

Processo C-796/23**Pedido de decisão prejudicial****Data de entrada:**

21 de dezembro de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:

Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa)

Data da decisão de reenvio:

29 de novembro de 2023

Recorrida:

Česká síť s.r.o.

Recorrida:

Odvolací finanční ředitelství

DESPACHO

O Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa) [omissis] no processo instaurado pela recorrente: **Česká síť** s.r.o., [omissis] Domažlice, [omissis] contra a recorrida: **Odvolací finanční ředitelství** (Direção de Finanças Competente em Matéria de Recursos, República Checa), [omissis] Brno, relativo ao recurso da decisão da recorrida de 14 de dezembro de 2021, processo n.º 47225/21/5300-21441-712772, no processo de recurso de cassação instaurado pela recorrente contra o Acórdão do Krajský soud v Plzni (Tribunal Regional de Pilsen, República Checa) de 31 de janeiro de 2023, processo n.º 57 Af 4/2022-62,

decidiu o seguinte:

I. submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia a seguinte questão prejudicial:

A situação em apreço no presente processo, em que, por força de disposições nacionais específicas relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as chamadas sociedades (associações de pessoas sem

personalidade jurídica), o chamado sócio designado é obrigado a pagar um imposto relativo a toda a sociedade apesar de o outro sócio ter agido junto do cliente final no âmbito de uma prestação de serviços, é compatível com a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e, em especial, com os artigos 9.º, n.º 1, e 193.º dessa diretiva?

A compatibilidade desta situação com a Diretiva 2006/112/CE depende do facto de este outro sócio ter extravasado as regras de condução dos negócios da sociedade e ter agido em nome próprio junto do cliente final?

II. [Omissis] [processo nacional]

Fundamentação:

I. Objeto do processo

[1] A recorrente [no processo pendente no Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo)] é uma sociedade de responsabilidade limitada com sede na República Checa. Em novembro de 2020, o Finanční úřad pro Plzeňský kraj (Serviço de Finanças de Pilsen, a administração fiscal) emitiu um total de doze decisões que determinam o montante da obrigação fiscal pelas quais impôs à recorrente o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao período de tributação compreendido entre janeiro e dezembro de 2017. Para cada período de tributação (por cada mês de 2017), a administração fiscal fixou o valor do imposto em 30 713 CZK (368 556 CZK no total) e condenou-a no pagamento de uma coima (de 73 704 CZK no total). A recorrente interpôs, sem sucesso, recurso no Odvolací finanční ředitelství, tendo, posteriormente, também perdido o processo no órgão jurisdicional de recurso. Atualmente, a recorrente interpôs o recurso de cassação no Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo).

[2] As decisões da administração fiscal e do órgão jurisdicional regional baseiam-se nas circunstâncias a seguir enunciadas. Em 2017, a recorrente colaborou com várias sociedades estabelecidas nos Estados Unidos que operavam na República Checa por intermédio de sucursais (que eram as pessoas coletivas CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNKY INTERNET LLC e CESKA SIT LLC). Todas as pessoas coletivas (a recorrente e três sociedades americanas, ou as suas sucursais que operam na República Checa) prestavam serviços a clientes finais (principalmente de acesso à Internet). Cada uma das pessoas coletivas se ocupava, em nome próprio, de um grupo de clientes. Assim, cada uma das pessoas coletivas obteve receitas em 2017 a título da prestação de serviços (para as sucursais das sociedades americanas, por exemplo, as receitas anuais perfaziam entre 645 000 CZK e 748 000 CZK).

[3] No entanto, existiam ligações entre a recorrente e as sociedades americanas com base nas quais a administração fiscal e o órgão jurisdicional regional chegaram à conclusão de que existia, na realidade, uma *sociedade* (isto é, uma associação de pessoas sem personalidade jurídica) no espírito do § 2716 da zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (Lei n.º 89/2012, que aprova o Código Civil). O administrador e sócio único da recorrente era simultaneamente gerente das sucursais dessas três pessoas coletivas americanas (assinava também em nome das sucursais a documentação contratual, indicando, entre outros, alguns contactos da recorrente, como o sítio Internet ou o endereço eletrónico). Por conseguinte, era a única pessoa que geria, na realidade, tanto a recorrente como as sucursais das três sociedades referidas. Além disso, em 2009 e 2010, a recorrente já tinha transferido gratuitamente mais de 170 dos seus clientes para as sucursais das sociedades americanas. A recorrente assegurava às sucursais a infraestrutura necessária e adquiria ela própria as ligações (por exemplo, todos os clientes estavam ligados à Internet através do mesmo ponto de acesso). Em contrapartida, as sucursais das sociedades americanas não tinham ativos corpóreos ou incorpóreos nem custos com salários.

