

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

9 de setembro de 2021 (*)

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 69.º – Exigibilidade do IVA — Aquisição intracomunitária de combustíveis – Obrigação de pagamento antecipado do IVA – Artigo 206.º – Conceito de “adiantamentos provisórios” – Artigo 273.º – Cobrança exata do IVA e luta contra a fraude – Margem de apreciação dos Estados-Membros»

No processo C-855/19,

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 17 de outubro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 22 de novembro de 2019, no processo

G. sp. z o.o.

contra

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: E. Regan (relator), presidente de secção, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos e I. Jarukaitis, juízes,

advogado-geral: H. Saugmandsgaard Øe,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da G. sp. z o.o., por M. Kalinowski, radca prawny,
- em representação do Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, por B. Kołodziej e T. Wojciechowski, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Siewierska e J. Jokubauskaitė, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 18 de março de 2021,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 110.º TFUE, bem como dos artigos 69.º, 206.º e 273.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/UE 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 G. sp. z o.o. ao Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy [Diretor do Serviço de Finanças de Bydgoszczy, Polónia (a seguir «Autoridade Tributária»)], a respeito de uma obrigação de pagamento antecipado do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) por conta de aquisições intracomunitárias de combustível.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 62.º da Diretiva IVA:

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

- 1) “Facto gerador do imposto”, o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;
- 2) “Exigibilidade do imposto”, o direito que o fisco pode fazer valer nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.»

4 O artigo 68.º desta diretiva prevê:

«O facto gerador do imposto ocorre no momento em que é efetuada a aquisição intracomunitária de bens.

Considera-se que a aquisição intracomunitária de bens é efetuada no momento em que se considera efetuada a entrega de bens similares no território do Estado-Membro.»

5 O artigo 69.º da referida diretiva enuncia:

«No caso da aquisição intracomunitária de bens, o imposto torna-se exigível no momento da emissão da fatura, ou, se não tiver sido emitida nenhuma fatura até essa data, no termo do prazo a que se refere o primeiro parágrafo do artigo 222.º»

6 O artigo 206.º desta mesma diretiva dispõe:

«Os sujeitos passivos que sejam devedores do imposto devem pagar o montante líquido do IVA no momento da apresentação da declaração de IVA prevista no artigo 250.º Contudo, os Estados-Membros podem fixar outro prazo para o pagamento desse montante ou cobrar adiantamentos provisórios.»

7 Nos termos do artigo 222.º da Diretiva IVA:

«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.»

8 O artigo 250.º desta diretiva prevê:

«1. Os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração de IVA da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efetuar, incluindo, na medida em que tal seja necessário para o apuramento do valor tributável, o montante global das operações relativas a esse imposto e a essas deduções, bem como o montante das operações isentas.

[...]»

9 O artigo 273.º da referida diretiva enuncia:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no Capítulo 3.»

Direito polaco

10 O artigo 20.º, n.º 5, da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado), de 11 de março de 2004 (Dz. U. de 2016, posição 710), na versão em vigor à data dos factos (a seguir «Lei do IVA»), dispõe:

«Numa aquisição intracomunitária de bens, o sujeito passivo é devedor do imposto no momento da emissão da fatura, o mais tardar no décimo quinto dia do mês seguinte ao da entrega dos bens objeto da aquisição intracomunitária [...]»

11 Por força do artigo 99.º, n.º 11a, da Lei do IVA, em caso de uma aquisição intracomunitária de bens, prevista no artigo 103.º, n.º 5a, desta lei, o sujeito passivo é obrigado a apresentar ao diretor da estância aduaneira competente para o apuramento do imposto especial de consumo as declarações dos montantes devidos em períodos mensais, o mais tardar até ao quinto dia do mês seguinte àquele em que se constituiu a obrigação de pagamento de imposto.

