

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

2 de maio de 2019 (*)

«Reenvio prejudicial – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 66.º – Facto gerador e exigibilidade do imposto – Momento em que é efetuada a prestação de serviços – Obras de construção e montagem – Tomada em consideração do momento da aceitação da obra prevista no contrato de prestação de serviços»

No processo C-224/18,

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 28 de novembro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 28 de março de 2018, no processo

Budimex S.A.

contra

Minister Finansów,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: T. von Danwitz, presidente de secção, E. Levits (relator) e P. G. Xuereb, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Budimex S.A., por M. Militz, doradca podatkowy,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Siekierzyńska e N. Gossement, 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 66.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), conforme alterada pela Diretiva 2010/45/CE do Conselho, de 13 de julho de 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Budimex S.A. ao Minister Finansów (ministro das Finanças, Polónia) a propósito de uma decisão fiscal que esta sociedade tinha solicitado ao ministro das Finanças, relativa à data de exigibilidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) no âmbito da realização de serviços de construção e/ou montagem.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do considerando 24 da Diretiva IVA:

«As noções de facto gerador e de exigibilidade do imposto deverão ser harmonizadas, a fim de que a aplicação e as alterações posteriores do sistema comum do IVA produzam efeitos na mesma data em todos os Estados-Membros.»

4 O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva prevê que estão sujeitas ao IVA «[a]s prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

5 O artigo 63.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«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.»

6 O artigo 66.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA dispõe:

«Em derrogação do disposto nos artigos 63.º, 64.º e 65.º, os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível num dos seguintes momentos:

- a) O mais tardar, no momento da emissão da fatura;
- b) O mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido;
- c) Nos casos em que a fatura não seja emitida ou seja emitida tardiamente, dentro de um prazo fixado nunca posterior ao termo do prazo para a emissão de faturas fixado pelos Estados-Membros por força do segundo parágrafo do artigo 222.º ou, se esse prazo não tiver sido fixado pelo Estado-Membro, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador.»

7 Nos termos do artigo 222.º desta diretiva:

«Relativamente às entregas de bens efetuadas nas condições previstas no artigo 138.º ou às prestações de serviços relativamente às quais o imposto seja devido pelo destinatário por força do disposto no artigo 196.º, é emitida uma fatura o mais tardar no décimo quinto dia do mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador do imposto.

Relativamente a outras entregas de bens ou prestações de serviços, os Estados-Membros podem impor aos sujeitos passivos prazos para a emissão de faturas.»

Direito polaco

8 O artigo 19.ºa da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei relativa ao imposto sobre bens

e serviços), de 11 de março de 2004 (Dz. U. 2004, n.º 54, posição 535), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Lei sobre o IVA»), tem a seguinte redação:

«1. [A obrigação fiscal surge no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços, sob reserva dos n.os 5 e 7 a 11, do artigo 14.º, n.º 6, do artigo 20.º e do artigo 21.º, n.º 1.

2. No caso de serviços contratados parcialmente, considera-se que o serviço foi prestado quando é prestada a parte do serviço em relação à qual se fixou o pagamento.

[...]

5. [A obrigação fiscal surge no momento:

[...]

3) em que é emitida a fatura, nos casos a que se refere o artigo 106.ºb, n.º 1, aplicável a:

a) serviços de construção e/ou montagem,

[...]

7. Nos casos previstos no n.º 5, pontos 3 e 4, ainda que o sujeito passivo não tenha emitido fatura ou a tenha emitido tardiamente, a obrigação fiscal surge no termo dos prazos de emissão das faturas fixados no artigo 106.ºi, n.os 3 e 4, ou, caso não tenha sido fixado qualquer prazo, no termo do prazo de pagamento.

[...]»

9 O artigo 106.ºb, n.º 1, desta lei dispõe:

«O sujeito passivo tem a obrigação de emitir uma fatura, que comprova:

1) a venda, bem como a entrega de bens e a prestação de serviços, a que se refere o artigo 106.ºa, ponto 2, efetuada por ele a outro sujeito passivo, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado ou impostos de natureza idêntica ou a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos;

[...]»

10 O artigo 106.ºi, n.º 3, da referida lei tem a seguinte redação:

«A fatura deve ser emitida o mais tardar:

30 dias após a data da prestação de serviços, nos casos a que se refere o artigo 19.ºa, n.º 5, ponto 3, alínea a);

[...].»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

11 Na sequência de um pedido de decisão fiscal apresentado pela Budimex, relativo ao momento em que o IVA se torna exigível em relação às obras de construção e/ou montagem que esta empresa realiza, o ministro das Finanças referiu, na sua resposta de 15 de outubro de 2014, que o IVA é exigível no momento em que o empreiteiro emite a fatura correspondente a essas

obras ou, na falta desta, no prazo de 30 dias a contar da data da realização efetiva das referidas obras.

12 A este respeito, o ministro das Finanças sublinhou que a circunstância de as estipulações contratuais com base nas quais as obras de construção e de montagem são realizadas preverem que a entidade adjudicante que ordenou essas obras as deve validar através de um auto de receção não afeta a data de exigibilidade do IVA devido.

