

Processo C-624/23**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:**

10 de outubro de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:

Administrativen sad Varna (Tribunal Administrativo de Varna, Bulgária)

Data da decisão de reenvio:

27 de setembro de 2023

Demandante:

«SEM Remont» EOOD

Demandado:

Direktor na direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Diretor da Direção «Recursos e Prática em matéria tributária e de Segurança Social» da cidade de Varna, da Administração Central da Agência Nacional das Receitas Públicas)

Objeto do processo principal

A ação intentada no Administrativen sad Varna (Tribunal Administrativo de Varna) tem por objeto o aviso de liquidação retificativo n.º R – 03000322001265-091-001, de 25 de agosto de 2022, emitido pelo Serviço de Receitas da Direção Regional da cidade de Varna da Natsionalnata agentsia za prihodite (Agência Nacional das Receitas Públicas, a seguir «NAP»), mediante o qual foi recusado à demandante «SEM Remont» EOOD o direito à dedução relativo ao período de tributação compreendido entre 1 de dezembro de 2021 e 31 de dezembro de 2021.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE relativo à interpretação dos artigos 63.º, 167.º, 168.º, alínea a), 176.º, 178.º, alínea a), 218.º, 219.º, 220.º, 203.º, 226.º e 228.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado

Questões prejudiciais

1. Nos termos dos artigos 63.º, 167.º, 168.º, alínea a), 178.º, alínea a), 218.º, 219.º, 220.º, 226.º e 228.º da Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, é admissível uma prática do Serviço de Receitas no que respeita à aplicação de disposições nacionais e, em especial, do artigo 71.º, n.º 1, da Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «ZDDS»), lido em conjugação com o artigo 25.º, n.º 1, da ZDDS, lido em conjugação com os artigos 102.º, n.º 4, 114.º, 116.º e 117.º da ZDDS, lidos em conjugação com os artigos 125.º e 126.º da ZDDS, nos termos da qual se recusou ao destinatário dos serviços sujeitos a IVA o direito à dedução relativamente ao período em que foram prestados os serviços e ao período da sua comunicação na declaração fiscal com o fundamento de que a fatura emitida pelo prestador ao destinatário não mencionava o IVA e de que foi elaborado um documento, num momento posterior (na sequência da inspeção fiscal realizada ao prestador), que não cumpria as exigências de conteúdo de uma fatura (foi elaborada uma ata da qual resultava a designação do seu autor como prestador e destinatário) e no qual se indicava a fatura emitida ao destinatário, e se calculava o IVA com base no valor tributável ali mencionado, que foi pago, e tendo o destinatário, apenas posteriormente, declarado o direito à dedução («direito à obtenção de um crédito de imposto», em conformidade com a ZDDS) com base na ata, e torna tal prática impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução pelo sujeito passivo?

2. Em caso de resposta negativa à primeira questão: em que momento deve ser exercido o direito à dedução – no momento da emissão da fatura que não contém a menção do IVA ou no momento em que o prestador emite a ata?

3. Nos termos do artigo 203.º, lido em conjugação com o artigo 178.º, alínea a), e o artigo 176.º da Diretiva IVA e do princípio da neutralidade fiscal, são admissíveis uma legislação como a que resulta do artigo 102.º, n.º 4, da ZDDS e uma prática da Administração Fiscal nacional segundo as quais o prestador de um serviço sujeito a IVA que não tenha apresentado qualquer pedido de registo em conformidade com a ZDDS, dentro do prazo legalmente previsto a contar do momento em que tenha sido constituída a obrigação de registo em conformidade com a ZDDS, se encontre apenas obrigado a pagar o IVA relativo aos serviços que tenha prestado no período compreendido entre a constituição da obrigação de registo e o registo no Serviço de Receitas, não prevendo nenhuma

possibilidade de o prestador relativamente ao qual tenha sido determinada a sujeição a IVA em conformidade com o artigo 102.º, n.º 4, da ZDDS emitir faturas retificadas (ou outro documento) ao destinatário para que este possa exercer o direito à dedução?

