

Processo C-414/07

Magoora sp. z o.o.

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 17.º, n.os 2 e 6 – Legislação nacional – Dedução do IVA que onerou a compra de combustível destinado a certos veículos independentemente da utilização a que se destinam – Restrição efectiva do direito a dedução – Exclusões previstas pela legislação nacional quando da entrada em vigor da directiva»

Sumário do acórdão

Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Dedução do imposto pago a montante – Exclusões do direito à dedução

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo)

O artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, opõe-se a que um Estado-Membro revogue integralmente, quando da transposição dessa directiva para direito interno, as disposições nacionais relativas às limitações do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante e que onerava as compras de combustível destinado a veículos utilizados para efeitos de uma actividade sujeita a imposto, substituindo-as, na data de entrada em vigor dessa directiva no seu território, por disposições que definem novos critérios na matéria, se – o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar – estas disposições alargarem o âmbito de aplicação dessas limitações. A este respeito, o conceito de «legislação nacional», na acepção do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, refere-se ao regime de dedução do imposto sobre o valor acrescentado existente e efectivamente aplicado quando da entrada em vigor da directiva. A cláusula de «standstill» prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva não visa permitir a um novo Estado-Membro modificar a sua legislação interna por ocasião da sua adesão à União em sentido que se afaste dos objectivos dessa directiva. Este artigo opõe-se, de qualquer modo, a que um Estado-Membro modifique posteriormente a sua legislação que entrou em vigor na referida data de forma a ampliar o âmbito de aplicação dessas limitações por referência à situação existente anteriormente a essa data.

(cf. n.os 38, 39, 45 e disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

22 de Dezembro de 2008 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 17.º, n.os 2 e 6 – Legislação nacional – Dedução do IVA que onerou a compra de combustível destinado a certos veículos independentemente da utilização a que se destinam – Restrição efectiva do direito a dedução – Exclusões previstas pela legislação nacional quando da entrada em vigor da directiva»

No processo C-414/07,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Polónia), por decisão de 17 de Maio de 2007, entrado no Tribunal de Justiça em 10 de Setembro de 2007, no processo

Magoora sp. zo. o.

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis (relator) e J. Malenovský, juízes,

advogado-geral: M. Poiares Maduro,

secretário: M.-A. Gaudissart, chefe de unidade,

vistos os autos e após a audiência de 25 de Setembro de 2008,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Magoora sp. zo. o., por Z. Liptak e J. Martini, peñnomocnicy,
- em representação do Governo polaco, por M. Dowgielewicz e H. Majszczyk, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou e K. Herrmann, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 17.º, n.os 2 e 6, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a Magoora sp. zo. o. (a seguir «Magoora») ao Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (director de finanças de Cracóvia), a propósito da interpretação do âmbito e das modalidades de aplicação do direito fiscal nacional relativo ao direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que onera a compra de combustível para um veículo utilizado pela Magoora ao abrigo de um contrato de *leasing*.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 Quando da ocorrência dos factos no processo principal, o artigo 17.º, n.os 2, alínea a), e 6, da Sexta Directiva, conforme alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18), determinava o seguinte:

«2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

6. O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data de entrada em vigor da presente directiva, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do [IVA]. Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Até à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva.»

Legislação nacional

4 O artigo 25.º, n.º 1, ponto 3a), da Lei de 8 de Janeiro de 1993, relativa ao imposto sobre bens e serviços e aos impostos especiais de consumo (Dz. U. n.º 11, posição 50), na versão em vigor em 30 de Abril de 2004 (a seguir «Lei de 8 de Janeiro de 1993»), dispunha:

«Não dão lugar a redução do montante ou a reembolso da diferença de imposto pago a jusante as compras, pelo sujeito passivo, de produtos como a gasolina, o gasóleo ou o gás utilizados na propulsão dos veículos ligeiros de passageiros ou de outros veículos com carga admissível até

500 kg.»

5 Na Polónia, a transposição das disposições da Sexta Directiva foi feita através da Lei de 11 de Março de 2004, relativa ao imposto sobre os bens e os serviços (Dz. U. n.º 54, posição 535, a seguir «lei sobre o IVA»).

