

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

18 de março de 2021 (*)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 203.º — Impostos indevidamente faturados — Boa-fé do emitente da fatura — Risco de perda de receitas fiscais — Obrigações dos Estados-Membros de preverem a possibilidade de regularizar o imposto indevidamente faturado — Princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade»

No processo C-48/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), por Decisão de 15 de novembro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 28 de janeiro de 2020, no processo

UAB «P.»

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w B.,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: L. Bay Larsen, presidente de secção, R. Silva de Lapuerta (relatora), vice-presidente do Tribunal de Justiça, e M. Safjan, juiz,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

- em representação da UAB «P.», por D. Kosacka, doradca podatkowy,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por N. Gossement e J. Szczodrowski, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do 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), e do princípio da proporcionalidade.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a UAB «P.» (a seguir «P.») ao Dyrektor Izby Skarbowej w B. (Diretor da Administração Tributária de B., Polónia), a respeito do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) indevidamente faturado.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 203.º da Diretiva 2006/112 dispõe:

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

Direito polaco

4 O artigo 108.º, n.º 1, da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei Relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços), de 11 de março de 2004 (Dz. U. de 2004, n.º 54, posição 535), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (Dz. U. de 2016, posição 710) (a seguir «Lei do IVA»), enuncia:

«Sempre que uma pessoa coletiva, uma entidade sem personalidade jurídica ou uma pessoa singular emita uma fatura na qual indique o montante de IVA, está obrigada a pagá-lo.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

5 A P. é uma sociedade estabelecida na Lituânia que disponibilizava às empresas de transporte lituanas cartões de combustível que permitiam a essas empresas de transporte abastecerem-se de combustível em determinadas estações de serviço situadas em território polaco.

6 Considerando que a sua atividade comercial consistia em adquirir combustível em estações de serviço polacas para o revender posteriormente a empresas de transporte lituanas, através de cartões de combustível, a P. emitiu faturas de entrega de combustível a essas empresas de transporte, que mencionavam um montante de IVA.

7 Com Decisão de 27 de junho de 2014, o Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białyymstoku (chefe da Repartição de Finanças de Białyystok, Polónia) declarou a existência de uma dívida da P., pelo IVA relativo ao período compreendido entre o mês de março e o mês de dezembro de 2011, um montante pago em excesso relativo aos períodos compreendidos entre março e junho de 2011, bem como um montante de IVA a pagar nos termos do artigo 108.º da Lei do IVA. Além disso, considerou que a P. não podia beneficiar do direito à dedução do IVA pago a montante pelas faturas emitidas pelas estações de serviço para a aquisição de combustível.

8 A P. interpôs um recurso administrativo desta decisão para o Dyrektor Izby Skarbowej w B. (Diretor da Administração Tributária de B., Polónia).

9 Com Decisão de 2 de outubro de 2014, o Diretor da Administração Tributária de B. anulou a decisão de 27 de junho de 2014 do chefe da Repartição de Finanças de Białyystok, com o fundamento de que este tinha determinado o local de tributação das atividades da recorrente no processo principal em violação das disposições da Lei do IVA. Além disso, pronunciou-se quanto

ao mérito da causa, estabelecendo as obrigações fiscais da P. em matéria de IVA.

10 Na sua Decisão de 2 de outubro de 2014, o Diretor da Administração Tributária de B. confirmou, à semelhança do chefe da Repartição de Finanças de Bia?ystok, que a P. não tinha comprado nem fornecido combustível no território polaco. Em seu entender, as estações de serviço polacas forneciam diretamente o combustível às empresas de transporte lituanas, que, por meio de cartões de combustível comprados à P., se abasteciam nessas estações de serviço, gozando de total liberdade de escolha, nomeadamente no que respeita à quantidade e ao tipo de combustível. Na sua opinião, a atividade real da P. consistia, assim, em financiar a compra de combustível nas referidas estações de serviço, pelas empresas de transporte lituanas, por meio de cartões de combustível. Essa atividade constitui um serviço financeiro isento de IVA na Polónia, por força da Lei do IVA.

