

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

10 de abril de 2019 (\*)

«Reenvio prejudicial – Diretiva 2006/112/CE – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Agentes de execução – Execução forçada – Taxas fixadas pela lei – Prática administrativa das autoridades nacionais que considera que o montante dessas taxas inclui o IVA – Princípios da neutralidade e da proporcionalidade»

No processo C-214/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Sąd Rejonowy w Sopocie I Wydział Cywilny (Tribunal de Primeira Instância de Sopot, Primeira Secção Cível, Polónia), por Decisão de 8 de março de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 26 de março de 2018, no processo instaurado por

**H. W.**

sendo interveniente:

**PSM «K»**,

**Aleksandra Treder**, na qualidade de agente de execução junto do Sąd Rejonowy w Sopocie (Tribunal de Primeira Instância de Sopot),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: F. Biltgen, presidente de secção, C. G. Fernlund (relator) e L. S. Rossi, juízes,

advogada-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

- em representação de Aleksandra Treder, por M. S. Tokarz, radca prawny, e por J. Martini, doradca podatkowy,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal, A. Armenia e B. Sasinowska, 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 1.º, do artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), do artigo 73.º e do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), 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), conforme alterada pela Diretiva 2013/43/UE do Conselho, de 22 de julho de 2013 (JO 2013, L 201, p. 1) (a seguir «Diretiva 2006/112»).

2 Este pedido foi apresentado no quadro de uma ação proposta por H. W. relativa à decisão de Aleksandra Treder, agente de execução encarregada de instaurar um processo de execução a seu respeito, de aplicar o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) às despesas de execução.

## Quadro jurídico

### Direito da União

3 O considerando 5 da Diretiva 2006/112 enuncia:

«Um sistema de IVA atinge o maior grau de simplicidade e de neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o setor das prestações de serviços. Por conseguinte, é do interesse do mercado interno e dos Estados-Membros adotar um sistema comum que se aplique igualmente ao comércio a retalho.»

4 O artigo 1.º desta diretiva dispõe:

«1. A presente diretiva estabelece o sistema comum do [IVA].

2. O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação.

Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum do IVA é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.»

5 O artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da referida diretiva prevê:

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;»

6 Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da mesma diretiva:

«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.»

7 Nos termos do artigo 13.º da Diretiva 2006/112:

«1. Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na quantidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas atividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, quando efetuarem essas atividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

[...]»

8 Nos termos do artigo 73.º desta diretiva:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

9 O artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da mesma diretiva enuncia:

«O valor tributável inclui os seguintes elementos:

a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA;»

10 Nos termos do artigo 193.º da mesma diretiva «[o] IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis [...]».

## **Direito polaco**

### Constituição da República da Polónia

11 A Constituição da República da Polónia de 2 de abril de 1997 (Dz. U. de 1997, n.º 78, posição 483), na sua versão em vigor à data dos factos em causa no processo principal, prevê, no seu artigo 217.º:

«Compete à lei determinar a sujeição ao imposto e a outras contribuições públicas, a qualidade de sujeito passivo, o objeto e as taxas de imposto, os princípios de concessão de reduções e de amortizações e as categorias de sujeitos passivos isentos do imposto.»

### *Lei do IVA*

12 O artigo 15.º, n.os 1, 2 e 6, da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei relativa ao imposto sobre bens e serviços), de 11 de março de 2004, na sua versão em vigor à data dos

factos em causa no processo principal (Dz. U. de 2017, posição 1221) (a seguir «Lei do IVA»), dispõe:

«1. São sujeitos passivos as pessoas coletivas, as entidades organizacionais sem personalidade jurídica e as pessoas singulares que exerçam, de modo independente, uma das atividades económicas mencionadas no n.º 2, quaisquer que sejam as finalidades e os resultados dessa atividade.

2. Entende-se por «atividade económica» qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as profissões liberais ou equiparadas. Considera-se, em especial, atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

[...]

6. Não se consideram sujeitos passivos os órgãos da Administração Pública, nem as entidades que prestam apoio a esses órgãos, e que têm como atribuição, para o efeito, o exercício de funções definidas em disposições legislativas especiais, com exceção das atividades exercidas com base em contratos de direito civil.»