6 Nos termos do artigo 175.º da lei sobre o IVA, a Lei de 8 de Janeiro de 1993 foi revogada com efeitos a partir de 1 de Maio de 2004.

7 O artigo 86.º, n.os 3 e 5, da lei sobre o IVA, na versão inicial, dispunha:

«3. Em caso de aquisição de veículos ligeiros de passageiros ou de outros veículos automóveis ligeiros com uma carga admissível inferior à definida segundo a fórmula:

$$CA = 357 \text{ kg} + n \times 68 \text{ kg}$$

onde:

CA significa: carga admissível,

n significa: número de lugares (assentos), incluído o do condutor,

o montante do imposto pago a montante corresponde a 50% do montante do imposto resultante da factura ou do montante do imposto devido a título da aquisição intracomunitária de produtos, ou do montante do imposto devido sobre a entrega de bens que o sujeito passivo adquiriu – sem, contudo, ultrapassar o montante de 5 000 PLN.

[...]

5. A carga admissível dos veículos e o número de lugares (assentos) referidos no n.º 3 são definidos com base no excerto do certificado de homologação ou na cópia da decisão de dispensa de obtenção do certificado de homologação, emitido de acordo com as disposições do Código da Estrada. Os veículos que, nos termos do extracto do certificado de homologação ou da cópia da decisão referida no primeiro período, não têm [...] a carga admissível ou o número de lugares [definidos] também são considerados veículos ligeiros de passageiros na acepção do n.º 3.»

8 O artigo 88.º, n.º 1, ponto 3, da lei sobre o IVA, na versão inicial, dispunha:

«Não dão lugar a redução do montante ou a reembolso da diferença de imposto pago a jusante as compras, pelo sujeito passivo, de produtos como: [...] a gasolina, o gasóleo ou o gás utilizados na propulsão dos veículos ligeiros de passageiros e de outros veículos automóveis referidos no artigo 86.º, n.os 3 e 5.»

9 Nos termos do artigo 176.º, ponto 3, da lei sobre o IVA, os artigos 86.º e 88.º desse diploma eram aplicáveis a partir de 1 de Maio de 2004, porquanto aquele artigo determinava:

«A lei entrará em vigor decorridos catorze dias sobre a sua publicação [ou seja, 20 de Abril de 2004], excepto:

3) os artigos 1.º [a] 14.º, 15.º, n.os 1 [a] 6, 16.º [a] 22.º [...], 42.º [a] 95.º [...], que serão aplicáveis a partir de 1 de Maio de 2004.»

10 A Lei de 21 de Abril de 2005 (Dz. U. n.º 90, posição 756), que entrou em vigor em 22 de Agosto de 2005, alterou a lei sobre o IVA, designadamente os seus artigos 86.º e 88.º

11 O artigo 86.º, n.os 3 e 4, da lei sobre o IVA, na versão em vigor a partir de 22 de Agosto de 2005, prevê:

«3. Em caso de aquisição de veículos ligeiros de passageiros ou de outros veículos automóveis com um peso bruto admissível total que não ultrapasse as 3,5 toneladas, o valor do imposto pago a montante corresponde a 60% do montante do imposto resultante da factura ou do montante do imposto devido a título da aquisição intracomunitária de produtos ou do montante do imposto devido sobre a entrega de bens que o sujeito passivo adquiriu – sem, contudo, ultrapassar o montante de 6 000 PLN.

4. O disposto no n.º 3 não se aplica:

1. aos veículos automóveis com uma fila de assentos separada da parte do veículo destinada ao transporte de mercadorias por uma divisória ou separação fixa, classificados pelas disposições do Código da Estrada na categoria dos veículos mistos ou das carrinhas;

2. aos veículos automóveis com mais de uma fila de assentos separados da parte do veículo destinada ao transporte de mercadorias por uma divisória ou separação fixa e cujo comprimento da parte destinada ao transporte de mercadorias, medido desde o ponto mais avançado do seu piso onde é possível instalar uma divisória vertical ou uma separação entre o piso e o tejadilho, até ao limite posterior do piso, seja superior a 50% do comprimento do veículo; para efeitos de cálculo da proporção referida no período anterior, o comprimento do veículo resulta da distância entre o rebordo inferior do seu pára-brisas e a parte posterior do piso da parte do veículo destinada ao transporte de mercadorias, medido ao longo de uma linha horizontal entre a parte inferior do pára-brisas e a vertical do limite posterior do piso da parte do veículo destinada ao transporte de mercadorias;