11 Por outro lado, na medida em que as faturas emitidas pela P. não refletiam o exercício real das suas atividades, o Diretor da Administração Tributária de B. confirmou igualmente que a recorrente no processo principal não podia beneficiar do direito a dedução do IVA pago a montante pelas faturas emitidas pelas estações de serviço. Além disso, considerou que, em conformidade com a Lei do IVA, as faturas de venda emitidas pela P. geravam a seu cargo uma obrigação de pagar o montante de IVA mencionado nessas faturas.

12 A P. interpôs recurso da decisão do Diretor da Administração Tributária de B. para o Wojewódzki S?d Administracyjny w Bia?ymstoku (Tribunal Administrativo da Província de Bia?ystok, Polónia), que, por Sentença de 7 de abril de 2015, anulou a referida decisão.

13 O Diretor da Administração Tributária de B. interpôs recurso de cassação dessa sentença para o Naczelný S?d Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia).

14 Por Acórdão de 17 de fevereiro de 2017, o referido órgão jurisdicional, por um lado, anulou a sentença do Wojewódzki S?d Administracyjny w Bia?ymstoku (Tribunal Administrativo da Província de Bia?ystok) de 7 de abril de 2015, por considerar que este estava obrigado a avaliar, com base nos autos que lhe tinham sido transmitidos, se as autoridades tributárias tinham considerado corretamente que a emissão das faturas pela P. tinha implicado um risco de perdas de receitas fiscais para o Estado e, por outro, remeteu-lhe o processo para nova apreciação.

15 Com Sentença de 19 de julho de 2017, o Wojewódzki S?d Administracyjny w Bia?ymstoku (Tribunal Administrativo da Província de Bia?ystok) negou provimento ao recurso da P., com o fundamento de que existia um risco de perda de receitas fiscais para o Estado.

16 A P. interpôs recurso dessa sentença para o órgão jurisdicional de reenvio. Baseando-se nos Acórdãos de 6 de fevereiro de 2003, Auto Lease Holland (C?185/01, EU:C:2003:73), e de 15 de maio de 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C?235/18, EU:C:2019:412), o referido órgão jurisdicional salienta que a atividade real da P. consistia em financiar a aquisição de combustível pelos seus clientes lituanos, em estações de serviço, por meio de cartões de combustível, e que, por conseguinte, esta se tinha limitado a prestar serviços financeiros a entidades lituanas, que não estão sujeitas ao IVA na Polónia.

17 Contudo, o referido órgão jurisdicional salienta que não está demonstrado que o comportamento da P. e dos seus cocontratantes constitua uma fraude ou um abuso. Com efeito, na sua opinião, operações como as realizadas pela P. foram consideradas operações em cadeia que tinham por objeto o fornecimento de combustível a empresas de transporte, devido a uma prática das autoridades tributárias polacas. Segundo essa prática, cada um dos operadores envolvidos na cadeia de abastecimento de combustível realizava uma entrega de bens a título oneroso, a saber, combustível, ainda que, efetivamente, houvesse apenas uma entrega física de

bens.

18 Assim, o órgão jurisdicional de reenvio expõe que, com base nesta prática, se podia considerar que a P. participava numa operação em cadeia, a saber, como adquirente de combustível às estações de serviço, a fim de o revender às empresas de transporte lituanas. Estas recebiam da P. faturas que mencionavam o IVA relativo a esse combustível e podiam pedir o seu reembolso na Polónia.

19 Além disso, o referido órgão jurisdicional esclarece que, na medida em que o litígio no processo principal diz respeito às declarações de IVA da P. relativas a períodos durante os quais as autoridades tributárias polacas seguiam a prática nacional em causa, a P. podia validamente basear-se na interpretação das disposições da Lei do IVA feita por essas autoridades no contexto de consultas fiscais.