[4] A administração fiscal considerou que, nos termos do regime especial previsto na Lei checa do IVA para as sociedades, em conformidade com o § 2716 do Código Civil, a recorrente, na qualidade de *sócia designada*, era devedora do IVA relativo à sociedade no seu todo. Por conseguinte, a administração fiscal calculou o IVA da recorrente incluindo no valor tributável tanto as operações tributáveis realizadas pela recorrente em 2017 como as receitas das sucursais da sociedade – membros da sociedade.

[5] No seu recurso de cassação, a recorrente impugna atualmente várias conclusões parciais que levaram à adoção das decisões de liquidação adicional de IVA. Alegou, nomeadamente, que o regime especial de IVA para as sociedades assim designadas, e eventualmente para os seus sócios, nos termos do direito checo, era contrário à Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1). Isto porque as disposições checas levaram a administração fiscal a emitir, relativamente à recorrente, decisões de liquidação adicional a título do imposto sobre as vendas realizadas não apenas pela própria recorrente, mas sobre as vendas de toda a sociedade identificada pela administração fiscal. A recorrente contesta precisamente essas decisões de liquidação adicional a título do imposto sobre as vendas das sucursais das sociedades americanas que, segundo a administração fiscal, atuavam como parte da sociedade.

[6] Por sua vez, a recorrida discorda desta argumentação. Em seu entender, o regime especial para as sociedades não era contrário ao direito da União. O legislador revogou o regime anterior não por ser contrário ao direito da União, mas devido a problemas de aplicação.

II. Direito da União e direito nacional aplicáveis

Direito da União

[7] Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE, entende-se por «sujeito passivo» *qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade*. Nos termos dessa mesma disposição da diretiva, entende-se por «atividade económica» *qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência*.

[8] Nos termos do artigo 11.º, da Diretiva 2006/112/CE, após consulta do Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir designado «Comité do IVA»), *cada Estado-Membro pode considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização. Um Estado-Membro que exerça a faculdade prevista no primeiro parágrafo pode adotar todas as medidas necessárias para evitar a possibilidade de fraude ou evasão fiscais em razão da aplicação dessa disposição*.

[9] Nos termos do artigo 28.º da Diretiva 2006/112/CE, *quando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão*.

[10] Nos termos do artigo 193.º da Diretiva 2006/112/CE, *o IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.º a 199.º-B e 202.º*. Nos artigos 282.º a 292.º, a Diretiva 2006/112/CE regulamenta as possibilidades de isenção do IVA. Nos termos do artigo 287.º da Diretiva 2006/112/CE, *os Estados-Membros que tenham aderido depois de 1 de janeiro de 1978 podem conceder uma isenção aos sujeitos passivos cujo volume de negócios anual seja, no máximo, igual ao contravalor em moeda nacional dos seguintes montantes à taxa de conversão do dia da respetiva adesão*. Nos termos do artigo 287.º, ponto 7, da diretiva, para a República Checa o limite é de 35 000 EUR.

Direito nacional – definição da chamada sociedade

[11] A Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (Lei n.º 89/2012, que aprova o Código Civil), regulamenta no § 2716 e seguintes a chamada *societate*, a saber, uma associação de pessoas sem personalidade jurídica (trata-se de um instituto tradicional do direito romano, em latim a *societas*). Nos termos do § 2716, n.º 1, do Código Civil, *quando várias pessoas se comprometem contratualmente a*

associar-se como sócios com vista a agirem em conjunto ou numa matéria comum, é constituída uma sociedade. A constituição da sociedade não exige a celebração de um contrato escrito.