Disposições e jurisprudência da União invocadas

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»), artigos 63.º, 167.º, 168.º, alínea a), 176.º, 178.º, alínea a), 218.º, 219.º, 220.º, 203.º, 226.º e 228.º

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir «Tribunal de Justiça»), de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 12 de abril de 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA erradamente faturado a consumidores finais), C-378/21, EU:C:2022:968

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 15 de setembro de 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687

Acórdão do Tribunal de Justiça, de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454

Disposições de direito nacional invocadas

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «ZDDS»), artigos 25.º, n.º 1, 71.º, n.º 1, 102.º, n.º 4, 114.º, 116.º, 117.º, 125.º e 126.º

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A fiscalização no processo perante o Administrativen sad Varna (Tribunal Administrativo de Varna) tem por objeto o aviso de liquidação retificativo n.º R – 03000322001265-091-001, de 25 de agosto de 2022, emitido pelo Serviço de Receitas da Direção Regional da cidade de Varna da NAP.
- 2 No referido aviso de liquidação retificativo, o Serviço de Receitas constatou que a «SEM Remont» EOOD cometeu irregularidades na aplicação das disposições da ZDDS, tendo-lhe, com base nessas constatações, recusado o direito à dedução no montante de 752 305,05 levs búlgaros (BGN).
- 3 A «SEM Remont» EOOD é um sujeito passivo na aceção do artigo 3.º da ZDDS.
- 4 A «Gidrostroy-Rusia» OOD é uma sociedade registada na Federação Russa, estando, igualmente, registada nos termos da ZDDS, que exerce a sua atividade no domínio da concessão de embarcações com tripulação técnica com vista à execução de operações de dragagem no âmbito de projetos hidráulicos.
- 5 A «SEM Remont» EOOD e a «Gidrostroy-Rusia» OOD não são sociedades associadas.
- 6 Em 4 de agosto de 2020, a «Gidrostroy-Rusia» OOD celebrou com a «SEM Remont» EOOD um contrato de execução de operações de dragagem no porto de Varna, canal 1 e canal 2. Nos termos do referido contrato, a «Gidrostroy-Rusia» OOD é a prestadora de serviços e a «SEM Remont» EOOD é a destinatária dos mesmos.
- 7 A «Gidrostroy-Rusia» OOD emitiu à «SEM Remont» EOOD as faturas n.ºs 1010, de 31 de outubro de 2020, e 1017, de 15 de novembro de 2020, relativas às atividades contratuais executadas. Nas duas faturas não foi mencionado qualquer IVA sobre o valor da prestação de serviços.
- 8 A «Gidrostroy-Rusia» OOD tinha já atingido, antes da data da prestação de serviços e da faturação à «SEM Remont» EOOD, um volume de negócios que impunha, obrigatoriamente, o registo, em conformidade com a ZDDS, não tendo esta, contudo, no momento da emissão das faturas à «SEM Remont» EOOD, cumprido a sua obrigação de registo prevista na ZDDS.
- 9 Foram apresentadas declarações pela «SEM Remont» EOOD relativas às operações de dragagem e extração concluídas e aceites.
- 10 Por carta de 12 de julho de 2021, a «Gidrostroy-Rusia» OOD elaborou, no âmbito de uma inspeção fiscal de que foi objeto, a ata n.º 1, de 29 de junho de 2021, nos termos do artigo 117.º, n.º 1, da ZDDS, na qual figurava, enquanto organização prestadora de serviços e organização destinatária dos mesmos, a «Gidrostroy-Rusia» OOD, ou seja, uma única e mesma pessoa, e a qual indicava

as faturas n.ºs 1010, de 31 de outubro de 2020, e 1017, de 15 de novembro de 2020, ambas com menção do valor tributável e correspondente cálculo do IVA.

- 11 Com base na referida ata, a «SEM Remont» EOOD incluiu, na sua declaração de IVA e no seu livro de aquisições, os serviços mencionados nas referidas faturas como serviços relativamente aos quais existe o direito à dedução relativo ao período de tributação compreendido entre 1 de dezembro de 2021 e 31 de dezembro de 2021.
- 12 Os Serviços de Receitas constataram que a «EIS-Stroitelna kompania» AD é uma representante autorizada da «Gidrostroy-Rusia» OOD e que a «EIS-Stroitelna kompania» AD e a «SEM Remont» EOOD celebraram um contrato de empréstimo, com data de 13 de julho de 2021, no montante de 752 303,05 BGN, ou seja, o montante relativamente ao qual foi recusado o direito à dedução através do aviso de liquidação retificativo controvertido.
- 13 Por carta de 13 de julho de 2021, a «EIS-Stroitelna kompania» AD informou a «SEM Remont» EOOD de que o referido montante iria ser utilizado para pagar o IVA devido, calculado na ata n.º 1, de 29 de junho de 2021, e respeitante às duas faturas emitidas à «SEM Remont» EOOD.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