20 O referido órgão jurisdicional salienta que, ainda que a P. tenha agido de boa-fé, a verdade é que, em 2011, enviou faturas não conformes às empresas de transporte lituanas, mencionando o IVA, e que, por conseguinte, os requisitos de aplicação do artigo 108.º, n.º 1, da Lei do IVA, que dá execução ao artigo 203.º da Diretiva 2006/112, estão formalmente preenchidos.

21 Recorda, no entanto, que, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a fim de assegurar a neutralidade do IVA, o emitente de uma fatura que agiu de boa-fé deve ter a possibilidade de regularizar o imposto indevidamente mencionado na fatura, segundo um procedimento estabelecido pelo Estado-Membro em causa. Ora, uma vez que o direito polaco não prevê tal processo quando tenha sido iniciado um processo tributário contra o interessado, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que a P. não teve a possibilidade de corrigir o imposto indevidamente mencionado nas faturas enviadas às empresas de transporte lituanas.

22 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio observa que, se as operações entre as estações de serviço, a P. e as empresas de transporte lituanas tivessem sido corretamente sujeitas a IVA, essas empresas não teriam recebido faturas emitidas pela P., nas quais se mencionava indevidamente o IVA, mas sim faturas emitidas pelas estações de serviço, pelo fornecimento de combustível, nas quais se mencionava um montante de IVA próximo do indicado nas faturas emitidas pela P.

23 Assim, segundo esse órgão jurisdicional, a declaração correta dessas operações pelos intervenientes teria também permitido às empresas de transporte lituanas pedir o reembolso do IVA indicado nas faturas emitidas pelas estações de serviço, o que demonstra que a emissão, pela P., de faturas que mencionavam indevidamente o IVA não apresenta um risco de perda de receitas fiscais para o Estado. Em contrapartida, o referido órgão jurisdicional sublinha que a aplicação do artigo 108.º da Lei do IVA às faturas emitidas pela P., quando a entrega de combustível pelas estações de serviço deve igualmente ser tributada a título de IVA, tem por efeito sujeitar uma mesma operação a uma dupla tributação de IVA.

24 Nestas circunstâncias, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem o artigo 203.º da [Diretiva 2006/112] e o princípio da proporcionalidade ser interpretados no sentido de que, numa situação como a que está em causa no processo principal, [se opõem] à aplicação de uma disposição nacional como o artigo 108.º, n.º 1, da [Lei do IVA] às faturas emitidas por um sujeito passivo agindo de boa-fé nas quais se menciona indevidamente o IVA, quando:

— a ação do sujeito passivo não [constituiu] fraude fiscal, mas resultou de uma interpretação

errada das disposições legais efetuada pelas partes na operação, com base numa interpretação das disposições dada pelas autoridades tributárias e numa prática corrente nesse contexto no momento da realização da operação, em que se presume erradamente que o emitente da fatura efetua entregas de bens, [quando], na realidade, presta um serviço de intermediação financeira isento de IVA, e

— o destinatário da fatura em que o IVA é indevidamente mencionado teria o direito de pedir o reembolso desse imposto se a operação tivesse sido corretamente faturada pelo sujeito passivo que, efetivamente, lhe efetuou a entrega de bens?»

Quanto à questão prejudicial

25 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 203.º da Diretiva 2006/112 e os princípios da proporcionalidade e da neutralidade do IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que não permite a um sujeito passivo de boa-fé regularizar faturas que mencionem indevidamente o IVA, depois de iniciado um procedimento de inspeção tributária, ainda que o destinatário dessas faturas tivesse tido direito ao reembolso desse imposto se as operações objeto dessas faturas tivessem sido declaradas corretamente.

26 Nos termos do artigo 203.º da Diretiva 2006/112, qualquer pessoa que mencione o IVA numa fatura é devedora do imposto mencionado nessa fatura. A este respeito, o Tribunal de Justiça precisou que o IVA mencionado numa fatura pelo emitente dessa fatura é por ele devido, inclusive na ausência de qualquer operação tributável (v., neste sentido, Acórdão de 8 de maio de 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, n.º 26).