12 Nos termos do artigo 103.º, n.º 5a, da referida lei:

«No caso de aquisições intracomunitárias de combustíveis enunciados no anexo 2 da ustawa o podatku akcyzowym (Lei Relativa aos Impostos Especiais de Consumo), de 6 de dezembro de 2008, cuja produção ou comercialização carece de uma concessão nos termos da ustawa Prawo energetyczne (Lei da Energia), de 10 de abril de 1997, o sujeito passivo é obrigado, sem ser chamado a fazê-lo pelo diretor da estância aduaneira, a calcular e pagar o montante do imposto ao serviço aduaneiro competente para efeitos do pagamento de impostos especiais de consumo:

1) no prazo de cinco dias a contar da data em que os bens foram introduzidos no local de receção dos bens sujeitos a impostos especiais de consumo especificado na respetiva

autorização, caso esses bens sejam objeto de aquisição intracomunitária, na aceção da [Lei de 6 de dezembro de 2008 Relativa aos Impostos Especiais de Consumo] por um destinatário registado, em aplicação do regime de suspensão do imposto especial de consumo, nos termos das disposições relativas a esse imposto;

2) no prazo de cinco dias a contar da data de introdução desses bens a partir do território de um Estado?Membro que não seja o do entreposto fiscal;

3) no momento em que os bens são postos a circular em território nacional, caso esses bens sejam postos em circulação à margem do regime de suspensão do imposto especial de consumo, nos termos das disposições relativas ao imposto especial de consumo.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13 Em dezembro de 2016, G. efetuou 20 aquisições intracomunitárias de gasóleo, abrangidas pelo código NC 2710 19 43, num total de 3 190 874 m³.

14 A Autoridade Tributária esclareceu que as aquisições intracomunitárias realizadas por G. se enquadravam no segundo caso previsto no artigo 103.º, n.º 5a, da Lei do IVA, a saber, o da colocação dos bens num entreposto fiscal a partir do território de outro Estado?Membro.

15 Em violação desta disposição, G. não pagou IVA sobre as referidas aquisições, num montante acumulado de 1 530 766 zlotis polacos (PLN) (cerca de 345 000 euros), no prazo de cinco dias a contar da introdução do gasóleo no território nacional. Por outro lado, também não apresentou, em violação do artigo 99.º, n.º 11a, dessa lei, declaração mensal relativa às referidas aquisições, o mais tardar no quinto dia do mês seguinte àquele em que se constituiu a obrigação de pagamento.

16 Por Decisão de 6 de abril de 2018, a Autoridade Tributária impôs, deste modo, a G., a título de uma liquidação adicional relativa a dezembro de 2016, o pagamento imediato do IVA devido, acrescido de juros de mora calculados a contar do dia seguinte ao da data de vencimento do pagamento.

17 Por Sentença de 10 de julho de 2018, o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunal Administrativo da Província de Bydgoszcz, Polónia) negou provimento ao recurso interposto por G. contra essa decisão.

18 Chamado a pronunciar-se em sede de recurso desta sentença, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia) realça que o artigo 103.º, n.º 5a, da Lei do IVA faz parte de um conjunto de alterações introduzidas nesta lei, que entrou em vigor em 1 de agosto de 2016, destinadas a melhorar a cobrança do IVA sobre as aquisições intracomunitárias de combustíveis e a evitar a fraude ao IVA no mercado transfronteiriço destes combustíveis.

19 O órgão jurisdicional de reenvio questiona-se, em primeiro lugar, sobre se este artigo 103.º, n.º 5a, na medida em que impõe prazos de pagamento do IVA mais curtos para as aquisições de combustíveis provenientes de outros Estados?Membros do que para as aquisições internas, está em conformidade com o artigo 110.º TFUE. Com efeito, a faculdade conferida aos Estados?Membros, pelo artigo 273.º da Diretiva IVA, de preverem as obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude só pode ser exercida sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre os Estados?Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre os Estados?Membros, a formalidades

relacionadas com a passagem de uma fronteira.