13 O artigo 19.ºa, n.º 1, da Lei do IVA prevê:

«A obrigação tributária constitui-se no momento da entrega do bem ou da prestação do serviço, sem prejuízo do disposto nos n.os 5 e 7 a 11, e nos artigos 14.º, n.º 6, 20.º e 21.º, n.º 1.»

14 O artigo 29.ºa, n.º 1, e n.º 6, ponto 1, desta lei dispõe:

«1. Sob reserva do disposto nos n.os 2 a 5, nos artigos 30.ºa a 30.ºc, no artigo 32.º, no artigo 119.º e no artigo 120.º, n.os 4 e 5, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou prestador de serviços recebeu ou deva receber, pela venda de bens ou pela prestação de serviços, do adquirente dos bens, do beneficiário dos serviços ou de terceiros, incluindo subvenções, subsídios e outros auxílios da mesma natureza que influenciem diretamente o preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo.

[...]

6. O valor tributável inclui:

1) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e outros encargos de natureza semelhante, com exceção do próprio IVA[...]

#### *Lei relativa aos agentes de execução e à ação executiva*

15 Os agentes de execução estão sujeitos às disposições da ustawa o komornikach s?dowych i egzekucji (Lei relativa aos agentes de execução e à ação executiva), de 29 de agosto de 1997, na sua versão em vigor à data dos factos em causa no processo principal (Dz. U. de 2017, posição 1277) (a seguir «Lei dos agentes de execução»).

16 O artigo 28.º da Lei dos agentes de execução prevê:

«As disposições em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, em matéria de segurança social e de seguro de saúde universal relativo às pessoas que exercem uma atividade económica não agrícola aplicam-se aos agentes de execução.»

17 O artigo 34.º desta lei enuncia:

«Os custos decorrentes das atividades de execução dos agentes de execução incluem:

- 1) os custos de pessoal e de equipamento incorridos no âmbito do processo de execução;
- 2) os custos de segurança com os bens apreendidos e de proteção pessoal necessária e as despesas relativas ao seguro do escritório e de responsabilidade civil do agente de execução;
- 3) as despesas de deslocação ao local de estabelecimento do agente de execução, os custos postais, os preparos, as despesas de transporte dos bens móveis de pequena dimensão que não requeiram transporte especializado;
- 4) as contribuições obrigatórias pagas à ordem dos agentes de execução, nos termos da lei;
- 5) as demais despesas necessárias à realização dos atos de execução e dos atos previstos na lei, que não sejam abrangidas pelo artigo 39.º»

18 Nos termos do artigo 35.º da referida lei:

«Os custos a que se refere o artigo 34.º são cobertos pelas taxas de execução cobradas pelo agente de execução.»

19 Nos termos do artigo 43.º da mesma lei:

«O agente de execução cobra taxas de execução pelas diligências que efetue nas ações executivas e por outras diligências previstas na lei.»

20 O artigo 49.º da Lei dos agentes de execução enuncia:

«1. Na execução de prestações pecuniárias, o agente de execução cobra uma taxa de execução ao devedor de 15 % do valor do crédito, mas nunca inferior a 1/10 nem superior a trinta vezes o salário mensal médio [...]

1a. Nos casos a que se refere o n.º 1, o agente de execução cobra ao devedor uma taxa proporcional ao montante da prestação em causa.

[...]

7. O devedor pode requerer a redução do valor da taxa referida nos n.os 1 e 2. [...]

10. Após apreciação do pedido a que se refere o n.º 7, o tribunal pode, tendo em conta, em especial, o volume de trabalho do agente de execução ou a situação patrimonial do requerente e os seus rendimentos, reduzir o valor da taxa a que se referem os n.os 1 e 2.»