3. aos veículos automóveis cuja parte destinada ao transporte de mercadorias seja aberta;

4. aos veículos automóveis em que a cabine do condutor e a parte destinada ao transporte de mercadorias são, pela sua construção, partes separadas do veículo;

5. aos veículos automóveis especiais na acepção das disposições do Código da Estrada, cujas definições se encontram vertidas no anexo 9 da presente lei;

6. aos veículos automóveis que, pela sua construção, se destinam ao transporte de, pelo menos, 10 pessoas, incluindo o condutor – se este destino resultar dos documentos emitidos de acordo com as disposições do Código da Estrada;

7. aos casos em que a actividade do sujeito passivo consiste em:

a) revender esses automóveis (veículos) ou

b) dar em locação, a título oneroso, esses veículos (a motor), através de um contrato de locação, de um *leasing* operacional ou financeiro, ou de outros contratos de carácter semelhante, sendo estes veículos (a motor) destinados pelo sujeito passivo, exclusivamente, à utilização com esse fim, durante pelo menos 6 meses.»

12 O artigo 88.º, n.º 1, ponto 3, da lei sobre o IVA, na versão em vigor em 22 de Agosto de 2005, determina:

«Não dão lugar a redução do montante ou a reembolso da diferença de imposto pago a jusante as compras, pelo sujeito passivo, de produtos como: [...] a gasolina, o gasóleo e o gás utilizados na propulsão dos veículos ligeiros de passageiros e de outros veículos automóveis referidos no artigo 86.º, n.º 3.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13 O litígio submetido ao Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Tribunal Administrativo da voivódie de Cracóvia) é relativo à possibilidade de a Magoora deduzir o IVA pago a montante quando da compra de combustível para um veículo utilizado, no quadro da actividade dessa sociedade, ao abrigo de um contrato de *leasing*.

14 Em 25 de Março de 2005, a Magoora celebrou um contrato de *leasing* operacional de uma viatura, contrato esse registado no Urząd Skarbowy (Serviço de Finanças) em 13 de Junho de 2005. O órgão jurisdicional de reenvio não fornece nenhuma informação sobre a marca e as características técnicas desse veículo.

15 Da decisão de reenvio infere-se que as restrições à dedução do IVA pago a montante e que incidiu sobre as compras de carburante de acordo com uma fórmula matemática constante da lei sobre o IVA, na versão em vigor à data da celebração do contrato de *leasing*, ou seja, em 25 de Março de 2005, não foram aplicadas à Magoora. Em contrapartida, na sequência da adopção do novo texto do artigo 86.º, n.º 3, da lei sobre o IVA, na versão em vigor a partir de 22 de Agosto de 2005, as restrições à dedução do IVA pago a montante e que incidia sobre as referidas compras de combustível foram aplicadas a essa sociedade, já que o peso bruto admissível do veículo em causa no processo principal não excedia as 3,5 t.

16 Em 30 de Agosto de 2005, a Magoora apresentou ao Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Przednik (chefe do Serviço de Finanças de Cracóvia-Przednik) um pedido de interpretação das disposições da lei sobre o IVA, no que respeita à extensão e aos limites do direito a dedução do IVA pago a montante quando da compra de combustível para o veículo utilizado ao abrigo de um contrato de *leasing*. A Magoora considera que, por força do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, se lhe deve continuar a reconhecer o direito a dedução do IVA pago a montante quando da compra de combustível para o referido veículo.

17 Por decisão de 3 de Novembro de 2005, o Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Przednik considerou que a posição da Magoora era ilegal pois o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva não podia constituir uma fonte de direito nacional na Polónia.

18 Em 15 de Fevereiro de 2006, o Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie indeferiu o recurso da Magoora e confirmou a referida decisão, com fundamento em que a República da Polónia podia manter as limitações à dedução do IVA que existiam nesse Estado-Membro na data da entrada em vigor da Sexta Directiva. Também considerou que as disposições que entraram em vigor em 22 de Agosto de 2005 apenas redefiniam as categorias de veículos relativamente aos quais não é permitido deduzir o IVA que onerava as compras de combustível.