[12] Nos termos do § 2719, n.º 1, do Código Civil, *os fundos transferidos para a sociedade e os bens consumíveis, bem como os bens em espécie, tornam-se copropriedade dos sócios que pagaram a entrada de capital; outros bens só passam a ser da sua copropriedade se forem avaliados em quantias pecuniárias. As participações dos sócios são determinadas em função da proporção do valor dos ativos transferidos por cada sócio para a sociedade.*

[13] No que diz respeito à tomada de decisões em assuntos relacionados com uma sociedade, nos termos do § 2729, n.º 1, do Código Civil, *as decisões em matérias relacionadas com a sociedade são tomadas por maioria de votos; cada sócio dispõe de um voto.* Em matérias relacionadas com a gestão da sociedade, o Código Civil prevê, no seu § 2730, nomeadamente, *que os sócios podem repartir os poderes relativos à gestão de negócios conjuntos da forma que considerem adequada. Se não o fizerem, cada sócio será o mandatário dos outros sócios relativamente a esses negócios.* Nos termos do § 2731, n.º 1, do Código Civil, *os sócios podem confiar a gestão dos negócios conjuntos a um de entre eles próprios ou a um terceiro.*

[14] No que respeita aos direitos dos sócios entre si, é aplicável, nomeadamente, o § 2727, n.º 1, do Código Civil, *que prevê que um sócio não pode, sem o acordo dos outros sócios, praticar, por sua própria conta ou em nome de outrem, atos de natureza concorrencial relativamente ao objetivo comum. Se tal ocorrer, os outros sócios podem exigir que esse sócio se abstenha de tais atos.* Nos termos do § 2727, n.º 2, *se o sócio tiver agido por conta própria, os outros sócios podem pedir que a atividade do sócio seja reconhecida como atos praticados em nome de todos. Quando um sócio tiver atuado por conta de outrem, os outros sócios podem exigir que o direito à remuneração lhes seja transferido para uma conta conjunta ou que a remuneração já concedida lhes seja transferida. Estes direitos caducam se não tiverem sido exercidos no prazo de três meses a contar da data em que o profissional teve conhecimento do ato e, o mais tardar, um ano após a data em que o ato foi praticado.*

[15] As disposições mais importantes no caso em apreço são as relativas aos direitos e obrigações dos sócios perante terceiros. O § 2736 do Código Civil, *dispõe, nomeadamente, que os sócios são solidariamente responsáveis perante terceiros pelas dívidas decorrentes da atividade comum.* Nos termos do § 2737, *se um sócio atuar em conjunto com um terceiro, é considerado um mandatário de todos os sócios. Se os sócios decidirem de outra forma, tal não pode ser invocado contra um terceiro que atue de boa-fé. Quando o sócio agiu em nome próprio num assunto comum com um terceiro, os outros sócios podem invocar os direitos que daí decorrem, mas o terceiro só é responsável perante a pessoa que praticou atos jurídicos com ele. Isto não se aplica a uma situação em que o terceiro sabia que o sócio atuava em nome da sociedade.*

Direito nacional – disposições fiscais

[16] As disposições de direito privado relativas às sociedades eram mencionadas nas disposições fiscais. A *Zákon č. 235/2004 Sb.*, o *dani z přidané hodnoty* (Lei n.º 235/2004, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «Lei do IVA»), previa, até 30 de junho de 2017, um regime especial de IVA para os sujeitos passivos sócios de uma sociedade, em conformidade com o § 2716 do Código Civil. Até 30 de junho de 2017, este era o único regime de IVA possível para as sociedades. A partir de 1 de julho de 2017, a Lei do IVA foi alterada pela Lei n.º 170/2017 e foi suprimido o regime especial para as sociedades. Desde a introdução desta alteração, cada um dos sócios da sociedade age a título pessoal para efeitos de IVA, em conformidade com as disposições gerais da Lei do IVA. No entanto, com base na disposição provisória contida na alteração, era possível aplicar o anterior regime especial de IVA para as sociedades até ao final de 2018. A exposição de motivos da Lei n.º 170/2017 refere uma possível incompatibilidade da regulamentação vigente com a Diretiva 2006/112/CE. De acordo com a exposição de motivos, por via da alteração, a Lei do IVA será «*adaptada à diretiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado e aos princípios gerais do imposto sobre o valor acrescentado*». No entanto, na exposição de motivos não é explicada mais pormenorizadamente esta (alegada) incompatibilidade da Lei do IVA com a diretiva.