21 O artigo 51.º da mesma lei estabelece:

«1. As taxas definitivas fixas correspondem a 20 % do salário mensal médio relativamente:

- 1) à penhora de um bem imóvel e retirada dos bens móveis nele existentes; em caso de

atividades comerciais e industriais, as taxas são cobradas por cada divisão das instalações da empresa;

2) à designação de um administrador de um imóvel ou de uma empresa e à designação de um depositário do imóvel;

3) à retirada dos bens e pessoas das instalações, cada divisão dando origem ao pagamento de taxas distintas;

4) à execução da apreensão dos bens.

2. No ato de levantamento da apreensão de instalações, as seguintes divisões não dão origem ao pagamento de taxas distintas: átrios, alcovas, corredores, varandas, casas de banho, despensas, pórticos e espaços equiparados.

3. No despejo de espaços e instalações não habitacionais, em especial, garagens, estrebarias, estábulos ou lojas, cada espaço dá direito à cobrança de taxas distintas, à semelhança das divisões.»

22 O artigo 54.º da referida lei prevê:

«A entrega ao credor, em casos diferentes dos enumerados no artigo 51.º, está sujeita a taxas definitivas correspondentes a 15 % do salário mensal médio, acrescido de 100 % para os processos de execução decorrentes de violações subsequentes do direito de propriedade.»

23 Nos termos do artigo 63.º, n.º 4, da mesma lei:

«Os rendimentos do agente de execução [...] incluem as taxas de execução, cobradas e recebidas no correspondente mês, e os reembolsos de despesas de deslocação [...], depois de deduzidos os custos em que o agente de execução incorre no exercício das suas atividades de execução e os montantes referidos no presente artigo.»

#### *Lei do imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares*

24 A ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares), de 26 de julho de 1991, na sua versão em vigor à data dos factos em causa no processo principal (Dz. U. de 2018, posição 200), prevê, no seu artigo 14.º, n.º 1, segunda frase:

«O rendimento auferido pelos sujeitos passivos que vendem bens e prestam serviços sujeitos a IVA é constituído pela receita dessa venda ou prestação de serviços, após dedução do montante do IVA devido sobre a mesma.»

#### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

25 O credor de H. W., a PSM «K», encarregou A. Treder, agente de execução junto do Sąd Rejonowy w Sopocie (Tribunal de Primeira Instância de Sopot, Polónia) de propor uma ação executiva contra o devedor. Por decisão de 4 de outubro de 2016, A. Treder encerrou esse processo e fixou o montante das taxas relativas ao processo nos termos do artigo 49.º, n.º 1, da Lei dos agentes de execução, acrescentando-lhes o IVA.

26 O curador designado para representar o devedor ausente interpôs recurso dessa decisão para o Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Tribunal de Primeira Instância de Sopot, Primeira Secção Cível), alegando que a agente de execução em causa cometeu um erro ao

aplicar o IVA às taxas, porquanto aquelas taxas, fixadas nos termos do artigo 49.º, n.º 1, da Lei dos agentes de execução, já incluem o IVA.

27 Por decisão de 9 de março de 2017, aquele tribunal decidiu, a pedido das partes, suspender a instância até que o Sąd Najwyższy (Supremo Tribunal, Polónia) se pronunciasse sobre a questão de saber se o montante das taxas fixadas por um agente de execução nos termos daquela disposição deve ser acrescido do montante do IVA ou se esse imposto já está incluído no montante das taxas.

28 Em 27 de julho de 2017, o Sąd Najwyższy (Supremo Tribunal) declarou que a agente de execução não pode acrescentar às taxas cobradas em aplicação do artigo 49.º, n.º 1, da Lei dos agentes de execução o montante do IVA. Segundo aquele tribunal, a inexistência de menção, na Lei dos agentes de execução, da possibilidade de aplicar o montante do IVA às referidas taxas impõe que se considere que aquelas taxas, nos termos do n.º 1 do artigo 29.ºa da Lei do IVA, lido em conjugação com o n.º 6, ponto 1, do mesmo artigo, constituem dívidas brutas, incluindo já o IVA.

29 Após o reinício do processo no Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Tribunal de Primeira Instância de Sopot, Primeira Secção Cível), a agente de execução pediu a este tribunal que submetesse ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial, para se determinar se a posição de que as taxas fixadas pelo agente de execução nos termos do artigo 49.º, n.º 1, da Lei dos agentes de execução incluem o montante do IVA devido é conforme com as disposições da Diretiva 2006/112.