Posição da «SEM Remont» EOOD

A sociedade contestou o aviso de liquidação retificativo, alegando que, ao mencionar, na sua declaração fiscal, a ata n.º 1, emitida pela prestadora de serviços, tem direito à dedução pelos seguintes motivos: **1.** A prestadora de serviços é uma pessoa registada para efeitos da ZDDS; **2.** O imposto foi calculado pela ata n.º 1, de 29 de junho de 2021; **3.** A destinatária do serviço «SEM Remont» EOOD é uma pessoa registada para efeitos da ZDDS; **4.** Os serviços são tributáveis, situando-se o lugar do cumprimento no território da República da Bulgária; **5.** Os serviços foram efetivamente prestados; **6.** A destinatária dos serviços «SEM Remont» EOOD utilizou o resultado das prestações de serviços a si efetuadas na sua atividade profissional, ou seja, para efeitos de prestação posterior de serviços tributáveis; **7.** O IVA devido foi mencionado na declaração fiscal pela prestadora de serviços «Gidrostroy» e devidamente pago ao Tesouro Público.

Posição do Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia po prihodite (Diretor da Direção «Recursos e Prática em matéria tributária e de Segurança Social» da cidade de Varna, da Administração Central da Agência Nacional das Receitas Públicas, a seguir «Direktor»)

O Direktor considerou que, à data da elaboração da ata n.º 1, de 29 de junho de 2021, não se verificava ainda qualquer facto gerador do imposto nem este era exigível. A «SEM Remont» EOOD não preenche as condições previstas no artigo 71.º da ZDDS, uma vez que não dispõe de uma fatura com menção do IVA, mas apenas de uma ata que regula, exclusivamente, as estimativas do IVA devido pela empresa registada tardiamente nos termos da ZDDS («Gidrostroy-Rusia» OOD) entre a «Gidrostory-Rusia» OOD e a NAP, não constituindo, por conseguinte, uma prova adequada da existência do direito à dedução. As disposições do direito nacional invocadas estão em conformidade com as disposições da Diretiva 2006/112/CE.

Atento o facto de a empresa prestadora dos serviços não ter emitido uma fatura retificada, tendo antes calculado a totalidade do imposto, em sede do mecanismo de autoliquidação, na ata por si elaborada, uma vez que o mesmo foi apurado, pelo Serviço de Receitas, no relatório de inspeção fiscal, deverá considerar-se que a prestadora de serviços não teria emitido a ata se não tivesse sido objeto da inspeção. Ademais, a ata não constitui fundamento para qualquer dívida de IVA da destinatária dos serviços, uma vez que, segundo as menções constantes da ata, a «SEM Remont» EOOD não resulta identificada como destinatária dos serviços. A ata é um documento autónomo, distinto da fatura, mediante o qual a prestadora dos serviços calcula o IVA «no âmbito do mecanismo de autoliquidação» relativamente ao período [em causa] e se compromete a pagar o imposto, mencionando-o na declaração de IVA. A correspondente ata não pode ser considerada uma fatura, seja na aceção da Diretiva, seja na aceção da ZDDS, uma vez que não contém as menções necessárias para esse efeito, nem qualquer base que permita considerar que a destinatária dos serviços é devedora do imposto. Pelo contrário, a emitente da ata é devedora do imposto pelas referidas razões.

Deve concluir-se que o contrato de empréstimo foi assinado para justificar o pagamento das dívidas da prestadora dos serviços «Gidrostroy-Rusia» OOD à NAP por um terceiro, a saber, a «EIS – Stroitelna kompania» AD, e que o referido contrato entre a «EIS – Stroitelna kompania» AD e a «SEM Remont» EOOD constitui um contrato simulado.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 14 No processo perante o Administrativen sad Varna (Tribunal Administrativo de Varna) é controvertida a questão de saber se a Diretiva IVA admite uma legislação nacional e uma prática da Administração Fiscal nacional, como as que estão em causa no presente processo, por força das quais seja recusado à