[17] Nos termos do § 5, n.º 1, da Lei do IVA, o sujeito passivo *é uma pessoa que exerce uma atividade económica de modo independente ou em grupo. Entende-se igualmente por sujeito passivo uma pessoa coletiva que não tenha sido constituída ou criada para fins comerciais se exercer uma atividade económica*. Um sujeito passivo torna-se normalmente devedor de IVA quando, em conformidade com o § 6, n.º 1, da Lei do IVA, o volume de negócios que realizou durante, no máximo, os doze meses consecutivos imediatamente anteriores, excede um determinado montante (no momento da decisão da recorrida este montante era de 1 milhão de coroas). Contudo, as disposições específicas relativas às sociedades, examinadas a seguir, previam outras «vias» para a obtenção do estatuto de sujeito passivo de IVA ou de obrigações que diferiam das dos «sujeitos passivos do IVA ordinários».

[18] As disposições específicas para as sociedades também diferiam das regras em matéria de IVA para o chamado grupo de pessoas vinculadas pelo capital ou noutro plano (ou seja, as que transpuseram o artigo 11.º da Diretiva 2006/112/CE para o § 5a e seguintes da Lei do IVA). O § 5a, n.º 1, da Lei do IVA estabelece expressamente que «*um membro de um grupo não pode ser simultaneamente sócio de uma sociedade*» – pelo que não era possível, portanto, ser ao mesmo tempo sócio da «sociedade» e membro de um grupo. Pode sublinhar-se que **a administração fiscal não alega que a recorrente era membro de um grupo**.

[19] No que diz respeito ao regime especial de IVA para as sociedades, a Lei do IVA, na versão aplicável ao presente processo, dispunha o que se segue (só são abaixo mencionadas as disposições mais importantes).

[20] No cálculo do volume de negócios para efeitos de IVA, em conformidade com o § 4a, n.º 3, da Lei do IVA, a regra era que *o volume de negócios de um sujeito passivo sócio de uma sociedade no âmbito da qual são efetuadas operações que conferem direito à dedução do imposto incluía o volume de negócios realizado a) por essa pessoa de modo autónomo fora da sociedade e b) pela sociedade no seu todo.*

[21] Existia também uma regra específica para determinar o sujeito passivo de IVA. Nos termos do § 6a da Lei do IVA, *um sujeito passivo que a) seja sócio de uma sociedade em que sejam efetuadas operações que confirmam direito à dedução do imposto, é-o a partir da data em que qualquer um dos outros sócios se tornou sujeito passivo de IVA, a menos que se tenha tornado mais cedo por força da presente lei, b) se torne sócio de uma sociedade em que as operações que confirmam direito à dedução do imposto sejam efetuadas conjuntamente com um sujeito passivo de IVA, é-o a partir da data em que se tornou sócio.* Nos termos do § 94, n.º 2, da Lei do IVA, o sujeito passivo de IVA tinha de *apresentar um pedido de registo no prazo de 15 dias a contar da data em que se tornou sujeito passivo de IVA.* Nos termos do § 95 dessa mesma lei, vigorava a regra segundo a qual, *se um sujeito passivo que é sócio de uma sociedade se torna sujeito passivo de IVA, é obrigado a informar desse facto os outros sócios no prazo de quinze dias a contar da data em que se tornou sujeito passivo de IVA.*

[22] Nos termos do § 100, n.º 4, da Lei do IVA, *os sujeitos passivos de IVA que sejam sócios da mesma sociedade são obrigados a manter uma contabilidade separada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado no que respeita às atividades da sociedade. Este registo é mantido, em nome da sociedade, pelo sócio designado o qual, em nome da sociedade, exerce todas as obrigações e direitos decorrentes da presente lei pelos outros sócios.* Além disso, o § 101b, n.º 2, da Lei do IVA previa que *o sujeito passivo de IVA que, na qualidade de sócio designado, mantivesse em nome da sociedade um registo para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, era obrigado a indicar na sua declaração fiscal as operações que conferem direito à dedução do imposto e o imposto sobre as atividades próprias, bem como as operações que conferem direito à dedução do imposto e o imposto sobre a atividade da sociedade no seu todo. Os outros sócios devem indicar na sua declaração fiscal apenas as operações que conferem o direito à dedução do imposto e o imposto sobre as atividades próprias.*

[23] Por uma questão de exaustividade, pode acrescentar-se que o papel do sócio designado também se manifestou no que respeita ao exercício do direito à dedução do IVA. Nos termos do princípio fundamental decorrente do disposto no § 74, n.º 7, da Lei do IVA, foi justamente o sócio designado que beneficiou desse direito relativamente às operações tributáveis utilizadas para a atividade da sociedade.