30 O órgão jurisdicional de reenvio expõe que as taxas a que o agente de execução tem direito ao efetuar serviços no âmbito de um processo de execução forçada são fixados por lei. Antes de 9 de junho de 2015, o agente de execução estava abrangido pela isenção prevista no artigo 15.º, n.º 6, da Lei do IVA, e, portanto, não estava sujeito a IVA relativamente a essas prestações. Devido a uma posição do ministro das Finanças tomada nessa data, os agentes de execução foram considerados excluídos do âmbito desta disposição e, por conseguinte, foram considerados sujeitos passivos de IVA relativamente a estas prestações. Além disso, foi esclarecido que o IVA devido é incluído no montante das taxas cobradas. Em contrapartida, essa mudança não implicou nenhuma alteração da lei nacional que regula os limites do montante das taxas a cobrar. Por conseguinte, as taxas dos agentes de execução foram efetivamente reduzidas de um montante correspondente ao IVA devido.

31 A referida posição do ministro das Finanças foi confirmada, em 6 de março de 2017, pelo Sąd Najwyższy (Supremo Tribunal). Este órgão jurisdicional considerou que os agentes de execução estão abrangidos pelo n.º 1 do artigo 15.º da Lei do IVA, lido em conjugação com o n.º 2 do mesmo artigo, pelo facto de exercer a sua atividade não na qualidade de organismo de direito público, mas como profissional independente, no quadro de uma profissão liberal, de modo que não pode beneficiar da isenção prevista no artigo 15.º, n.º 6, da Lei do IVA e no artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112.

32 O órgão jurisdicional de reenvio concorda com a interpretação segundo a qual o agente de execução é sujeito passivo de IVA relativamente aos atos de execução forçada que pratica. Além disso, considera que a posição do Sąd Najwyższy (Supremo Tribunal), segundo a qual os agentes de execução não podem fazer crescer às taxas cobradas o montante do IVA é correta.

33 No entanto, porque não houve nenhuma alteração legislativa no sentido de se prever um aumento das taxas a cobrar para cobrir os custos relativos à sujeição ao IVA dos agentes de execução, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à conformidade com o direito da União, e, em especial, com os princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade, da

posição do Sąd Najwyższy (Supremo Tribunal) exposta no n.º 28 do presente acórdão, segundo a qual há que considerar que as taxas dos agentes de execução são créditos ilíquidos, que incluem já o IVA.

34 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, por um lado, se o facto de se considerar que as taxas cobradas pelos agentes de execução já incluem IVA implica a violação da regra segundo a qual o imposto deve ser suportado pelo consumidor final e, por outro, em substância, se o princípio da proporcionalidade, tal como interpretado no n.º 2 do dispositivo do Acórdão de 26 de março de 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), se opõe a que o montante das taxas possa já incluir o IVA.

35 Foi nestas condições que o Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Tribunal de Primeira Instância de Sopot, Primeira Secção Cível) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) À luz do sistema do [IVA], nomeadamente dos seus artigos 1.º, 2.º, n.º 1, [alíneas] a) e c), e 73.º, conjugado com o artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e por força do princípio aí consagrado da neutralidade do IVA, que faz parte dos princípios gerais do direito da União, é admissível – tendo em conta o conteúdo dos artigos 29.º[a], n.º 1, e n.º 6, ponto 1, da [Lei do IVA], conjugado com o conteúdo dos artigos 49.º, n.º 1, 35.º e 63.º, n.º 4, da [Lei dos agentes de execução] – o entendimento de que as taxas de execução cobradas pelos agentes de execução já incluem o montante do imposto sobre bens e serviços (isto é, IVA)?