19 A Magoora interpôs recurso da decisão do Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie para o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie.

20 O Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, tendo dúvidas sobre a interpretação a dar

ao artigo 17.º da Sexta Directiva, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) Constitui violação do artigo 17.º, n.os 2 e 6, da Sexta Directiva o facto de a República da Polónia ter revogado, a partir de 1 de Maio de 2004, todas as disposições nacionais em vigor relativas à limitação do direito à dedução do [IVA] pago a montante sobre as compras de combustível para veículos utilizados no âmbito de uma actividade sujeita a imposto, substituindo-as por novas limitações do direito à dedução do [IVA] pago a montante sobre as compras de combustível para veículos utilizados no âmbito de uma actividade sujeita a imposto, mas definidas no direito nacional com recurso a outros critérios, diferentes dos que vigoraram até 1 de Maio de 2004, e depois de 22 de Agosto de 2005 ter mudado de novo os referidos critérios?
- 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, constitui violação do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva o facto de a República da Polónia ter alterado assim os referidos critérios, para limitar na prática o alcance do direito à dedução do [IVA] pago a montante, em comparação com as disposições nacionais em vigor em 30 de Abril de 2004 ou com as disposições nacionais que vigoravam antes da alteração efectuada em 22 de Agosto de 2005? Se se entender que este comportamento da República da Polónia viola o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, deve admitir-se que o sujeito passivo pode efectuar deduções, ainda que apenas na medida em que, com as alterações das disposições nacionais, foram alargadas as limitações do direito de dedução [do IVA a montante] previstas nas disposições nacionais que vigoravam em 30 de Abril de 2004 e que foram revogadas nessa data?
- 3) Constitui violação do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva o facto de a República da Polónia, invocando a possibilidade prevista por esta disposição de limitação pelo Estado-Membro da dedução [do IVA pago] a montante relativo às despesas que não tenham carácter estritamente profissional, como as despesas sumptuárias, recreativas ou de representação, ter limitado a dedução do [IVA] pago a montante relativamente à situação jurídica em vigor em 30 de Abril de 2004, de modo a excluir o direito à dedução do [IVA] pago a montante sobre a compra de combustível para as viaturas particulares ou outros veículos automóveis cujo peso bruto máximo autorizado não ultrapasse 3,5 toneladas, com excepção dos veículos referidos no artigo 86.º, n.º 4, da lei [sobre o IVA], na versão em vigor desde 22 de Agosto de 2005?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade das questões prejudiciais

21 O Governo polaco entende que o pedido prejudicial é inadmissível, pois as questões colocadas nada têm que ver com a realidade do litígio no processo principal. Os factos que estiveram na origem deste pedido não foram apreciados pelo órgão jurisdicional de reenvio. Por conseguinte, o exame das questões colocadas iria incidir sobre situações hipotéticas.

22 Recorde-se que, no âmbito do processo instituído pelo artigo 234.º CE, compete apenas ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça. Consequentemente, desde que as questões colocadas sejam relativas à interpretação do direito comunitário, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se (v., designadamente, acórdãos de 18 de Julho de 2007, *Lucchini*, C-119/05, Colect., p. I-6199, n.º 43; de 15 de Novembro de 2007, *International Mail Spain*, C-162/06, Colect., p. I-9911, n.º 23; e de 4 de Dezembro de 2008, *Zablocka-Weyhermüller*, C-221/07, Colect., p. I-0000, n.º 20).

23 O Tribunal de Justiça só se pode recusar a responder a uma questão submetida à sua apreciação por um órgão jurisdicional nacional, quando for manifesto que a interpretação do direito comunitário solicitada não tem relação com a realidade ou com o objecto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal não dispõe dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe foram colocadas (v., nomeadamente, acórdãos de 13 de Março de 2001, *PreussenElektra*, C-379/98, Colect., p. I-2099, n.º 39; de 5 de Dezembro de 2006, *Cipolla e o.*, C-94/04 e C-202/04, Colect., p. I-11421, n.º 25; de 7 de Junho de 2007, *van der Weerd e o.*, C-222/05 a C-225/05, Colect., p. I-4233, n.º 22; de 8 de Novembro de 2007, *Amurta*, C-379/05, Colect., p. I-9569, n.º 64; e *Zablocka-Weyhermüller*, já referido, n.º 21).