III. Análise da questão prejudicial

[24] Antes de proceder a uma análise mais aprofundada da questão prejudicial em si, o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo) considera útil formular duas observações.

[25] Em primeiro lugar, coloca-se logicamente a questão de saber se a situação da recorrente pode sequer ser qualificada de «sociedade» na aceção do § 2716 do Código Civil. No seu recurso de cassação, a recorrente contestou que a sua cooperação com as sociedades americanas cumprisse os critérios de uma sociedade. No entanto, o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo) concluiu, a título preliminar, que a sociedade era, essencialmente, uma sociedade de pessoas na aceção do § 2716 do Código Civil. Além disso, o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo) já tinha apreciado a cooperação da recorrente e concluiu, em todos os casos, que a estrutura da atividade económica preenchia os critérios de sociedade na aceção do § 2716 do Código Civil (isto dizia respeito às obrigações fiscais da recorrente noutros períodos de tributação ou às obrigações de outros sócios, v., por exemplo, Acórdãos de 10 de maio de 2022, n.º 10 Afs 137/2020-69, n.º 16 e seguintes, de 15 de fevereiro de 2023, n.º 6 Afs 331/2021-61, n.ºs 18 e 19).

[26] Em segundo lugar, antes de submeter a questão prejudicial, a recorrida contestou a possibilidade de o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo) considerar a alegação da recorrente relativa à incompatibilidade entre o direito checo e o direito da União. Segundo a recorrida, a recorrente só apresentou este argumento pela primeira vez na fase do recurso de cassação, sendo este fundamento inadmissível. No entanto, o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo) entendeu que podia abordar esta questão. Tendo o órgão jurisdicional regional aplicado as disposições controvertidas do direito nacional à argumentação da recorrente, a questão que se coloca é, essencialmente, a de saber se o órgão jurisdicional aplicou a disposição jurídica pertinente. O Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo) tem de ponderar esta questão em qualquer recurso de cassação, incluindo a título oficioso.

[27] No que respeita à análise da questão prejudicial submetida em si, o órgão jurisdicional conclui o que se segue.

[28] A regulamentação controvertida da Lei do IVA manifesta-se de várias formas. Em primeiro lugar, a qualidade de sujeito passivo no caso de um sócio de uma sociedade, na aceção das disposições do § 2716 do Código Civil, não resultava apenas da sua atividade económica individual ou do seu próprio volume de negócios. Também dependia do volume de negócios de toda a sociedade (§ 4a, n.º 3, da Lei do IVA) ou da questão de saber se outro sócio tinha a qualidade de sujeito passivo. Em segundo lugar, o papel do chamado sócio designado era essencial para a sociedade. Devia assumir, em nome da sociedade, todas as obrigações, incluindo o pagamento do IVA relativo à sociedade no seu todo.

[29] Neste caso, a administração fiscal chegou à conclusão de que a sociedade existia (como não era necessário um acordo escrito para a existência de uma

sociedade, a administração tal era possível). Em contrapartida, a recorrente sempre negou a existência de uma sociedade. Foi portanto a administração fiscal que identificou o chamado sócio designado que, no processo em apreço, era a recorrente. Para o fazer baseou-se no seu papel na sociedade (v. n.º [3], *supra*). Pelo que foi precisamente à recorrente que foram emitidas liquidações adicionais de IVA relativas à sociedade no seu todo.

[30] A recorrente considera que existe uma contradição entre as disposições específicas da Lei checa do IVA e a Diretiva 2006/112/CE, que consiste no facto de, enquanto pessoa identificada pela administração fiscal (sócio designado), ter de pagar IVA não apenas sobre as suas próprias operações, mas também sobre as operações de outras pessoas consideradas pela administração fiscal sócias da sociedade (estas operações constituem precisamente o objeto do litígio no presente processo). A recorrente sustenta, essencialmente, que, no que respeita às operações de outras pessoas, são essas pessoas que deveriam ser os sujeitos passivos. E são estas pessoas que devem pagar o imposto em conformidade com o artigo 193.º da diretiva. A recorrente alega que só deve ser sujeito passivo, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva, em relação à sua própria atividade e que só deve pagar o IVA sobre as operações que ela própria efetuou.

