

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

22 de outubro de 2015 (*)

«Reenvio prejudicial – IVA – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 168.º – Direito a dedução – Dedução do imposto pago a montante sobre a aquisição ou a produção de bens de investimento – Trilho recreativo diretamente destinado a ser utilizado gratuitamente pelo público – Utilização do trilho recreativo como meio de efetuar operações tributáveis»

No processo C-126/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Lituânia), por decisão de 18 de fevereiro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de março de 2014, no processo

«Sveda» UAB

contra

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

estando presente:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: T. von Danwitz, presidente da Quarta Secção, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász e C. Vajda (relator), juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 4 de fevereiro de 2015,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo lituano, por D. Kriaušėnas, R. Dzikovičė e D. Stepanienė, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo do Reino Unido, por S. Brighthouse, J. Kraehling e M. Holt, na qualidade de agentes, assistidos por O. Thomas, barrister,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e A. Steiblytė, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 22 de abril de 2015,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 168.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 L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a «Sveda» UAB (a seguir «Sveda») à Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspeção nacional dos impostos junto do Ministério das Finanças da República da Lituânia, a seguir «Inspeção nacional dos impostos») a propósito de uma decisão que recusa a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que a Sveda pagou a montante no âmbito da criação de um trilho recreativo e de descoberta da mitologia báltica (a seguir «trilho recreativo»).

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA dispõe:

«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.

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.»

4 O artigo 63.º desta diretiva prevê:

«O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.»

5 O artigo 167.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»

6 O artigo 168.º da mesma diretiva dispõe:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

Direito lituano

7 O artigo 58.º, n.º 1, ponto 1, da Lei n.º IX-751, de 5 de março de 2002, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, tem a seguinte redação:

«O sujeito passivo do IVA registado tem o direito de deduzir o IVA pago a montante e/ou o IVA

pago na importação em relação aos bens e/ou serviços adquiridos e/ou importados, se esses bens e/ou serviços se destinarem a ser utilizados nas seguintes atividades realizadas pelo referido sujeito passivo do IVA:

- 1) entrega de bens e/ou na prestação de serviços sujeitos a IVA».

Litígio no processo principal e questão prejudicial

8 A Sveda é uma pessoa coletiva com fins lucrativos que se dedica às atividades de fornecimento de alojamento, de alimentação e de bebidas, à organização de feiras profissionais, de lazer e de congressos, bem como às atividades de engenharia e consultoria associadas a essas atividades.

9 Em 2 de março de 2012, a Sveda celebrou com a Agência de pagamento nacional junto do Ministério da Agricultura (Nacionalinė mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos) um contrato de subvenção. Nos termos desse contrato, a Sveda comprometeu-se a executar o projeto designado por «Trilho (educativo) recreativo da mitologia báltica», bem como a facultar ao público o acesso gratuito ao mesmo. Essa agência obrigou-se a assumir uma parte dos custos de execução desse projeto que representava até 90% dos mesmos, suportando a Sveda as restantes despesas de execução.

10 A Sveda deduziu o IVA relativo à aquisição ou à produção de certos bens de investimento no âmbito dos trabalhos de realização do trilho recreativo em causa e elaborou uma declaração de IVA para o mês de junho de 2012 na qual mencionou o imposto pago a montante como sendo dedutível. Todavia, a Inspeção nacional dos impostos da região de Klaipėda (Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija), à qual foi submetido o pedido da Sveda de reembolso dos montantes de IVA em causa, considerou que esse reembolso não era justificado, uma vez que não estava assente que os bens e serviços adquiridos se destinavam a ser utilizados para efeitos de uma atividade sujeita a IVA. Em 24 de agosto de 2012, com base neste fundamento, a Inspeção nacional dos impostos da região de Klaipėda recusou a dedução desses montantes.

11 A Sveda propôs no Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vilnius) uma ação de anulação da decisão que recusava essa dedução. Essa ação foi julgada improcedente.