24 No presente caso, como resulta da decisão de reenvio, o órgão jurisdicional de reenvio forneceu ao Tribunal de Justiça uma exposição circunstanciada do quadro factual e jurídico do litígio no processo principal e das razões pelas quais entende necessitar de uma resposta às questões colocadas para proferir a sua decisão.

25 Assim, o pedido de decisão prejudicial deve ser julgado admissível.

Quanto ao mérito

26 Com as suas questões, que devem ser examinadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 17.º, n.os 2 e 6, da Sexta Directiva se opõe a que um Estado-Membro revogue integralmente, a partir da data de entrada em vigor dessa directiva no seu território, as disposições nacionais relativas às limitações do direito a dedução do IVA pago a montante e que onerava as compras de combustível destinado a veículos utilizados numa actividade sujeita a imposto, substituindo essas disposições por disposições que estabelecem novos critérios na matéria, e a que esse Estado-Membro volte a modificar ulteriormente esses critérios, de forma a alargar essas limitações. Para o caso de a resposta ser afirmativa, pergunta também se um sujeito passivo pode reivindicar a aplicação das disposições nacionais em vigor antes da referida data.

27 Na Polónia, a Sexta Directiva entrou em vigor na data da adesão da República da Polónia à União Europeia, ou seja, em 1 de Maio de 2004. Assim, esta data é pertinente para efeitos da aplicação do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, relativamente a esse Estado-Membro (v., neste sentido, acórdão de 8 de Janeiro de 2002, *Metropol e Stadler*, C-490/99, Colect., p. I-81, n.º 41).

28 De acordo com o princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA e resultante do artigo 2.º tanto da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3), como da Sexta Directiva, o IVA aplica-se em cada transacção de produção ou de distribuição, com dedução do IVA que incidiu directamente sobre as operações efectuadas a montante. Segundo jurisprudência assente, o direito a dedução previsto nos artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante. Toda e qualquer limitação do direito a dedução do IVA tem incidência no nível da carga fiscal e deve aplicar-se de modo semelhante em todos os Estados-Membros. Em consequência, só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela Sexta Directiva (v. acórdãos de 19 de Setembro de 2000, *Amprafance e Sanofi*, C-177/99 e C-181/99, Colect., p. I-7013, n.º 34; e *Metropol e Stadler*, já referido, n.º 42; e de 11 de Dezembro de 2008, *Danfoss e AstraZeneca*, C-371/07, Colect., p. I-0000, n.º 26). Acresce que as disposições que prevêm derrogações ao princípio do

direito a dedução do IVA, que garante a neutralidade deste imposto, são de interpretação estrita (acórdão Metropol e Stadler, já referido, n.º 59).

29 O artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva enuncia, em termos claros, o princípio da dedução, pelo sujeito passivo, dos montantes que lhe foram facturados como IVA em relação aos bens que lhe foram fornecidos ou aos serviços que lhe foram prestados, na medida em que esses bens ou esses serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributáveis. O princípio do direito a dedução do IVA está, no entanto, sujeito à disposição derogatória constante do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, em especial ao seu segundo parágrafo (v. acórdãos, já referidos, Metropol e Stadler, n.os 43 e 44, e Danfoss e AstraZeneca, n.os 27 e 28).

30 Segundo o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, os Estados-Membros estão autorizados a manter a sua legislação em matéria de exclusão do direito a dedução do IVA, existente à data de entrada em vigor da Sexta Directiva, até que o Conselho aprove as disposições previstas nessa disposição.