[31] O Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo) partilha das objeções da recorrente. Segundo esse órgão jurisdicional, a recorrente não devia ter sido considerada devedora do IVA sobre as operações realizadas entre outras pessoas e os clientes finais, apesar de a recorrente e outras pessoas constituírem uma sociedade na aceção das disposições do § 2716 do Código Civil. No entanto, o órgão jurisdicional considera necessário confirmar este ponto de vista.

[32] Em princípio, um sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE é responsável pelo pagamento do IVA sobre as suas atividades económicas, nos termos do artigo 193.º da diretiva. No entanto, a Lei do IVA transferiu a responsabilidade pelo pagamento do IVA referente à sociedade no seu todo, sem exceção, para o sócio designado, que no processo em apreço é a recorrente. Contudo, se o sócio designado nas operações pelas quais deve pagar IVA não for simultaneamente um sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE, o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo) considera que atribuir-lhe responsabilidade pelo pagamento do IVA sobre essas operações é contrário ao artigo 193.º da diretiva.

[33] No processo em apreço é, portanto, fundamental estabelecer quem é, relativamente às operações controvertidas entre os outros sócios da sociedade e os clientes finais (ou seja, as operações relativamente às quais a recorrente não pretende pagar o IVA) o sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE. A título subsidiário, importa igualmente verificar se, na medida em que se trata, no presente processo, de uma prestação de serviços, o artigo 28.º da diretiva é aplicável.

[34] A Diretiva 2006/112/CE visa instituir um sistema comum de IVA. Por esse motivo, a diretiva atribui um campo de aplicação muito amplo a esse imposto. Para a aplicação uniforme desta diretiva, importa que as noções que definem esse campo de aplicação, tais como as de *operação tributável*, *de sujeito passivo* e *de atividade económica*, tenham uma interpretação autónoma e uniforme (Acórdão da Grande Secção do Tribunal de Justiça de 29 de setembro de 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, n.º 26).

[35] Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE entende-se por «sujeito passivo» qualquer pessoa que preencha os outros critérios nele previstos. O artigo 9.º, n.º 1, da diretiva dá da noção de *sujeito passivo* uma definição muito ampla. Podem ser sujeitos passivos todas as pessoas, singulares ou coletivas, de direito público ou de direito privado, mesmo as entidades destituídas de personalidade jurídica. Importa é que essas pessoas ou entidades *tenham exercido de forma independente a atividade económica* (Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de setembro de 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:711, n.ºs 39 e 40).

[36] Uma atividade económica é exercida de modo independente se a pessoa em causa desenvolve as suas atividades em seu nome, por sua conta e sob a sua própria responsabilidade. Importa ainda se é essa pessoa que suporta o risco económico decorrente do exercício dessas atividades (v. o já referido Acórdão *Valstybinė mokesčių inspekcija* C-312/19, n.º 41, ou o Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de outubro de 2016, *Nigl*, C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 28).

[37] Estes critérios garantem que o adquirente pode exercer com segurança jurídica o direito à dedução que eventualmente detenha. Com efeito, para tanto, necessita, nos termos do artigo 226.º, n.º 5, da Diretiva IVA, de uma fatura com o nome e o endereço completo do sujeito passivo. Ora, só pode verificar esta informação na fatura se souber quem é a sua contraparte (v. Conclusões da advogada-geral Kokott de 23 de abril de 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:310, n.º 4[6]).

[38] A constatação da independência ou do exercício autónomo de uma atividade económica não é entravada pelo facto de entre os organismos suscetíveis de serem sujeitos passivos na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE existir um certo grau de cooperação (v. o já referido Acórdão *Nigl*, C-340/15, n.º 31, v. ainda Conclusões do advogado-geral M. Szpunar, de 30 de junho de 2016, no mesmo processo, EU:C:2016:505, n.º 21, nas quais o advogado-geral salientou que mesmo uma cooperação *estreita* não tem necessariamente de indicar uma subordinação a outra entidade).