20 Em segundo lugar, caso o artigo 103.º, n.º 5a, da Lei do IVA não seja contrário ao artigo 110.º TFUE nem ao artigo 273.º da Diretiva IVA, este órgão jurisdicional interroga-se sobre se esta primeira disposição está em conformidade com o artigo 69.º da referida diretiva, na medida em que prevê que o IVA sobre a aquisição intracomunitária de combustíveis pode ser cobrado mesmo antes da constituição da obrigação fiscal prevista nesse artigo 69.º, segundo o qual essa obrigação se constitui no momento da emissão da fatura ou, se não tiver sido emitida nenhuma fatura antes do dia em que a aquisição intracomunitária é efetuada, o mais tardar no décimo quinto dia do mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador do imposto.

21 Segundo o referido órgão jurisdicional, a resposta a esta questão depende da natureza dos pagamentos previstos no artigo 103.º, n.º 5a, da Lei do IVA. Caso estes constituam uma situação diversa da cobrança acelerada do IVA, a obrigação de pagar o imposto antes da constituição da dívida fiscal, ao abrigo do referido artigo 69.º, é contrária a essas disposições, dado que nesse momento a exigibilidade do IVA carece de fundamento. Em contrapartida, a obrigação de pagar o imposto antes da constituição da dívida fiscal pode ser conforme com esta disposição se tais pagamentos forem considerados um «adiantamento provisório», na aceção do artigo 206.º, segunda frase, *in fine*, da Diretiva IVA. Nesse caso, coloca-se a questão de saber se esse adiantamento provisório pode ser calculado com base no montante bruto do IVA devido sobre uma aquisição intracomunitária de combustíveis sem ter em conta o direito à dedução do sujeito passivo.

22 Por último, se for esse o caso, o referido órgão jurisdicional interroga-se sobre a questão de saber se um adiantamento provisório por conta do IVA, na aceção da referida disposição, que não seja pago atempadamente, perde a sua existência jurídica no termo do período de tributação do IVA durante o qual devia ter sido pago.

23 Nestas condições, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 110.º do [TFUE] e o artigo 273.º da Diretiva [IVA], opõem-se a disposições como o artigo 103.º, n.º 5a, da [Lei do IVA] que estabelece que, no caso de uma aquisição intracomunitária de carburante, o sujeito passivo é obrigado, sem que isso tenha de lhe ser pedido pelo diretor da estância aduaneira, a calcular e a pagar o montante do imposto na conta do serviço aduaneiro competente para efeitos do pagamento de impostos especiais de consumo:

- a) no prazo de cinco dias a contar da data em que os bens foram introduzidos no local de receção dos bens sujeitos a impostos especiais de consumo especificado na respetiva autorização, caso esses bens sejam objeto de aquisição intracomunitária na aceção das disposições da [Lei de 6 de dezembro de 2008 Relativa ao Imposto Especial de Consumo] por um destinatário registado, em aplicação do regime de suspensão do imposto especial de consumo, nos termos das disposições relativas a esse imposto;
- b) no prazo de cinco dias a contar da data de introdução desses bens a partir do território de um Estado-Membro que não seja o do entreposto fiscal;
- c) no momento em que os bens são postos a circular em território nacional, caso esses bens sejam postos em circulação à margem do regime de suspensão do imposto especial de consumo, nos termos das disposições relativas ao imposto especial de consumo?

2) O artigo 69.º da Diretiva [IVA] opõe-se a disposições como o artigo 103.º, n.º 5a, da [Lei do

IVA], que estabelece que, no caso de uma aquisição intracomunitária de combustível, o sujeito passivo é obrigado, sem que isso tenha de lhe ser pedido pelo diretor da estância aduaneira, a calcular e a pagar o montante do imposto na conta do serviço aduaneiro competente para efeitos do pagamento de impostos especiais de consumo:

- a) no prazo de cinco dias a contar da data em que os bens foram introduzidos no local de receção dos bens sujeitos a impostos especiais de consumo especificado na respetiva autorização, caso esses bens sejam objeto de aquisição intracomunitária na aceção das disposições da [Lei de 6 de dezembro de 2008 Relativa ao Imposto Especial de Consumo] por um destinatário registado, em aplicação do regime de suspensão do imposto especial de consumo, nos termos das disposições relativas a esse imposto;
 - b) no prazo de cinco dias a contar da data de introdução desses bens a partir do território de um Estado-Membro que não seja o do entreposto fiscal;
 - c) no momento em que os bens são postos a circular em território nacional, caso esses bens sejam postos em circulação à margem do regime de suspensão do imposto especial de consumo nos termos das disposições relativas ao imposto especial de consumo,
 - d) quando essas disposições sejam interpretadas no sentido de que os referidos montantes não constituem adiantamentos por conta do IVA, na aceção do artigo 206.º da Diretiva [IVA]?
- 3) Um adiantamento de IVA, na aceção do artigo 206.º da Diretiva [IVA], que não seja pago atempadamente, perde a sua existência jurídica no termo do período de tributação por conta do qual devia ter sido pago?»

Quanto às questões prejudiciais

24 Com as suas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em primeiro lugar, se o artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição de direito nacional que impõe uma obrigação de pagamento antecipado do IVA por conta da aquisição intracomunitária de combustíveis antes de este imposto se tornar exigível, na aceção do artigo 69.º da Diretiva IVA. Em segundo lugar, este órgão jurisdicional pergunta se a referida diretiva, em especial, os seus artigos 69.º, 206.º e 273.º, deve ser interpretada no sentido de que se opõe a essa disposição de direito nacional. Além disso, o referido órgão jurisdicional pergunta, por um lado, se a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que se opõe, se for caso disso, ao requisito segundo o qual o IVA devido sobre essa aquisição é calculado sobre uma base bruta sem ter em conta o direito à dedução e, por outro, se um adiamento provisório por conta do IVA, na aceção do artigo 206.º desta diretiva, que não é pago atempadamente, perde a sua existência jurídica no termo do período de tributação do imposto por conta do qual o referido pagamento devia ter sido efetuado.

25 Antes de mais, há que responder às questões formuladas pelo órgão jurisdicional de reenvio através das quais este pergunta, em substância, se os artigos 69.º, 206.º e 273.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma disposição de direito nacional que impõe uma obrigação de pagamento do IVA por conta da aquisição intracomunitária de combustíveis antes de esse imposto se tornar exigível, na aceção desse artigo 69.º

26 Importa recordar que o artigo 62.º, ponto 1, da Diretiva IVA define o «facto gerador do imposto» como o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto, ao passo que o ponto 2 deste artigo define «exigibilidade do imposto» como sendo o direito que o fisco pode fazer valer nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento

possa ser diferido. Além disso, resulta do artigo 206.º, primeiro período, desta diretiva que a obrigação de pagamento se constitui, em princípio, no momento da apresentação da declaração de IVA prevista no artigo 250.º da referida diretiva.

27 A este respeito, importa sublinhar que se deve estabelecer uma distinção entre, por um lado, os conceitos de «facto gerador» e de «exigibilidade» do imposto, visados no artigo 62.º, e, por outro, o de «pagamento» do imposto (v., por analogia, Acórdão de 20 de outubro de 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, n.º 24).

28 Como realçou o advogado-geral no n.º 87 das suas conclusões, o facto gerador, a exigibilidade e a obrigação de pagamento do IVA constituem, deste modo, três etapas sucessivas no processo que conduz à cobrança deste imposto, no sentido de que a constituição da obrigação de pagamento do IVA pressupõe que o referido imposto se tenha tornado exigível, estando a própria exigibilidade subordinada à ocorrência prévia de um facto gerador.

29 No que respeita às aquisições intracomunitárias, ao passo que, em conformidade com o artigo 68.º da Diretiva IVA, o facto gerador do IVA ocorre no momento em que é efetuada a aquisição intracomunitária de bens, este imposto só se torna exigível, por força do artigo 69.º desta diretiva, lido em conjugação com o seu artigo 222.º, numa data posterior, a saber, no momento da emissão da fatura ou, o mais tardar, no décimo quinto dia do mês seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador, caso não tenha sido emitida nenhuma fatura antes dessa data.

