

Processo C-442/22**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:**

5 de julho de 2022

Órgão jurisdicional de reenvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)

Data da decisão de reenvio:

26 de maio de 2022

Recorrente:

P Sp. z o.o.

Outra parte no processo:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Diretor da Administração Fiscal de Lublin, Polónia)

Objeto do processo principal

Recurso de cassação interposto no Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia, a seguir «NSA») contra a decisão do Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunal Administrativo da Província de Lublin), de 23 de fevereiro de 2018, que negou provimento à queixa de P sp. z. o. o. contra a decisão do Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Diretor da Administração Fiscal de Lublin), de 31 de outubro de 2017, que manteve a decisão do Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. (Chefe da Repartição de Finanças de P.), de 15 de março de 2017, que fixou, relativamente a P sp. z o.o., o montante do imposto sobre o volume de negócios [a seguir «IVA»], referente ao período entre janeiro de 2010 e abril de 2014, relativo à emissão de faturas de IVA falsas [denominadas faturas «em branco»] emitidas por uma funcionária dessa sociedade.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, o órgão jurisdicional de reenvio submete questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça e pretende determinar se, numa situação em que um funcionário de um sujeito passivo de IVA emitiu, sem o conhecimento ou o consentimento desse sujeito, uma fatura falsa mencionando o IVA, à luz do artigo 203.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, deve ser considerado sujeito passivo a pessoa cujos dados foram ilegalmente utilizados na referida fatura ou o funcionário que mencionou ilegalmente o IVA nessa fatura utilizando os dados da pessoa que é sujeito passivo de IVA e seu empregador. A relevância da falta da devida diligência do empregador na supervisão do funcionário. Responsabilidade objetiva.

Questões prejudiciais

1) Deve o artigo 203.º 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] [...], ser interpretado no sentido de que, numa situação em que o funcionário de um sujeito passivo de IVA emitiu uma fatura falsa mencionando o IVA, na qual indicou os dados do seu empregador como sujeito passivo, sem o conhecimento nem o consentimento deste, deve considerar-se que a pessoa que menciona o IVA na fatura, obrigada ao pagamento do IVA:

- é o sujeito passivo de IVA cujos dados foram ilegalmente utilizados na fatura ou
- o funcionário que mencionou ilegalmente o IVA na fatura, utilizando os dados da entidade que é sujeito passivo de IVA?

2) Para responder à questão de saber quem deve ser considerada, na aceção do artigo 203.º da referida Diretiva 2006/112/CE do Conselho, a pessoa que menciona o IVA na fatura, obrigada a pagar o IVA nas circunstâncias mencionadas no ponto 1), é importante [] determinar se o sujeito passivo de IVA, que contratou o funcionário que mencionou ilegalmente na fatura de IVA os dados do empregador, pode ser acusado de falta da devida diligência na supervisão desse funcionário?

Disposições de direito da União invocadas

Artigo 203.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):

«O IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura.»

Disposições de direito nacional invocadas

Artigo 108.º, n.º 1, 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), a seguir «Lei do IVA»:

«Sempre que uma pessoa coletiva, uma entidade sem personalidade jurídica ou uma pessoa singular emita uma fatura que indique o montante do imposto, tem a obrigação de pagar esse imposto.»

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A recorrente, a sociedade P sp. z o.o., exerceu nos anos de 2001 a 2015 uma atividade de venda de combustíveis e uma atividade de construção, promoção e arrendamento de espaços comerciais. Mantinha uma contabilidade completa e era sujeito passivo registado para efeitos de IVA. Tinha ao seu serviço, em média, catorze funcionários e um agente contratual.
- 2 Na sequência de uma inspeção fiscal cruzada efetuada pelo Urząd Skarbowy (Repartição das Finanças), foi apurado que a sociedade recorrente tinha emitido, entre janeiro de 2010 e abril de 2014, 1 679 faturas de IVA falsas com um valor total de IVA de 1 497 847 PLN (as chamadas faturas «em branco», que não refletem a venda efetiva de mercadorias) às entidades que liquidaram o IVA mencionado nessas faturas. Estas faturas falsas não foram registadas no registo de vendas da sociedade recorrente e o IVA devido nelas mencionado não foi pago ao orçamento do Estado nem foi liquidado pela sociedade.
- 3 A emissão das faturas falsas estava relacionada com as vendas reais, registadas pela sociedade recorrente por meio das caixas registadoras, efetuadas numa estação de serviço. Para este efeito, a cópia das faturas de IVA falsas era acompanhada por talões de compra provenientes, na realidade, de operações realizadas com operadores diferentes dos indicados nas faturas de IVA emitidas.
- 4 Na sequência das constatações da inspeção fiscal, o presidente do conselho de administração da sociedade recorrente levou a cabo o seu próprio inquérito interno neste processo, no qual se concluiu que as chamadas faturas de IVA «em branco» tinham sido emitidas e utilizadas sem o conhecimento nem o consentimento do conselho de administração da sociedade por P. K., uma funcionária da sociedade.
- 5 P. K. tinha sido contratada para trabalhar na estação de serviço da sociedade recorrente como chefe de loja entre 25 de novembro de 2005 e 24 de maio de 2014, data em que foi despedida por violação das suas obrigações profissionais, por força do artigo 52.º do kodeks pracy (Código do Trabalho). Uma das suas obrigações era assegurar a gestão da caixa registadora, proceder à faturação e preparar os documentos para o chefe da contabilidade.