[39] Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, nos casos em que um membro de uma associação atua em nome próprio junto de clientes (celebra contratos) sem qualquer menção à associação ou aos seus outros membros, o conteúdo do contrato de associação passa para segundo plano

(a associação é o equivalente a uma sociedade na aceção do § 2716 do Código Civil checo, ambos derivados do conceito *societas* do direito romano). O Tribunal de Justiça considerou por exemplo um sujeito passivo, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva, o parceiro comercial que celebrava contratos de compra e venda de bens imóveis em seu próprio nome e que agiu perante terceiros sem indicar a parceria em causa ou a identidade do outro parceiro. O facto de o parceiro ter financiado substancialmente a aquisição do terreno e de a importante decisão relativa à atividade económica em causa no processo principal ter sido tomada em conjunto pelos parceiros não é aqui relevante (v. Acórdão *Valstybinė daň inspekcija*, C-312/19, n.ºs 43 a 48). O Tribunal de Justiça considerou igualmente sujeito passivo a parte na associação que figurava no contrato de compra e venda, não obstante o facto de a venda do bem imóvel fazer parte das obrigações comuns das partes na associação nesse processo (v. Acórdão de 13 de fevereiro de 2023, *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, n.ºs 74 a 77).

[40] No caso de uma prestação de serviços, o sujeito passivo pode também ser determinado nos termos do artigo 28.º da Diretiva 2006/112/UE. O artigo 28.º cria uma ficção jurídica de duas prestações de serviços idênticas fornecidas consecutivamente. Considera-se que o operador, que intervém na prestação de serviços e é o comissário, recebeu, num primeiro tempo, os serviços em causa do operador por conta do qual atua, que é o comitente, antes de, num segundo momento, prestar pessoalmente esses serviços ao cliente (Acórdão de 4 de maio de 2017, *Comissão/Luxemburgo*, C-274/15, EU:C:2017:333, n.º 86). Para que o artigo 28.º se possa aplicar tem de haver um mandato em cuja execução o comissário intervém, por conta do comitente, na prestação de serviços e, por outro, tem de haver uma identidade entre as prestações de serviços adquiridas e vendidas (Acórdão de 12 de novembro de 2020, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, n.º 51).

[41] Segundo o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo), no processo em apreço não pode ser deduzida a existência de qualquer mandato na aceção do artigo 28.º da Diretiva 2006/112/CE. A sociedade em si, na aceção do § 2716 do Código Civil, também não pode ser simplesmente equiparada à relação entre o comissário e o comitente.

[42] No que respeita às transações controvertidas, não foi a recorrente que agiu junto dos clientes finais mas sim outros sócios. O direito checo não prevê que uma sociedade na aceção do § 2716 do Código Civil possa ser diretamente um sujeito passivo. Tendo em conta a conclusão de que a sociedade existia, as disposições relativas ao grupo fiscal também *não podiam* ser aplicadas, nem a administração fiscal sustentou que o deviam ser (v. n.º [18], *supra*).

[43] Segundo o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo), os outros sócios que agiram junto dos clientes, e não a recorrente, devem, por conseguinte, ser considerados sujeitos passivos nessas operações. O Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo) teve no entanto

dúvidas quanto a saber se essa conclusão podia ser logo retirada por se saber qual dos sócios atuava junto dos clientes na operação em causa ou se era necessário examinar mais detalhadamente as circunstâncias em que esta ocorreu (nomeadamente o facto de os outros sócios agirem, em princípio, em nome próprio).

[44] Como o órgão jurisdicional já referiu, o presente processo é especial, uma vez que a administração fiscal só posteriormente concluiu pela existência de uma sociedade. Isto significa também que não existe, no processo em apreço, qualquer acordo escrito de sociedade que permita determinar como é que os sócios definiram os seus direitos e obrigações na sociedade. Por conseguinte, o órgão jurisdicional deve presumir que a sociedade devia funcionar exatamente como indicado nas disposições referidas do § 2716 e seguintes do Código Civil.

[45] No que respeita às transações controvertidas, foi sempre o sócio a agir junto dos clientes finais, e não a recorrente. Nestas situações, quando *um* dos sócios atua à margem do procedimento comum, aplica-se normalmente o procedimento previsto no § 2717, n.º 1, do Código Civil (o qual pode ser derogado de forma limitada, mas com base num contrato de sociedade que neste caso não existe). Se o sócio atuar de acordo com esta regra, atua, num processo conjunto, na qualidade de mandatário representante de todos os sócios, com base num mandato que os sócios lhe concedem (que os sócios lhe devem atribuir, esse instituto em si não inclui a representação). Por conseguinte, este sócio atua *em nome e por conta de todos os sócios* e os seus atos implicam a responsabilidade solidária de todos os sócios, nos termos do § 2736 do Código Civil.

