ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

30 de Setembro de 2010 *

No processo C-395/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Polónia) por decisão de 6 de Agosto de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 13 de Outubro de 2009, no processo

Oasis East sp. z o.o.

contra

Minister Finansów,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta (relatora), presidente de secção, J. Malenovský e T. von Danwitz, juízes,

* Língua do processo: polaco.

advogado-geral: P. Mengozzi,
secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 7 de Julho de 2010,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Oasis East sp. z o.o., por M. Wojda e J. Martini,

— em representação do Governo polaco, por M. Szpunar e M. Jarosz, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por M. Owsiany-Hornung, K. Herrmann e D. Triantafyllou, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 17.º, n.ºs 2 e 6, da Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18) (a seguir «Sexta Directiva»), cujas disposições foram, no essencial, retomadas no artigo 176.º da Directiva 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).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Oasis East sp. z o.o. (a seguir «Oasis East») ao Minister Finansów (Ministério das Finanças polaco).

Quadro jurídico

Regulamentação da União

3 Nos termos do artigo 17.º, n.os 2 e 6, da Sexta Directiva, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 28.º-F da mesma:

«2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O imposto sobre o valor acrescentado [(a seguir "IVA")] devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[…]

6. O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da presente directiva, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do [IVA]. Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Até à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva.»

4 A Sexta Directiva foi revogada e substituída pela Directiva 2006/112.

5 Nos termos do artigo 176.º desta última directiva:

«O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determina quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA. Em qualquer caso, são excluídas do direito à dedução as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Até à entrada em vigor das disposições referidas no primeiro parágrafo, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na respectiva legislação nacional em 1 de Janeiro de 1979 ou, no que respeita aos Estados-Membros que tenham aderido à Comunidade após essa data, na data da respectiva adesão.»

Legislação nacional

6 O artigo 25.º, n.º 1, ponto 1a, da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (ustawa o podatku VAT z roku 1993), de 8 de Janeiro de 1993 (a seguir «Lei de 1993 sobre o IVA»), dispõe:

«Não dão lugar a redução do montante ou a reembolso da diferença do imposto devido os serviços importados, adquiridos pelo sujeito passivo, cujo preço é directa ou indirectamente pago a uma pessoa com domicílio, sede ou administração num dos territórios ou num dos países indicados no anexo 9 da lei.»

7 No anexo 9 da Lei de 1993 sobre o IVA, sob a epígrafe «Lista dos países (territórios) em relação aos quais o montante do IVA sobre a importação de serviços não dá lugar a redução do montante do IVA devido nem ao reembolso da diferença do IVA devido», figura a seguinte lista:

«1) Principado de Andorra;

2) Anguila, território autónomo dependente do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte;

3) Antígua e Barbuda;

4) Aruba, território autónomo do Reino dos Países Baixos;

5) Comunidade das Baamas;

6) Estado do Bahrein;

7) Barbados;

8) Belize;

9) Bermudas, dependência do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte;

10) Ilhas Virgens, dependência do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte;

11) Ilhas Cook, território autónomo associado à Nova Zelândia;

12) Comunidade da Domínica;

13) Gibraltar, dependência da Coroa Britânica;

14) Granada;

15) Guernesey/Sark/Aurigny, dependência da Coroa Britânica;

16) Hong Kong, região administrativa especial da República Popular da China;

17) Jersey, dependência da Coroa Britânica;

18) Ilhas Caimão, dependência do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte;

19) República da Libéria;

20) Principado do Liechtenstein;

21) Macau, região administrativa especial da República Popular da China;

22) República das Maldivas;

23) Ilha de Man, dependência da Coroa Britânica;

24) República das Ilhas Marshall;

25) República da Maurícia;

26) Principado do Mónaco;

27) Montserrat, dependência do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte;

28) República de Nauru;

29) Antilhas Neerlandesas, dependência do Reino dos Países Baixos;

30) Niue, território autónomo associado à Nova Zelândia;

31) República do Panamá;

32) Estado independente da Samoa;

33) República das Seychelles;

34) Federação de São Cristóvão e Nevis;

35) Santa Lúcia;

36) São Vicente e Granadinas;

37) Reino de Tonga;

38) Ilhas Turcas e Caicos, dependência do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte;

39) Ilhas Virgens dos Estados Unidos, território não integrado nos Estados Unidos;

40) República de Vanuatu;

41) Emirados Árabes Unidos.»