- 6 Resulta das declarações de P.K. que, desde 2010, emitiu faturas relativas a talões de caixa recolhidos pelos funcionários da estação de serviço que geria. Os talões de caixa eram apanhados nos caixotes do lixo e todos os funcionários que recolhiam talões obtinham deste modo vantagens financeiras. Os talões referentes a cada fatura eram guardados na sala da caldeira, organizados por ano, para que as faturas emitidas não estivessem em branco e o procedimento não causasse prejuízo à sociedade recorrente. As faturas falsas eram arquivadas num computador no escritório (num ficheiro invisível sem palavra-chave). P.K. emitia essas faturas num formato diferente do das faturas verdadeiras e só o fazia quando o seu adjunto não estava presente e não imprimia as cópias das faturas para não haver um «arquivo em papel». Como eram faturas referentes aos talões de caixa, não as transmitia ao gabinete de contabilidade. Utilizava os dados da sociedade recorrente identificando-a como emitente da fatura e utilizando o seu número NIP [número de identificação para efeitos de IVA – NIF]. Constam das faturas a assinatura e o carimbo de P. K. e, a partir de 2014, uma assinatura digital sem carimbo. Todos os funcionários que colaboraram neste procedimento obtiveram vantagens financeiras. Os funcionários recebiam dinheiro com base nos litros de combustível indicados nos talões de caixa que entregavam e que eram utilizados para emitir as faturas falsas.
- 7 Na sequência das verificações da inspeção fiscal, o Naczelnik Urzędu Skarbowego w P (Chefe da Repartição de Finanças de P) adotou uma decisão que fixava, relativamente à sociedade recorrente, o montante da dívida fiscal de IVA referente à prática de emissão de faturas falsas entre janeiro de 2010 e abril de 2014.
- 8 Ao apreciar o recurso desta decisão, o Dyrektor Izby Skarbowej w L (Diretor da Administração Fiscal de L) confirmou-a por decisão de 31 de outubro de 2017.
- 9 Com base nas circunstâncias apuradas, ambas as autoridades consideram, sem serem contestadas pelas partes, que as faturas falsas documentavam entregas de bens e prestações de serviços que, na realidade, não tinham sido efetuadas. Estas faturas simulavam a efetiva realização dessas transações com vista a obter o reembolso do imposto de modo fraudulento. Essas autoridades consideraram que o empregador não tinha exercido a devida diligência para evitar a emissão de faturas de IVA falsas. As obrigações de P.K. não estavam corretamente fixadas por escrito. As suas funções eram amplas e incluíam a habilitação para emitir faturas de IVA para talões de caixa fora do sistema BOS em formato Excel sem autorização adicional da parte do empregador. Uma vez que o presidente do conselho de administração da sociedade recorrente sabia que as faturas eram emitidas relativamente aos talões de caixa nas estações de serviço, isto é, sem controlo contabilístico, podia e devia ter previsto que isso facilitava a emissão de faturas pouco fiáveis. Foi a falta de adequada supervisão e de organização que teve por consequência que o presidente da sociedade só descobriu a prática em questão após um controlo cruzado da autoridade fiscal.