[46] O procedimento previsto no § 2737, n.º 1, do Código Civil não é a única forma de os sócios poderem agir nos assuntos de uma sociedade. Por exemplo, se *todos* os sócios atuarem em conjunto, as suas ações conduzem ao mesmo resultado, ou seja, surgimento de responsabilidade solidária de todos os sócios. No entanto, os casos em que os atos de *um* único sócio podem, *efetivamente*, vincular todos os sócios distinguem-se entre si. Para além do funcionamento normalizado previsto no § 2717, n.º 1, um dos sócios pode igualmente agir em primeiro lugar em seu próprio nome e por conta própria (ou seja, de modo independente da sociedade). Os outros sócios podem, em seguida, validar as suas ações, e retomá-las. A diferença entre a ação ao abrigo do § 2737, n.º 1, e o procedimento acima mencionado é a medida em que o sócio age *de modo independente*. No primeiro caso, o sócio está de certo modo ligado aos outros sócios e, no segundo, começa por agir, essencialmente, de modo independente. Tal pode também ser pertinente para a designação do sujeito passivo com base no critério de *independência* previsto no artigo 9.º, n.º 1, da diretiva. Isto porque o procedimento previsto no § 2737, n.º 1, do Código Civil é o modo *menos independente* de um dos sócios agir num processo conjunto.

[47] O Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo) teve dúvidas quanto a saber se era possível basear-se no facto de, nas operações controvertidas, apenas um dos sócios estar sempre presente junto dos clientes finais. Segundo

esse órgão jurisdicional, é necessário avaliar **a forma como as pessoas coletivas associadas da sociedade agiram junto dos clientes finais**. Resulta do processo administrativo que os outros sócios (através das suas sucursais) agiram em nome próprio junto dos clientes finais. A recorrente não celebrou contratos de prestação de serviços. Segundo o órgão jurisdicional, isso em nada é alterado pelo facto de alguns contactos da recorrente figurarem na documentação contratual (v. n.º [3], *supra*). Também não resulta do processo administrativo que, nos contratos celebrados com os clientes ou noutros momentos nos contactos com eles, os outros sócios tenham mencionado a recorrente de uma forma que possa ser equiparada à sua designação como sócia.

[48] Resulta igualmente das circunstâncias do caso em apreço que a recorrente, e não os outros sócios, desempenhou um papel essencial para assegurar a infraestrutura necessária e a capacidade da ligação. Devido às ligações pessoais, é muito provável que as atividades dos sócios tenham sido coordenadas. No entanto, segundo o órgão jurisdicional, trata-se, essencialmente, de questões «internas» da sociedade que, tendo em conta o facto de os sócios terem agido em nome próprio, devem, no processo em apreço, ser relegadas para segundo plano (v. jurisprudência referida no n.º 38, *supra*).

[49] Por conseguinte, o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo) considera que, nas operações controvertidas, em que os clientes eram tratados com outros sócios, a recorrente não podia ser um sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE. Ora, neste caso, a aplicação do regime especial prevista pelo direito checo, por força do qual a recorrente é obrigada a pagar IVA sobre a todas as operações controvertidas, é contrária ao artigo 193.º desta diretiva.

IV. Conclusões

[50] Tendo em conta o que precede, o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo) submete ao Tribunal de Justiça da União Europeia a seguinte questão prejudicial:

A situação em apreço no presente processo, em que, por força de disposições nacionais específicas relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as chamadas sociedades (associações de pessoas sem personalidade jurídica), o chamado sócio designado é obrigado a pagar um imposto relativo a toda a sociedade apesar de o outro sócio ter agido junto do cliente final no âmbito de uma prestação de serviços, é compatível com a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e, em especial, com os seus artigos 9.º, n.º 1, e 193.º?

A compatibilidade desta situação com a Diretiva 2006/112/CE depende do facto de este outro sócio ter extravasado as regras de condução dos

negócios da sociedade e ter agido em nome próprio junto do cliente final?

[51] [*Omissis*] [processo nacional]

[*Omissis*]

[instrução, data, assinaturas]

DOCUMENTO DE TRABALHO