31 Compete efectivamente ao legislador comunitário instituir o regime comunitário das exclusões do direito a dedução do IVA e realizar, assim, a harmonização progressiva das legislações nacionais em matéria de IVA. O direito comunitário não comporta actualmente nenhuma disposição que enumere as despesas excluídas do direito a dedução do IVA (v., neste sentido, acórdãos de 14 de Junho de 2001, Comissão/França, C-345/99, Colect., p. I-4493, n.º 20; Metropol e Stadler, já referido, n.º 44; e de 8 de Dezembro de 2005, Jyske Finans, C-280/04, Colect., p. I-10683, n.º 23).

32 Observe-se que a interpretação da legislação nacional, a fim de determinar o seu conteúdo no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva e de estabelecer se essa legislação teve o efeito de alargar, posteriormente à entrada em vigor da Sexta Directiva, o âmbito das exclusões existentes, é, em princípio, da competência do órgão jurisdicional de reenvio (v. acórdão Metropol e Stadler, já referido, n.º 47).

33 Também se deve recordar que, no quadro de um processo nos termos do artigo 234.º CE, baseado numa nítida separação de funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, a apreciação dos factos da causa é da competência do juiz nacional (v., designadamente, acórdão de 14 de Fevereiro de 2008, Varec, C-450/06, Colect., p. I-581, n.º 23 e jurisprudência aí referida). Todavia, a fim de lhe dar uma resposta útil, o Tribunal de Justiça pode, num espírito de colaboração com as jurisdições nacionais, fornecer-lhe todas as indicações que considere necessárias (v., designadamente, acórdão de 1 de Julho de 2008, MOTOE, C-49/07, Colect., p. I-0000, n.º 30).

34 No presente caso, compete ao Tribunal de Justiça fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio os elementos de interpretação do conceito comunitário de «legislação nacional», na acepção do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, para que este possa proceder à determinação do conteúdo dessa legislação, quando da entrada em vigor dessa directiva (v. acórdão Metropol e Stadler, já referido, n.º 47).

35 Com efeito, o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva contém uma cláusula de «standstill» que prevê a manutenção das exclusões nacionais do direito a dedução do IVA que eram aplicáveis antes da entrada em vigor da Sexta Directiva (acórdão Ampafrance e Sanofi, já referido, n.º 5). O objectivo desta disposição é, pois, permitir aos Estados-Membros, enquanto aguardam a aprovação, pelo Conselho, do regime comunitário das exclusões do direito a dedução do IVA, manter em vigor qualquer regra de direito nacional relativa à exclusão desse direito efectivamente aplicada pelas suas autoridades no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva (v. acórdãos, já referidos, Metropol e Stadler, n.º 48, e Danfoss e AstraZeneca, n.os 30 e

31).

36 Ora, na medida em que a legislação de um Estado-Membro, depois da entrada em vigor da Sexta Directiva, modifique, reduzindo-o, o âmbito das exclusões existentes, aproximando-se desta forma do objectivo dessa directiva, há que considerar que esta legislação está coberta pela derrogação prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva e não viola o seu artigo 17.º, n.º 2 (v. acórdãos, já referidos, Comissão/França, n.º 22; Metropol e Stadler, n.º 45; e Danfoss e AstraZeneca, n.º 32).

37 Recorde-se que, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, uma legislação nacional não constitui uma derrogação permitida pelo artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, se tiver por efeito alargar, posteriormente à entrada em vigor desta directiva, o âmbito das exclusões existentes, afastando-se assim do objectivo da mesma (v. acórdãos de 14 de Junho de 2001, Comissão/França, C-40/00, Colect., p. I-4539, n.º 17; de 11 de Setembro de 2003, Cookies World, C-155/01, Colect., p. I-8785, n.º 66; e Danfoss e AstraZeneca, já referido, n.º 33).

38 Por conseguinte, atento o objectivo da referida disposição, o conceito de «legislação nacional», na acepção do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, refere-se ao regime de dedução do IVA existente e efectivamente aplicado quando da entrada em vigor desta directiva.

39 Recorde-se que, como a Comissão referiu, a cláusula de «standstill» prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva não visa permitir a um novo Estado-Membro modificar a sua legislação interna, por ocasião da sua adesão à União, em sentido que se afaste dos objectivos dessa directiva. Uma modificação desse tipo seria contrária ao próprio espírito dessa cláusula.