27 O Tribunal de Justiça declarou que esta disposição visa eliminar o risco de perda de receitas fiscais que pode resultar do direito à dedução previsto por esta diretiva (Acórdão de 11 de abril de 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, n.º 24).

28 Neste contexto, importa recordar que, embora os Estados-Membros tenham a faculdade de adotar medidas para garantir a cobrança exata do imposto e evitar a fraude, essas medidas não devem ir além do que é necessário para alcançar os objetivos assim prosseguidos e, por isso, não podem ser utilizadas de uma forma que ponha em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pelo direito da União nesta matéria (Acórdão de 11 de abril de 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, n.os 28 e 29 e jurisprudência referida).

29 No que se refere ao princípio da neutralidade do IVA, o mesmo visa desonerar inteiramente o sujeito passivo do encargo do IVA no âmbito das suas atividades económicas. Assim, este sistema garante uma neutralidade perfeita quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (Acórdão de 2 de julho de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, n.º 25 e jurisprudência referida).

30 No que se refere, mais concretamente, ao reembolso do IVA faturado por erro, o Tribunal de Justiça declarou que a Diretiva 2006/12 não prevê nenhuma disposição sobre a regularização, pelo emitente da fatura, do IVA indevidamente faturado e que, nestas condições, cabe, em princípio, aos Estados-Membros determinar as condições em que o IVA indevidamente faturado pode ser regularizado (Acórdão de 2 de julho de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, n.º 26 e jurisprudência referida).

31 A fim de assegurar a neutralidade do IVA, cabe aos Estados-Membros prever, na sua

ordem jurídica interna, a possibilidade de regularização de qualquer imposto indevidamente faturado, desde que o emitente da fatura demonstre a sua boa-fé (Acórdão de 2 de julho de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, n.º 27 e jurisprudência referida).

32 Esta solução é aplicável, nomeadamente, numa situação em que o sujeito passivo agiu de boa-fé quando emitiu faturas que mencionavam indevidamente o IVA, na medida em que considerou que a disponibilização de cartões de combustível a operadores que lhes permitiam abastecer-se de combustível nas estações de serviços não constituía um serviço financeiro isento de IVA na Polónia, mas sim uma entrega de bens sujeita a esse imposto nesse Estado-Membro, baseando-se numa prática corrente das autoridades tributárias polacas.

33 Ora, resulta da decisão de reenvio que, embora o direito polaco preveja, em princípio, um procedimento que permite a regularização do IVA indevidamente faturado por um sujeito passivo de boa-fé, esse procedimento não é aplicável quando se inicia uma inspeção tributária contra o interessado.

34 Neste contexto, há que observar que a recusa de conceder a possibilidade de regularizar as faturas de combustível que mencionam indevidamente o IVA, emitidas às empresas de transporte, ao passo que as entregas de combustível efetuadas pelas estações de serviço a essas empresas de transporte estão igualmente sujeitas a IVA, equivaleria a impor à recorrente no processo principal uma carga fiscal contrária ao princípio da neutralidade do IVA.

35 Nestas circunstâncias, há que responder à questão submetida que o artigo 203.º da Diretiva 2006/112 e os princípios da proporcionalidade e da neutralidade do IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que não permite a um sujeito passivo de boa-fé regularizar faturas que mencionem indevidamente o IVA, depois de iniciado um procedimento de inspeção tributária, ainda que o destinatário dessas faturas tivesse tido direito ao reembolso desse imposto se as operações objeto das referidas faturas tivessem sido declaradas corretamente.

Quanto às despesas

36 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 efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

O 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, e os princípios da proporcionalidade e da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que não permite a um sujeito passivo de boa-fé regularizar faturas que mencionem indevidamente o IVA, depois de iniciado um procedimento de inspeção tributária, ainda que o destinatário dessas faturas tivesse tido direito ao reembolso desse imposto se as operações objeto das referidas faturas tivessem sido declaradas corretamente.

Assinaturas

* Língua do processo: polaco.