tributável da obrigação da sociedade se tornam, por força da decisão definitiva proferida sem a intervenção

do terceiro, uma obrigação desse terceiro, que não dispõe, porém, de uma via de recurso adequada e efetiva para contestar as constatações das autoridades tributárias que se pronunciaram sobre a existência e o montante da obrigação de IVA da sociedade. As circunstâncias de exoneração previstas no artigo 116.º da Ordynacja podatkowa (Lei Geral Tributária) oferecem certas possibilidades de se eximir à responsabilidade solidária pelas obrigações de uma sociedade, mas não permitem contestar a existência ou o montante da obrigação fiscal dessa sociedade. Por conseguinte, não conferem ao particular um direito efetivo de defesa dos seus direitos. Há que mencionar ainda uma dúvida relativa ao facto de não ser assegurado a um antigo membro do conselho de administração de uma sociedade (sujeito passivo de IVA) o direito à proteção do seu património. O processo de liquidação conduzido sem a participação desta pessoa afeta diretamente a sua esfera de direitos, incluindo o seu património. Importa referir as dúvidas quanto ao facto de não ter sido concedido a um antigo membro do conselho de administração de uma sociedade (sujeito passivo de IVA) o direito a uma boa administração, ao qual está associado o direito da recorrente de intentar uma ação judicial quanto ao mérito do processo tributário. Sem o estatuto de parte no processo tributário fica excluída a possibilidade de interpor posteriormente recurso num órgão jurisdicional administrativo da decisão em que é apurada a obrigação de IVA da sociedade. Isso suscita dúvidas por não estarem assegurados os direitos de defesa da recorrente. A defesa deve ser entendida aqui como o direito de contestar a substância e o montante da obrigação exigida à recorrente. Além disso, a recorrente não tem forma de se manter continuamente a par dos elementos de prova recolhidos pela autoridade tributária. Nesta fase, está igualmente privada da iniciativa probatória e do direito de participar, por exemplo, na audição de testemunhas. Por conseguinte, é questionável que tal situação permita afirmar que existe uma «igualdade de armas» entre a recorrente e as autoridades tributárias. Aqui surgem dúvidas quanto à observância do princípio da proporcionalidade, uma vez que o processo em apreço exige uma ponderação entre o interesse público - que indubitavelmente existe num processo destinado a determinar a obrigação de IVA de uma sociedade - e o interesse de um particular que pode, em última análise, ser responsabilizado por essa obrigação da sociedade com o seu património pessoal. Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre a questão de saber se é compatível com o princípio da proporcionalidade estruturar a posição processual de um terceiro, suscetível de ter de responder pelas obrigações fiscais de IVA de uma sociedade, de uma forma que impede esse terceiro de contestar de forma efetiva o montante da obrigação fiscal pela qual deve responder solidariamente com a sociedade. Simultaneamente, são também pertinentes as dúvidas quanto ao facto do antigo membro do conselho de administração da sociedade (sujeito passivo de IVA) ser privado do seu direito de ser ouvido, pelo que os seus argumentos não são apreciados.

- 17 Importa ainda salientar, neste contexto, o ponto de vista expresso pelo Tribunal de Justiça no, já referido, Acórdão de 16 de outubro de 2019, no processo C-189/18, de que a Diretiva IVA, o princípio do respeito dos direitos de defesa e o artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia devem ser interpretados no sentido de que, em princípio, não se opõem a uma legislação ou a

uma prática de um Estado-Membro, segundo a qual, durante a verificação do direito à dedução do IVA exercido por um sujeito passivo, a Autoridade Tributária está vinculada à factualidade e à qualificação jurídica já por si efetuada no âmbito de processos administrativos conexos instaurados contra fornecedores desse sujeito passivo, nos quais se baseiam as decisões tornadas definitivas, que declaram a existência de uma fraude ao IVA cometida por esses fornecedores, na condição, em primeiro lugar, de que não dispensa a Autoridade Tributária de dar a conhecer ao sujeito passivo os elementos de prova, incluindo os que provêm desses processos administrativos conexos, com base nos quais tenciona tomar uma decisão, e que esse sujeito passivo não seja privado do direito de pôr em causa utilmente, no decurso do processo de que é objeto, essa factualidade e essa qualificação jurídica; em segundo lugar, que o referido sujeito passivo possa ter acesso nesse processo a todos os elementos recolhidos durante os mencionados processos administrativos conexos ou em qualquer outro processo em que a referida autoridade pretenda tomar uma decisão ou que possam ser úteis para o exercício dos direitos de defesa, salvo se objetivos de interesse geral justificarem a restrição desse acesso e, em terceiro lugar, que o órgão jurisdicional chamado a pronunciar-se num recurso contra essa decisão possa verificar a legalidade da obtenção e da utilização desses elementos, bem como as conclusões das decisões administrativas relativamente aos referidos fornecedores, que sejam decisivas para a decisão do recurso.

- 18 Assim, uma vez que é necessário que o particular tome conhecimento dos elementos recolhidos noutros processos, nas circunstâncias descritas no referido acórdão do Tribunal de Justiça, há que considerar que as disposições da Diretiva IVA, o princípio do respeito dos direitos de defesa e o artigo 47.º da Carta não se opõem a que um terceiro, que pode ser considerado solidariamente responsável pelas obrigações de uma sociedade, tenha o estatuto de parte no processo de liquidação instaurado contra a sociedade (relativo ao período durante o qual esta foi membro do conselho de administração e representante dessa sociedade), os quais lhe conferem o direito de tomar conhecimento dos elementos de prova com base nos quais a autoridade tributária é chamada a determinar o montante da obrigação fiscal que pode cobrar, em última instância, a esse terceiro.
- 19 O órgão jurisdicional de reenvio faz referência, a título subsidiário, às questões prejudiciais que submeteu no processo C-278/24, que não dizem respeito à recorrente no presente processo, mas cuja problemática aí suscitada está relacionada com ela.