13 A Budimex interpôs recurso no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo da província de Varsóvia, Polónia) da resposta do ministro das Finanças de 15 de outubro de 2014, alegando que a formalidade de validação das obras realizadas está expressamente prevista nas condições contratuais definidas pela Federação Internacional dos Engenheiros Consultores (FIDIC), que regulam os contratos que celebra, e que, por conseguinte, é parte integrante de cada serviço de construção e/ou montagem que realiza. Foi negado provimento a esse recurso por acórdão de 30 de julho de 2015.

14 A Budimex interpôs recurso desse acórdão no órgão jurisdicional de reenvio, que considera que a resolução do litígio no processo principal requer a interpretação das disposições da Diretiva IVA, transpostas nas disposições nacionais invocadas pela Budimex no âmbito do seu recurso.

15 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio precisa que a resolução do processo principal depende da interpretação do conceito de «prestação efetuada», na aceção do artigo 63.º da Diretiva IVA. Em especial, coloca-se a questão de saber se a circunstância de um serviço de construção e/ou montagem só se considerar prestado, por força de estipulações contratuais, após a aceitação da obra pela entidade adjudicante, é suscetível de afetar a determinação da data de exigibilidade do IVA correspondente a esse serviço.

16 Foi neste contexto que o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve considerar-se, no caso de as partes na operação terem acordado que para efeitos de pagamento de obras de construção e/ou de montagem é necessário a entidade adjudicante expressar a aceitação da execução dessas obras no auto de receção das mesmas, que a prestação de serviços a que se refere o artigo 63.º da [Diretiva IVA] ocorre no momento em que as obras de construção e/ou montagem são efetivamente executadas ou no momento da aceitação da execução dessas obras pela entidade adjudicante, expressa no auto de receção?»

Quanto à questão prejudicial

17 A título preliminar, importa recordar que, nos termos do artigo 63.º da Diretiva IVA, o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a prestação de serviços.

18 O artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea c), desta diretiva precisa, todavia, que os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações, o imposto se torne exigível dentro de um prazo fixado nunca posterior ao termo do prazo para a emissão de faturas fixado pelos Estados-Membros, nos casos em que a fatura relativa à prestação de serviços fornecida não seja emitida ou seja emitida tardiamente.

19 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que o legislador polaco utilizou a faculdade que lhe é reconhecida nos termos do artigo 66.º da Diretiva IVA, ao prever, no artigo 19.ºa, n.º 7, e no artigo 106.ºi, n.º 3, da Lei sobre o IVA, lidos conjuntamente, que, nos casos em que a fatura não seja emitida ou seja emitida tardiamente, o IVA se torna exigível após um prazo

de 30 dias após a prestação de serviços ter sido efetuada.

20 Por conseguinte, com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se o artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA se opõe, nos casos em que a fatura relativa à prestação de serviços fornecida não seja emitida ou seja emitida tardiamente, a que a aceitação formal desta prestação seja considerada o momento em que a referida prestação foi efetuada, quando, como no processo principal, o Estado-Membro prevê que o imposto se torna exigível após um prazo que começa a contar no dia em que a prestação foi efetuada.

21 Antes de mais, importa recordar que a Diretiva IVA estabelece um sistema comum de IVA baseado, nomeadamente, numa definição uniforme das operações tributáveis (Acórdão de 20 de junho de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 39).

22 Em especial, o considerando 24 dessa diretiva precisa que os conceitos de «facto gerador» e de «exigibilidade do imposto» deverão ser harmonizados, a fim de que a aplicação e as alterações posteriores do sistema comum do IVA produzam efeitos na mesma data. Assim, o legislador da União entendeu harmonizar de forma máxima a data em que surge a obrigação fiscal em todos os Estados-Membros a fim de garantir uma cobrança uniforme desse imposto [Acórdão de 16 de maio de 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, n.º 31].

23 Nos termos do artigo 63.º da referida diretiva, o facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a prestação de serviços.

24 Nos termos do artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea c), desta mesma diretiva, os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador, nos casos em que a fatura não seja emitida ou seja emitida tardiamente

25 No caso em apreço, o artigo 19.ºa, n.os 5 e 7, da Lei sobre o IVA, lido em conjugação com o artigo 106.ºi, n.º 3, desta lei, prevê que, quando a fatura não tenha sido emitida no prazo de 30 dias após a data da prestação de serviços, o imposto se torna exigível.

26 As partes no processo principal estão em desacordo quanto ao momento em que os serviços foram prestados pela Budimex, alegando esta última que, devido às estipulações contratuais contidas nos contratos que celebrou, esse momento só pode ocorrer após a aceitação da obra pela entidade adjudicante, independentemente da circunstância de terem sido materialmente executadas numa data anterior.

27 Embora seja verdade que, no que respeita a uma prestação de serviços de construção ou de montagem, esta é geralmente considerada efetuada no momento da conclusão material da obra, não é menos que, para qualificar uma operação de «operação tributável» na aceção da Diretiva IVA, a realidade económica e comercial constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA, que deve ser tido em conta (v., neste sentido, Acórdão de 22 de novembro de 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, n.º 43).