12 Por conseguinte, a Sveda interpôs recurso para o Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo).

13 Embora a Sveda tenha efetuado, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, as despesas de investimento em causa com a intenção de exercer no futuro atividades económicas, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à dedutibilidade do IVA pago a montante. A este respeito, interroga-se quanto à existência de uma relação direta e imediata entre as despesas associadas aos trabalhos realizados e as atividades económicas planeadas pela Sveda, pelo motivo de o trilho recreativo se destinar a ser utilizado gratuitamente pelo público.

14 Nestas condições, o Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 168.º da [diretiva IVA deve] ser interpretado no sentido de que confere a um sujeito passivo o direito à dedução do IVA pago a montante sobre a produção ou a aquisição de bens de investimento destinados ao exercício de uma atividade económica, que, como sucede no presente caso, se destinam diretamente à sua utilização gratuita pelo público, mas podem ser considerados um meio para atrair visitantes a um local onde o sujeito passivo planeia fornecer

bens e/ou serviços no exercício da sua atividade económica?»

Quanto à questão prejudicial

15 Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 168.º da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, confere a um sujeito passivo o direito à dedução do IVA pago a montante sobre a aquisição ou a produção de bens de investimento tendo em vista uma atividade económica planeada ligada ao turismo rural e recreativo, que, por um lado, se destinam diretamente à sua utilização gratuita pelo público e, por outro lado, podem ser um meio para realizar operações tributáveis.

16 Para responder a esta questão, importa, a título preliminar, recordar que o direito a dedução previsto no artigo 168.º, alínea a), da diretiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. O referido direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante (v., neste sentido, acórdão SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 55 e jurisprudência referida).

17 Com efeito, o regime de deduções visa liberar completamente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, assim, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, sejam quais forem os fins ou os resultados dessas atividades, desde que as referidas atividades sejam, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA (v., designadamente, acórdão Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, n.º 43 e jurisprudência referida).

18 Resulta do artigo 168.º da diretiva IVA que o sujeito passivo que, agindo nessa qualidade no momento em que adquire um bem, utilize o bem para realizar as próprias operações tributáveis está autorizado a deduzir o IVA devido ou pago em relação a esse bem (v., designadamente, acórdão Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, n.º 36 e jurisprudência referida).

19 Em primeiro lugar, quanto ao ponto de saber se a Sveda agiu enquanto sujeito passivo durante a construção do trilho recreativo, concretamente a fim de poder exercer uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva IVA, importa recordar que bens e serviços podem ser adquiridos por uma pessoa que atue na qualidade de sujeito passivo, a fim de poder exercer uma atividade económica, na aceção dessa disposição, mesmo que não sejam imediatamente utilizados para essa atividade económica (v., neste sentido, acórdão Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, n.º 14).

20 Constitui jurisprudência constante que quem tem a intenção, confirmada por elementos objetivos, de exercer uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA e efetua, para esse fim, despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo. Atuando como tal, essa pessoa tem, portanto, em conformidade com os artigos 167.º e seguintes desta diretiva, o direito a deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efetuadas para realizar as operações projetadas que concedem o direito a dedução (v., neste sentido, acórdão Gran Via Moine?ti, C-257/11, EU:C:2012:759, n.º 27 e jurisprudência referida). Este direito a dedução constitui-se, em conformidade com os artigos 63.º e 167.º da diretiva IVA, no momento em que o imposto se torna exigível, ou seja, no momento da entrega dos bens (acórdão Klub C-153/11, EU:C:2012:163, n.º 36 e jurisprudência referida).

21 A questão de saber se o sujeito passivo agiu nessa qualidade, a fim de poder exercer uma atividade económica, constitui uma questão de facto que deve ser apreciada tendo em conta todos os dados do caso em apreço, entre os quais figuram a natureza do bem visado e o período decorrido entre a sua aquisição e a sua utilização a fim de poder exercer as atividades

económicas desse sujeito passivo (v., neste sentido, designadamente, acórdão Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, n.os 40, 41 e jurisprudência referida). Compete ao órgão jurisdicional de reenvio proceder a essa apreciação.