40 Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se o facto de a República da Polónia ter revogado a Lei de 8 de Janeiro de 1993, no dia da sua adesão à União, a impede de, nesse mesmo dia, introduzir novas disposições que prevejam limitações ao direito de dedução do IVA pago a montante e que onerava as compras de combustível destinado a veículos utilizados numa actividade sujeita a imposto.

41 Deve considerar-se que a revogação, na data em que a Sexta Directiva entrou em vigor no ordenamento jurídico nacional em causa, de disposições internas e a sua substituição, nessa mesma data, por outras disposições internas não permite, por si só, presumir que o Estado-Membro em causa renunciou à aplicação das exclusões ao direito a dedução do IVA pago a montante. Esta modificação legislativa também não permite, por si só, concluir que houve violação do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da referida directiva, desde que, todavia, não tenha implicado uma ampliação, a partir da referida data, das exclusões nacionais anteriores.

42 No processo principal, compete ao órgão jurisdicional de reenvio, que, como se recordou no n.º 32 do presente acórdão, tem competência exclusiva para interpretar o seu direito nacional, apreciar se as modificações introduzidas, quando da transposição da Sexta Directiva para direito polaco, pela lei sobre o IVA tiveram o efeito de alargar, por referência às disposições nacionais anteriores, o âmbito de aplicação das limitações do direito a dedução do IVA pago a montante e que oneravam a compra de combustível destinado a veículos afectos a actividades sujeitas a imposto.

43 Observe-se, em contrapartida, que, nos termos do pedido de decisão prejudicial, a modificação da lei sobre o IVA introduzida pela Lei de 21 de Abril de 2005, que entrou em vigor em 22 de Agosto de 2005, alargou o âmbito de aplicação dessas limitações relativamente à

situação existente quando da entrada em vigor da Sexta Directiva para a República da Polónia, o que, atenta a jurisprudência evocada no n.º 36 do presente acórdão, contraria o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, deste diploma.

44 É ao órgão jurisdicional de reenvio que, na medida do possível, compete interpretar o direito interno à luz do teor e da finalidade da Sexta Directiva, para alcançar os resultados por esta prosseguidos, privilegiando a interpretação das normas nacionais que for mais conforme com essa finalidade, de modo a chegar, assim, a uma solução compatível com as disposições da referida directiva (v., neste sentido, acórdão de 4 de Julho de 2006, Adeneler e o., C-212/04, Colect., p. I-6057, n.º 124), e, se necessário, deixando de aplicar todas as disposições contrárias da lei nacional (v., neste sentido, acórdão de 22 de Novembro de 2005, Mangold, C-144/04, Colect., p. I-9981, n.º 77).

45 Assim, deve responder-se às questões colocadas no sentido de que o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva se opõe a que um Estado-Membro revogue integralmente, quando da transposição dessa directiva para direito interno, as disposições nacionais relativas às limitações do direito a dedução do IVA pago a montante e que onerava as compras de combustível destinado a veículos utilizados para efeitos de uma actividade sujeita a imposto, substituindo-as, na data de entrada em vigor dessa directiva no seu território, por disposições que definem novos critérios na matéria, se – o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar – estas disposições alargarem o âmbito de aplicação dessas limitações. De qualquer modo, opõe-se a que um Estado-Membro modifique posteriormente a sua legislação que entrou em vigor na referida data, de forma a ampliar o âmbito de aplicação dessas limitações por referência à situação existente anteriormente a essa data.

Quanto às despesas

46 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

O artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, opõe-se a que um Estado-Membro revogue integralmente, quando da transposição dessa directiva para direito interno, as disposições nacionais relativas às limitações do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante e que onerava as compras de combustível destinado a veículos utilizados para efeitos de uma actividade sujeita a imposto, substituindo-as, na data de entrada em vigor dessa directiva no seu território, por disposições que definem novos critérios na matéria, se – o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar – estas disposições alargarem o âmbito de aplicação dessas limitações. De qualquer modo, opõe-se a que um Estado-Membro modifique posteriormente a sua legislação que entrou em vigor na referida data, de forma a ampliar o âmbito de aplicação dessas limitações por referência à situação existente anteriormente a essa data.

Assinaturas

* Língua do processo: polaco.