Em caso de resposta negativa a esta questão:

2) À luz do princípio da proporcionalidade, que faz parte dos princípios gerais do direito da União, é admissível considerar que o agente de execução – enquanto sujeito passivo de IVA no que respeita às suas atividades de execução – dispõe, de facto, de todos os instrumentos jurídicos para cumprir devidamente as suas obrigações tributárias, se se partir do princípio de que a taxa de execução aplicada ao abrigo da Lei dos agentes de execução já inclui o montante do imposto sobre bens e serviços (isto é, IVA)?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

36 Com as suas questões, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se as disposições da Diretiva 2006/112 e os princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática administrativa das autoridades nacionais competentes, como a que está em causa no processo principal, segundo a qual o IVA relativo às prestações de serviços fornecidas por um agente de execução no âmbito de um processo de execução forçada é considerada incluída nas taxas por ele cobradas.

37 A título liminar há que indicar, em primeiro lugar, que a Diretiva 2006/112, que entrou em vigor 1 de janeiro de 2007, revogou a Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), sem lhe fazer alterações de fundo. Uma vez que as disposições pertinentes da Diretiva 2006/112 têm um alcance substancialmente igual às da Sexta Diretiva 77/388, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a esta última diretiva é igualmente aplicável à Diretiva 2006/112.

38 Em segundo lugar, as questões submetidas são, como resulta do n.º 32 do presente acórdão, baseadas na premissa segundo a qual, por um lado, um agente de execução, como o



que está em causa no processo principal, exerce uma atividade económica não abrangida pelo regime de isenção previsto no artigo 13.º da Diretiva 2006/112 para os organismos de direito público e, por outro, de que o direito nacional não permite acrescentar o IVA às taxas recebidas pelos agentes de execução por serviços de execução forçada.

39 Importa esclarecer que a resposta do Tribunal de Justiça às questões colocadas parte do princípio de que as referidas premissas são corretas.

40 Recorde-se em primeiro lugar que, nos termos do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112, o princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e aos serviços, até ao estágio do comércio a retalho, um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de transações ocorrido no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação.

41 A este respeito, resulta artigo 2.º, n.º 1, e do artigo 9.º daquela diretiva que o sistema comum do IVA se baseia no princípio geral de que todas as atividades de natureza económica estão, em princípio, sujeitas a IVA (v., neste sentido, Acórdão de 19 de janeiro de 2017, National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28, n.º 36). É assim sujeita a IVA toda a prestação de serviços realizada a título oneroso por um sujeito passivo (v., neste sentido, Acórdão de 21 de março de 2013, Comissão/França, C-197/12, não publicado, EU:C:2013:202, n.º 30).

42 Em segundo lugar, no que se refere à possibilidade de derrogar o princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado em todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso pelo sujeito passivo, o Tribunal de Justiça já esclareceu que todas as isenções devem ser expressas e precisas (v., neste sentido, Acórdão de 26 de março de 1987, Comissão/Países Baixos, 235/85, EU:C:1987:161, n.º 19). Além disso, os termos utilizados para designar uma isenção devem, em qualquer caso, ser interpretados de forma estrita (v., neste sentido, Acórdãos de 19 de julho de 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, n.º 42 e jurisprudência aí referida, e de 29 de outubro de 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, n.º 49 e jurisprudência aí referida).

43 Daqui resulta que, quando uma prestação de serviços não é abrangida pelas isenções previstas pela Diretiva 2006/112, essa prestação está sujeita a IVA, por força do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva.

44 Em terceiro lugar, nos termos do artigo 193.º da Diretiva 2006/112, é devedor do IVA o sujeito passivo que efetua a prestação de serviços tributável.

45 Por conseguinte, quando um agente de execução efetua uma prestação de serviços como a que está em causa no processo principal, na medida em que esta prestação não é abrangida pelas isenções previstas na referida diretiva, o IVA é devido relativamente a essa operação.

46 No que respeita à determinação do valor tributável do IVA devido no caso em apreço, resulta do artigo 73.º e do artigo 78.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 que o valor tributável de uma prestação de serviços compreende tudo, com exceção do próprio IVA, o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

47 Em contrapartida, esta diretiva não contém nenhuma regra expressa sobre a questão de saber se as taxas do agente de execução devem incluir ou não o IVA devido. Por conseguinte, cabe aos Estados-Membros decidir essa questão.