22 No caso em pareço, o órgão jurisdicional de reenvio descreveu as despesas associadas aos bens de investimento em causa no processo principal como sendo, em definitivo, destinadas ao exercício das atividades económicas planeadas pela Sveda. Segundo as observações feitas por esse órgão jurisdicional, que se baseiam em elementos objetivos do processo que lhe foi submetido, o trilho recreativo em causa pode ser considerado um meio para atrair visitantes com o objetivo de lhes fornecer bens e serviços, graças à venda de lembranças, de alimentação e de bebidas, bem como à possibilidade oferecida de aceder a diversões e a banhos pagos.

23 Deste modo, parece resultar das referidas observações do órgão jurisdicional de reenvio que a Sveda adquiriu ou produziu os bens de investimento em causa com a intenção, confirmada por elementos objetivos, de exercer uma atividade económica e agiu, por conseguinte, enquanto sujeito passivo, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA.

24 Esta observação não é, de modo nenhum, posta em causa pela circunstância referida pelo Governo lituano, segundo a qual esses bens de investimento devem, nos termos do contrato de subvenção em causa, ser colocados à disposição do público a título gratuito durante um período de cinco anos a contar da sua aquisição, e não podem, por conseguinte, ser utilizados durante esse mesmo período no quadro das atividades económicas da Sveda.

25 Com efeito, o facto de esse contrato de subvenção não permitir, durante o referido período, uma disponibilização a título oneroso do trilho recreativo em causa no processo principal não impede a Sveda de exercer as atividades económicas enunciadas no n.º 22 do presente acórdão. Mais precisamente, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, pode considerar-se que este trilho recreativo se destina a atrair visitantes e a encorajá-los a adquirirem os bens e os serviços sujeitos a IVA disponibilizados pela Sveda. Além disso, conforme resulta da decisão de reenvio, as despesas de investimento suportadas pela Sveda, pessoa coletiva com fins lucrativos, para a construção do referido trilho recreativo são, pelo menos em parte, cobertas pelos rendimentos resultantes do fornecimento de bens e serviços no âmbito dessas atividades económicas planeadas.

26 Em segundo lugar, quanto ao ponto de saber se a Sveda utiliza os bens de investimento em causa no processo principal para realizar as suas operações tributáveis, em conformidade com o artigo 168.º da diretiva IVA, resulta das observações efetuadas pelo órgão jurisdicional de reenvio que a aquisição ou a produção desses bens de investimento é diretamente destinada a uma utilização a título gratuito pelo público, mas que esta se insere, ao mesmo tempo, no objetivo do cumprimento posterior pelo sujeito passivo de operações tributáveis.

27 Segundo jurisprudência constante, a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução é, em princípio, necessária para que o direito a dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar a extensão de tal direito. O direito a dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução (v., designadamente, acórdão SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 57).

28 Todavia, conforme referiu a advogada-geral nos n.os 33 e 34 das suas conclusões, o Tribunal de Justiça também admitiu um direito a dedução do IVA a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de um nexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma

ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando as despesas incorridas fazem parte das despesas gerais desse sujeito passivo e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo. Estas despesas têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo (v., neste sentido, acórdãos *Investrand*, C?435/05, EU:C:2007:87, n.º 24, e *SKF*, C?29/08, EU:C:2009:665, n.º 58).

29 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, no quadro da aplicação do critério da relação direta, que incumbe às Administrações Fiscais e aos órgãos jurisdicionais nacionais, compete a estes ter em conta todas as circunstâncias em que se desenrolaram as operações em causa e ter em conta apenas as operações que têm relação objetiva com a atividade tributável do sujeito passivo. A existência dessa relação deve, assim, ser apreciada à luz do conteúdo objetivo da operação em questão (v., neste sentido, acórdão *Becker*, C?104/12, EU:C:2013:99, n.os 22, 23, 33 e jurisprudência referida).