destinatária dos serviços o direito à dedução, nas seguintes condições: **1.** A prestação do serviço não seja contestada; **2.** A prestação de serviços tenha dado lugar à emissão de uma fatura na qual a prestadora dos serviços não tenha mencionado o IVA; **3.** A dívida de IVA da prestadora dos serviços tenha sido apurada no âmbito da inspeção fiscal de que esta tenha sido objeto, com base na disposição especial do artigo 102.º, n.º 4, da ZDDS (a prestadora dos serviços tenha atingido, antes da prestação do serviço e da emissão da fatura sem menção do IVA, um volume de negócios que imponha, obrigatoriamente, o registo em conformidade com a ZDDS); **4.** Após a prestação do serviço, a prestadora dos serviços tenha sido registada em conformidade com a ZDDS, a pedido do Serviço de Receitas; **5.** Na sequência da inspeção fiscal de que tenha sido objeto, a prestadora dos serviços tenha elaborado uma ata na qual indique ser, simultaneamente, prestadora dos serviços e destinatária dos mesmos, tendo, além disso, sido indicadas as faturas emitidas à destinatária dos serviços e calculado o IVA sobre o valor tributável resultante das mesmas; **6.** Uma representante autorizada da prestadora dos serviços tenha pagado o IVA relativo a esta prestação de serviços ao Tesouro Público através de fundos provenientes de um empréstimo que esta tenha obtido da destinatária dos serviços; e **7.** A base para o exercício do direito à dedução pela destinatária dos serviços seja a referida ata e não uma fatura retificada emitida pela prestadora dos serviços.

- 15 O presente litígio distingue-se dos processos que deram origem aos referidos acórdãos do Tribunal de Justiça, pelo que os elementos fornecidos pelo Tribunal de Justiça relativamente à interpretação e aplicação das disposições nacionais que transpõem disposições da Diretiva IVA são, em parte, irrelevantes. Por conseguinte, é necessária a apresentação do presente pedido de decisão prejudicial.
- 16 Assim, no Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11), estava em causa a prática de irregularidades pelo prestador dos serviços ou por um dos seus fornecedores, bem como as exigências impostas ao destinatário dos serviços de se certificar, no exercício do direito à dedução, de que o seu fornecedor é um sujeito passivo.
- 17 O Acórdão de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie (C-424/12), examinou a possibilidade de a Administração Fiscal nacional recusar o direito à dedução a uma pessoa que beneficia do mecanismo de autoliquidação (regime de autoliquidação), mas que tenha pagado o IVA ao fornecedor em virtude de este imposto ser mencionado na fatura emitida por este último.
- 18 Resulta da fundamentação e do dispositivo do Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14), que este processo tinha por objeto a retificação de menções concretas da fatura, isto é, o número de identificação para efeitos de IVA, bem como o período de exercício do direito à dedução com vista à retificação da fatura efetuada.

- 19 No Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14), foi examinada a questão do conteúdo das faturas, nomeadamente no que respeita à falta de menções, ao passo que o presente litígio respeita a outro documento fiscal elaborado em conformidade com a ZDDS, a saber, uma ata, e não, concretamente, à falta de menções, mas sim ao modo da sua emissão e à circunstância de a mesma pessoa, isto é, a prestadora dos serviços, ser designada, simultaneamente, como prestadora dos serviços e destinatária dos mesmos.
- 20 No Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17), foram objeto de interpretação as disposições relativas ao prazo para o exercício do direito à dedução no caso de emissão de faturas rectificativas de faturas já emitidas após determinação de uma dívida adicional de IVA do fornecedor. O caso em apreço distingue-se daquele pelo documento emitido relativo à retificação, pelo respetivo conteúdo e pela disposição nacional do artigo 102.º, n.º 4, da ZDDS.
- 21 No Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21), foram examinadas as consequências para os emitentes de faturas decorrentes do cálculo do IVA com base numa taxa de imposto errada.
- 22 No Acórdão de 15 de setembro de 2022, «HA.EN» (C-227/21), foi analisada a prática da Administração Fiscal no que respeita à recusa do direito do adquirente à dedução do IVA pago em razão da falta de pagamento do imposto pelo fornecedor.
- 23 No Acórdão de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C-183/14), foram analisadas as regras relativas ao registo do titular do direito nos termos da ZDDS, bem como o seu direito à dedução após o seu registo em conformidade com a ZDDS, no caso de operações efetuadas antes do registo, mas utilizadas no âmbito da sua atividade económica.