- 10 Segundo as autoridades administrativas, P.K. não era um terceiro para a sociedade recorrente, uma vez que era chefe de loja numa estação de serviço pertencente à sociedade, uma funcionária habilitada a emitir faturas e responsável por uma equipa de funcionários.
- 11 Além disso, as referidas autoridades declararam que, apesar das medidas destinadas a excluir das liquidações os contraentes que utilizavam essas faturas falsas de IVA, tinha havido perdas fiscais que não foram evitadas em tempo útil, pelo que se justificava a aplicação ao processo do artigo 108.º, n.º 1, da Lei do IVA.
- 12 Por acórdão de 23 de fevereiro de 2018, o Wojewódzki Sąd Administracyjny (Tribunal Administrativo de Província) negou provimento à queixa da sociedade recorrente contra a decisão do Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Diretor da Câmara de Administração Fiscal de Lublin), acolhendo a argumentação do órgão de recurso.
- 13 Nos termos do artigo 173.º, § 1, da ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi [Lei de 30 de agosto de 2002 relativa ao processo nos tribunais administrativos] (Dz.U. de 2019, posição 2325, conforme alterada), a sociedade recorrente interpôs uma queixa em cassação da decisão *supra*.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 14 No seu recurso de cassação, a sociedade recorrente invoca:
 - 1) a violação do artigo 108.º, n.º 1, resultante da sua errada aplicação, na medida em que:
 - a) quem emitiu as faturas não foi uma pessoa coletiva, a saber, a sociedade recorrente, mas uma pessoa singular, uma funcionária sua, com a intenção de criar os pressupostos para uma dedução ilegal do imposto pelas entidades que com ela colaboraram. Ao fazê-lo, agiu como um terceiro, fora do quadro da relação jurídica que a unia ao seu empregador e em violação do âmbito das suas competências para emitir faturas a «pessoas habilitadas a tal». Mencionava nas faturas a sociedade recorrente sem o conhecimento e o consentimento desta última;
 - b) as entidades indicadas como destinatárias das faturas foram obrigadas a reembolsar o montante do imposto resultante da redução da obrigação fiscal, pelo que não houve perda de créditos fiscais. Ora, o principal objetivo do artigo 203.º da Diretiva 2006/112/CE e do artigo 108.º da Lei do IVA, que transpõe esta disposição para direito polaco, é evitar a perda de receitas fiscais por via da dedução ilegal do imposto mencionado na fatura pelo seu destinatário, e não a aplicação de uma sanção destinada a impor ao sujeito passivo a obrigação de

pagar determinada quantia pela emissão de uma fatura falsa sem o seu conhecimento e o seu consentimento.

2. a violação do artigo 108.º, n.º 1, resultante da sua errada interpretação, na medida em que na decisão se entendeu que:

a) «considerar que o empregador não é responsável pelo acima referido teria por efeito que os empresários transferissem essa responsabilidade para o Estado, o que não é aceitável». Ora, numa correta interpretação do teor literal desta disposição, em caso de inexistência de responsabilidade da pessoa coletiva empregador, não há transmissão de responsabilidade para o Tesouro, recaindo a responsabilidade pela emissão de faturas falsas sobre a pessoa singular que efetivamente as emitiu.

b) a emissão da fatura por uma pessoa coletiva é um ato ilícito do seu funcionário, que utilizou os dados do empregador, mencionando-a como emitente da fatura e violando assim o âmbito das suas competências para emitir faturas de IVA a «pessoas habilitadas a tal». Ora, a sociedade recorrente não deu ao funcionário o consentimento expresso ou implícito para praticar tal ato ilícito, consentimento esse que é condição necessária para que a sociedade possa ser responsabilizada nos termos desta disposição.

c) para que uma pessoa coletiva seja considerada responsável com base nesta norma, basta que o seu órgão pudesse ter tomado conhecimento do ato ilegal praticado pelo seu funcionário atendendo à duração prolongada dessa prática. Para a aplicação desta disposição, é necessário que o órgão da pessoa coletiva tenha efetivamente conhecimento da prática de emitir faturas falsas e que a aceite. A eventual negligência de supervisão por parte do conselho de administração da pessoa coletiva e a inadvertida aceitação da prática ilícita por parte do funcionário da sociedade, que possa ter provocado uma diminuição das receitas do Tesouro, apenas poderiam constituir fundamento para a responsabilidade da pessoa coletiva ao abrigo de normas distintas.

15 A outra parte mantém a posição expressa nas fases anteriores do processo.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

16 Na opinião do Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo), para se poder pronunciar no recurso de cassação é necessária uma resposta do Tribunal de Justiça à questão relativa à interpretação e às regras de aplicação do artigo 203.º da Diretiva 2006/112/CE, que foi transposto para o direito polaco pelo artigo 108.º, n.º 1, da Lei do IVA.

17 O litígio entre as partes no processo prende-se com a resposta à questão de saber se, numa situação em que um funcionário do sujeito passivo de IVA emitiu, sem o conhecimento nem o consentimento desse sujeito passivo, uma fatura de IVA falsa, deve considerar-se que a pessoa que menciona o IVA na fatura e que tem a

obrigação de pagar o IVA, à luz do artigo 203.º da Diretiva 2006/112/CE, é o sujeito passivo de IVA cujos dados foram ilegalmente utilizados na fatura ou o funcionário que mencionou ilegalmente o IVA na fatura, utilizando os dados da entidade que é sujeito passivo de IVA.