30 Resulta das observações efetuadas pelo órgão jurisdicional de reenvio que, no processo principal, as despesas em que a *Sveda* incorreu a título dos trabalhos de construção do trilho recreativo em causa no processo principal deviam entrar em parte no preço dos bens ou dos serviços fornecidos no âmbito da atividade económica por esta planeada.

31 Ora, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à existência de uma relação direta e imediata entre as operações a montante e o conjunto da atividade económica planeada pela *Sveda*, devido ao facto de os bens de investimento em causa se destinarem diretamente a uma utilização a título gratuito pelo público.

32 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, quando os bens ou os serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para operações isentas ou não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode haver cobrança do imposto a jusante nem dedução deste a montante (acórdão *Eon Aset Menidjmont*, C?118/11, EU:C:2012:97, n.º 44 e jurisprudência referida). Com efeito, nestes dois casos, não existe uma relação direta e imediata entre as despesas incorridas a montante e as atividades económicas realizadas de seguida pelo sujeito passivo.

33 Ora, por um lado, não resulta, de modo nenhum, da decisão de reenvio que a disponibilização ao público do trilho recreativo em causa no processo principal é abrangida por qualquer isenção visada pela diretiva IVA. Por outro, as despesas em que a *Sveda* incorreu para a execução desse trilho que podem estar relacionadas, conforme resulta do n.º 23 do presente acórdão, com a atividade económica planeada do sujeito passivo não se podem referir a atividades que não são abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA.

34 Por conseguinte, a utilização imediata dos bens de investimento a título gratuito não põe em causa, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, a relação direta e imediata que existe entre as operações a montante e as operações a jusante com direito a dedução ou com o conjunto das atividades económicas do sujeito passivo e, assim sendo, esta utilização não tem nenhuma incidência sobre a existência de um direito a dedução do IVA.

35 Assim, afigura-se existir uma relação direta e imediata entre as despesas em que a *Sveda* incorreu e o conjunto da atividade económica que aquela projetou, o que, no entanto, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

36 Por outro lado, os períodos de regularização das deduções não têm, por si só, nenhuma incidência sobre a constituição do direito a dedução do IVA (v., neste sentido, acórdão *Lennartz*, C?97/90, EU:C:1991:315, n.os 8 e 20), que, segundo a jurisprudência recordada no n.º 20 do

presente acórdão, é determinada pela simples qualidade em que o interessado age no momento da aquisição do bem em causa. No entanto, tal sucede sem prejuízo da restituição do imposto pago a montante, a que o sujeito passivo deverá proceder se se verificar, em seguida, que o bem adquirido ou produzido a montante não foi utilizado a fim de poder exercer a sua atividade económica.

37 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 168.º da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, confere a um sujeito passivo o direito à dedução do IVA pago a montante sobre a aquisição ou a produção de bens de investimento para efeitos de uma atividade económica planeada, ligada ao turismo rural e recreativo, que, por um lado, se destinam diretamente à sua utilização gratuita pelo público e, por outro, podem permitir realizar operações tributáveis, se estiver estabelecida uma relação direta e imediata entre as despesas associadas às operações a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução ou com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar com base em elementos objetivos.

Quanto às despesas

38 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 (Quinta Secção) declara:

O artigo 168.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, confere a um sujeito passivo o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante sobre a aquisição ou a produção de bens de investimento para efeitos de uma atividade económica planeada, ligada ao turismo rural e recreativo, que, por um lado, se destinam diretamente à sua utilização gratuita pelo público e, por outro, podem permitir realizar operações tributáveis, se estiver estabelecida uma relação direta e imediata entre as despesas associadas às operações a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução ou com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar com base em elementos objetivos.

Assinaturas

* Língua do processo: lituano.