48 No caso em apreço, como resulta do n.º 38 do presente acórdão, segundo o direito nacional, o montante do IVA não pode ser acrescentado ao montante das taxas cobradas pelo

agente de execução. Tendo em conta que o valor tributável, como foi exposto no n.º 46 do presente acórdão, compreende, com exceção do próprio IVA, tudo o que constitua a contrapartida obtida, o montante das taxas em causa deve ser entendido como incluindo também já este imposto.

49 Esta interpretação respeita também o princípio da neutralidade do IVA. Com efeito, permite aos sujeitos passivos contribuir para o pagamento do IVA, na mesma proporção, em relação à totalidade do montante cobrado a título de operações tributáveis.

50 Além disso, essa interpretação é conforme com o princípio de que o IVA é um imposto que deve ser suportado pelo consumidor final. Com efeito, visto que no direito nacional não é possível acrescentar ao montante das taxas a receber um suplemento correspondente ao IVA, o facto de se considerar esse montante como já incluindo o imposto leva a que o valor tributável do IVA a receber pelas autoridades fiscais não seja superior à contrapartida efetivamente paga pelo consumidor final sobre a qual foi calculado o IVA, o qual onera em definitivo esse consumidor (v., neste sentido, Acórdãos de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 19, e de 7 de novembro de 2013, Tulic e Plavin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.os 34 e 35).

51 A mesma interpretação respeita igualmente o princípio da proporcionalidade, uma vez que não vai para além do que é necessário para atingir o objetivo relativo à necessidade de garantir a cobrança desse encargo, e que esta forma de determinar o valor tributável é compatível com o princípio de base do sistema comum do IVA, referido nos n.os 40 e 41 do presente acórdão, a saber, a sujeição ao IVA de qualquer atividade económica.

52 Esta conclusão não é posta em causa pela interpretação do princípio da proporcionalidade constante do n.º 2 do dispositivo do Acórdão de 26 de março de 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), subjacente à segunda questão do órgão jurisdicional de reenvio. A este respeito, há que recordar que, segundo o n.º 2 do dispositivo desse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que o princípio da proporcionalidade não obsta a uma disposição de direito nacional, nos termos da qual o agente judiciário deve responder, com todo o seu património, pelo montante do IVA devido sobre o produto da venda de um bem imóvel realizada mediante execução forçada caso não cumpra a sua obrigação de cobrança e de pagamento deste imposto, contanto que o agente judiciário em causa disponha efetivamente de todos os meios jurídicos para cumprir esta obrigação. Esta resposta deve ser lida à luz das circunstâncias do processo que deu origem ao Acórdão de 26 de março de 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), que são diferentes das do presente processo principal. Com efeito, o processo que deu origem a este acórdão, ao contrário do presente processo principal, dizia respeito à situação de um agente judiciário, não enquanto sujeito passivo de IVA, mas enquanto devedor desse imposto por conta de outro sujeito passivo e que não conseguiu dispor do montante obtido no âmbito da venda forçada, até o tribunal nacional competente dar o seu acordo, e pagar o IVA correspondente nos prazos previstos pelo direito nacional. Além disso, no presente processo principal, não resulta dos elementos transmitidos ao Tribunal de Justiça que o agente de execução esteja privado de meios jurídicos, como sujeito passivo de IVA, de cumprir a sua obrigação fiscal.

53 Tendo em conta o conjunto das considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que as disposições da Diretiva 2006/112 e os princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma prática administrativa das autoridades nacionais competentes, como a que está em causa no processo principal, segundo a qual o IVA relativo às prestações de serviços realizadas por um agente de execução no âmbito de um processo de execução forçada é considerado incluído nas taxas por ele cobradas.

### **Quanto às despesas**

54 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 (Oitava Secção) declara:

**As disposições da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2013/43/UE do Conselho, de 22 de julho de 2013, e os princípios da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma prática administrativa das autoridades nacionais competentes, como a que está em causa no processo principal, segundo a qual o IVA relativo às prestações de serviços realizadas por um agente de execução no âmbito de um processo de execução forçada é considerado incluído nas taxas por ele cobradas.**

Assinaturas

\* Língua do processo: polaco.