30 Ora, *in casu*, embora seja pacífico que, no âmbito do regime instituído pelo artigo 103.º, n.º 5a, da Lei do IVA em matéria de aquisições intracomunitárias de combustíveis, o facto gerador ocorre, em conformidade com o artigo 68.º da Diretiva IVA, antes de o pagamento antecipado do IVA ser devido, e que a obrigação de pagamento tem origem após a introdução desses bens no território nacional, verifica-se, todavia, que a referida obrigação de pagamento é imposta antes de o IVA se tornar exigível por força do artigo 69.º desta diretiva, lido em conjugação com o seu artigo 222.º

31 Com efeito, resulta da decisão de reenvio que o artigo 103.º, n.º 5a, da Lei do IVA dá origem à obrigação de pagamento antecipado do IVA, em violação destas últimas disposições, independentemente da emissão de uma fatura ou do termo do prazo mencionado no n.º 29 do presente acórdão, findo o qual o imposto se torna necessariamente exigível.

32 Por outro lado, embora seja verdade que os Estados-Membros podem, por força do artigo 206.º, segundo período, da Diretiva IVA, derogar a regra do pagamento aquando da apresentação da declaração periódica e cobrar adiantamentos provisórios, essa faculdade só pode ser exercida na medida em que vise um imposto que se tenha tornado exigível (v., por analogia, Acórdão de 20 de outubro de 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, n.os 25 e 27).

33 Com efeito, como sublinhou o advogado-geral nos n.os 98 e 99 das suas conclusões, embora o artigo 206.º, segundo período, da Diretiva IVA atenuo o princípio estabelecido no primeiro período desta disposição, que enuncia a obrigação de pagamento no momento da apresentação da declaração de IVA, a qual se enquadra no título XI, capítulo 1, desta diretiva, intitulado «Obrigação de pagamento», este artigo não pode estabelecer uma derrogação aos artigos 62.º e 69.º da referida diretiva, os quais se enquadram no título VI desta mesma diretiva, intitulado «Facto gerador e exigibilidade do imposto».

34 Por conseguinte, tendo em conta que a possibilidade de cobrar adiantamentos provisórios, ao abrigo do artigo 206.º, segundo período, da Diretiva IVA, não permite aos Estados-Membros anteciparem a data em que o imposto se torna exigível, mas apenas a data de pagamento de um imposto que já se tornou exigível, esta disposição deve ser interpretada no sentido de que se

opõe a uma disposição do direito de um Estado? Membro que impõe o pagamento do IVA antes de este último se tornar exigível nos termos do artigo 69.º desta diretiva.

35 Esta conclusão não pode ser posta em causa pelo artigo 273.º da Diretiva IVA, que enuncia que, sob reserva da observância de certos requisitos aí enumerados, os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude. Com efeito, embora estes últimos disponham de uma margem de apreciação quanto aos meios destinados a alcançar esses objetivos, são, não obstante, obrigados a exercer as suas competências na matéria no respeito do direito da União (v., neste sentido, Acórdão de 15 de abril de 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, n.os 25 e 26 e jurisprudência referida).

36 Consequentemente, uma disposição de direito nacional só pode ser considerada compatível com este artigo 273.º na medida em que respeite, nomeadamente, as restantes disposições da Diretiva IVA.

37 Por conseguinte, há que responder às questões submetidas que os artigos 69.º, 206.º e 273.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma disposição de direito nacional que impõe uma obrigação de pagamento do IVA por conta da aquisição intracomunitária de combustíveis antes de este imposto se tornar exigível, na aceção desse artigo 69.º

38 Atenta esta resposta, não há que responder às outras partes das questões prejudiciais relativas, por um lado, à interpretação do artigo 110.º TFUE e, por outro, a outros aspetos da interpretação da Diretiva IVA.

Quanto às despesas

39 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:

Os artigos 69.º, 206.º e 273.º 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/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma disposição de direito nacional que impõe uma obrigação de pagamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) por conta da aquisição intracomunitária de combustíveis antes de este imposto se tornar exigível, na aceção desse artigo 69.º

Assinaturas

* Língua do processo: polaco.