28 Neste contexto, considerou-se que as estipulações contratuais pertinentes constituem um elemento a tomar em consideração quando se trata de identificar o prestador e o destinatário numa operação de «prestação de serviços» na aceção da Diretiva IVA (Acórdão de 20 de junho de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 43).

29 Por conseguinte, não se pode excluir que, tendo em consideração estipulações contratuais que refletem a realidade económica e comercial no domínio em que o serviço é prestado, este último só possa ser considerado prestado num momento posterior à data da sua conclusão material, na sequência da realização de certas modalidades que lhe estão indissociavelmente ligadas e determinantes para assegurar a sua completude.

30 A este respeito, há que recordar que uma prestação de serviços só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador a contrapartida efetiva de um serviço individualizável prestado ao beneficiário (Acórdão de 2 de junho de 2016, Lajvér, C?263/15, EU:C:2016:392, n.º 26 e jurisprudência referida).

31 No caso em apreço, resulta dos esclarecimentos prestados pelo órgão jurisdicional de reenvio que as estipulações contratuais incluídas nos contratos celebrados pela recorrente no processo principal preveem o direito de a entidade adjudicante verificar a conformidade das obras de construção ou de montagem realizadas antes de as aceitar e a obrigação de o prestador proceder às alterações necessárias para que o resultado corresponda efetivamente ao que foi acordado. A este respeito, a Budimex alegou, nas suas observações escritas, que lhe era muitas vezes impossível definir a matéria coletável e o montante do imposto devido antes da aceitação da obra pela entidade adjudicante.

32 Ora, por um lado, na medida em que a modalidade que constitui a emissão de um auto de receção pela entidade adjudicante só se verifica no termo do prazo que lhe é concedido para notificar o prestador de eventuais defeitos, que lhe compete corrigir para que o serviço de construção e/ou montagem esteja em conformidade com o que foi acordado, não se pode excluir que o referido serviço não tenha sido inteiramente prestado antes de ter lugar essa aceitação.

33 Por outro lado, há que recordar que o valor tributável numa prestação de um serviço, efetuada a título oneroso, é constituído pela contrapartida realmente recebida para esse efeito pelo sujeito passivo (Acórdão de 7 de novembro de 2013, Tulic? e Plavoolin, C?249/12 e C?250/12, EU:C:2013:722, n.º 33).

34 Por conseguinte, na medida em que não é possível determinar a contrapartida devida pelo adquirente do serviço antes de este ter procedido à aceitação do serviço de construção e/ou de montagem, o imposto relativo a esses serviços não pode ser exigível antes da referida aceitação.

35 Nestas circunstâncias, e na medida em que a aceitação da obra tenha sido acordada no contrato de prestação de serviços, refletindo essa modalidade as normas e os padrões existentes no domínio em que a prestação foi realizada, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, há que considerar que essa formalidade está abrangida, por si só, pela prestação e que, portanto, é determinante para considerar que esta prestação foi efetivamente efetuada.

36 Importa acrescentar que outras formalidades, como, nomeadamente, a elaboração de uma quitação formal das despesas efetuadas ou de um certificado de pagamento final, mencionadas no pedido de decisão prejudicial, não podem ser pertinentes para a determinação do momento em que a prestação foi efetuada, na medida em que, não estando abrangidas pela prestação enquanto tal, não são determinantes para a declaração de que a mesma foi efetivamente fornecida.

37 Tendo em conta o que precede, há que responder à questão submetida que o artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que não se opõe, nos casos em que a fatura relativa à prestação de serviços fornecida não seja emitida ou

seja emitida tardiamente, a que a aceitação formal deste serviço seja considerada o momento em que o referido serviço foi prestado, quando, como no processo principal, o Estado?Membro prevê que o imposto se torna exigível após um prazo que começa a contar no dia em que o serviço foi prestado, uma vez que, por um lado, a formalidade da aceitação foi acordada pelas partes no contrato que as liga nos termos de estipulações contratuais que correspondem à realidade económica e comercial no domínio em que o serviço foi prestado e, por outro, esta formalidade corresponde à conclusão material do serviço e fixa definitivamente o montante da contrapartida devida, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

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 (Sétima Secção) declara:

O artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea c), 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 2010/45/CE do Conselho, de 13 de julho de 2010, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe, nos casos em que a fatura relativa à prestação de serviços fornecida não seja emitida ou seja emitida tardiamente, a que a aceitação formal deste serviço seja considerada o momento em que o referido serviço foi prestado, quando, como no processo principal, o Estado?Membro prevê que o imposto se torna exigível após um prazo que começa a contar no dia em que o serviço foi prestado, uma vez que, por um lado, a formalidade da aceitação foi acordada pelas partes no contrato que as liga nos termos de estipulações contratuais que correspondem à realidade económica e comercial no domínio em que o serviço foi prestado e, por outro, esta formalidade corresponde à conclusão material do serviço e fixa definitivamente o montante da contrapartida devida, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Assinaturas

* Língua do processo: polaco.