- 18 Em processos com situações de facto semelhantes às do presente processo, os tribunais administrativos nacionais adotam duas posições diferentes quanto à interpretação desta disposição.
- 19 Segundo a primeira posição, «com base em tais elementos, não há fundamentos para impor ao funcionário culpado de emitir as faturas controvertidas a obrigação de pagar o imposto, uma vez que a disposição se refere à pessoa que figura na fatura como emitente desta, ou seja, que efetua a venda» (v., por exemplo, decisão do NSA de 10 de abril de 2013, processo n.º I FSK 362/12). Os apoiantes desta opinião chamam a atenção para o papel desempenhado pelo funcionário que emite a fatura. A relação de trabalho e as competências que lhe são atribuídas têm por efeito que a sua participação na prática de emissão de faturas falsas não pode ser ignorada. O profissional assume o risco relacionado com o exercício da atividade económica, a seleção dos funcionários e a supervisão das obrigações destes. Considerar, com base nestes elementos, que o empregador não é responsável teria por efeito transferir a responsabilidade pelo exercício da atividade económica para o Estado, o que não é aceitável. Foi esta a posição adotada pelo órgão jurisdicional de primeira instância no presente processo.
- 20 Em contrapartida, os apoiantes da segunda posição sustentam que uma entidade cujos dados foram ilegalmente utilizados numa fatura e pela qual outra entidade se fez ilegalmente passar não deve ser qualificada de emitente da fatura, obrigada a pagar o imposto por força do artigo 108.º, n.º 1, da Lei do IVA. Isto também se aplica numa situação em que os dados da entidade que é sujeito passivo de IVA foram ilegalmente utilizados (v. decisão do NSA de 27 de junho de 2017, processo n.º I FSK 1459/15). Na verdade, é aceite que a interpretação do artigo 108.º, n.º 1, da Lei do IVA não pode levar à imposição da obrigação de pagar o imposto mencionado numa fatura a uma entidade que nada tem a ver com a emissão dessa fatura. Esta disposição indica que é obrigada a pagar o imposto a entidade que «emite a fatura» e não a entidade cujos dados foram incluídos na fatura como dados do emitente.

Por outras palavras, se, em resultado de um ato ilegal praticada por outra pessoa numa fatura, foi indicada como sua emitente uma entidade que não tinha conhecimento da emissão da fatura, não consentiu na sua emissão e que efetivamente não emitiu a fatura, nem a mandou emitir, e também não a utilizou em nenhum negócio jurídico, esta entidade não pode ser considerada emitente da fatura na aceção do artigo 108.º, n.º 1, da Lei do IVA.

- 21 Aceitar o primeiro ponto de vista, segundo o qual a entidade que menciona o IVA na fatura nestas circunstâncias e que é, portanto, a entidade obrigada a pagá-lo por força do artigo 203.º da Diretiva 2006/112/CE, é a entidade indicada na fatura

como emitente, mesmo quando o funcionário engana o empregador, que não tem conhecimento da prática de emitir faturas falsas, exigirá uma resposta à questão de saber se essa entidade é responsável pela emissão de faturas falsas com base na responsabilidade objetiva, apenas pelo facto de a pessoa por ela contratada ter emitido essa fatura, ou também com base em culpa em matéria de supervisão, por não ter atuado com a devida diligência na organização da empresa, incluindo por ter incumbido os seus funcionários de emitir faturas. Neste segundo caso, este empregador poderia eximir-se de responsabilidade se a falta da devida diligência não lhe pudesse ser imputada. A questão que se coloca é então a de saber se, nessa situação, ninguém será obrigado a pagar o IVA mencionado ilegalmente na fatura ou se tal responsabilidade é imputada ao funcionário que mencionou ilegalmente o IVA.

- 22 Por sua vez, considerar que a pessoa que mencionou o IVA na fatura e que é responsável pelo seu pagamento é a pessoa (o funcionário) que efetivamente mencionou o IVA na fatura utilizando os dados da entidade patronal sem o conhecimento e o consentimento desta, gera um risco de incumprimento da obrigação prevista no artigo 203.º da diretiva, dada a situação financeira dessa pessoa. Contudo, não há dúvidas de que foi essa pessoa que efetivamente mencionou o IVA na fatura emitida ilegalmente. A esse título, essa pessoa, como é também o caso no presente processo, é mais frequentemente acusada em processos penais, o que demonstra que as autoridades encarregadas da aplicação da lei atribuem a responsabilidade à pessoa que efetivamente emitiu a fatura de IVA e não ao sujeito passivo cujos dados foram utilizados ilegalmente pela pessoa em causa. Isto militaria a favor da ideia de que também no plano fiscal é a pessoa (funcionário) que efetivamente cometeu a fraude fiscal ao emitir uma fatura falsa mencionando o IVA que tem a obrigação de o pagar por força do artigo 203.º da Diretiva 2006/112/CE, e não a entidade cujos dados essa pessoa utilizou sem o seu conhecimento.