8 Este regime fiscal manteve-se, no essencial, nas disposições da Lei relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (ustawa o podatku VAT z roku 2004), de 11 de Março de 2004 (a seguir «Lei de 2004 sobre o IVA»), a saber, no artigo 88.º, n.º 1, ponto 1, desta lei, lido em conjugação com o respectivo anexo 5, cuja lista contém 39 Estados e territórios, em vez de 41. Estas disposições entraram em vigor em 1 de Maio de 2004.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

9 A Oasis East produz e vende fontes de água refrigerada. No quadro das suas actividades, que compreendem igualmente serviços pós-venda, recorre à prestação de serviços propostos por uma empresa com sede num dos territórios enumerados no anexo 9 da Lei de 1993 sobre o IVA, o qual foi substituído pelo anexo 5 da Lei de 2004

sobre o IVA. Esta empresa presta à Oasis East serviços de gestão e assistência técnica. Estas prestações referem-se, nomeadamente, às seguintes actividades: *marketing,* organização e participações no domínio das feiras internacionais, operações no âmbito da planificação da produção, serviços de engenharia, consultoria financeira e contabilística, organização de transportes, serviços relacionados com a gestão de sistemas informáticos, coordenação em matéria de compras e vendas.

10 Em 28 de Dezembro de 2007, a Oasis East submeteu ao Director das Finanças de Katowice a questão de saber se poderia deduzir, a partir de 1 de Maio de 2004, o montante do imposto pago a montante no acto da importação de serviços administrativos cujo preço é pago a uma empresa com sede num dos territórios que figura no anexo 5 da Lei de 2004 sobre o IVA.

11 O Director das Finanças de Katowice, por decisão de 4 de Abril de 2008, deu resposta negativa à questão submetida pela Oasis East. Considerou que esta não podia deduzir o imposto pago a montante, dado que o preço dos serviços em causa era pago a uma empresa com domicílio, sede ou administração num dos Estados ou territórios mencionados no anexo 5 da Lei de 2004 sobre o IVA.

12 O Director das Finanças de Katowice salientou que a legislação nacional não era incompatível com o direito da União, dado que o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva permitia aos Estados-Membros manter todas as exclusões previstas na legislação nacional na data da entrada em vigor desta directiva. Daí inferiu que a República da Polónia podia continuar a manter em vigor as restrições em matéria de dedução do IVA, existentes na data da sua adesão à União Europeia.

13 Em 18 de Junho de 2008, a Oasis East interpôs recurso da referida decisão de 4 de Abril de 2008 no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal Administrativo de voïevodie de Gliwice).

14 Este órgão jurisdicional negou provimento ao recurso da Oasis East, por decisão de 22 de Dezembro de 2008. Considerou que a manutenção, na ordem jurídica nacional, da exclusão referida no artigo 88.º, n.º 1, ponto 1, da Lei de 2004 sobre o IVA não constituía uma infracção ao artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva.

15 No recurso de cassação interposto em 9 de Março de 2009, a Oasis East reiterou a argumentação invocada anteriormente. Nestas condições, o Naczelny Sąd Administracyjny decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O direito comunitário, em especial o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva [...] (actual artigo 176.º da Directiva 2006/112/CE [...]), permite a um Estado-Membro aplicar disposições nacionais que excluam o direito de o sujeito passivo reduzir o montante do imposto devido ou obter o reembolso da diferença do imposto devido em caso de aquisição de serviços importados, cujo preço seja directa ou indirectamente pago a uma pessoa que tenha estabelecido o seu domicílio, a sua sede ou a sua administração num dos territórios ou num dos países designados pela legislação nacional como "paraíso fiscal", tendo em conta que esta exclusão era aplicada antes da adesão do Estado-Membro à Comunidade?»

Quanto à questão prejudicial

16 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, cujas disposições foram, no essencial, retomadas no artigo 176.º da Directiva 2006/112, autoriza a manutenção de uma legislação nacional, aplicável na data da entrada em vigor da Sexta Directiva no Estado-Membro em causa, que exclui, de modo geral, o direito a dedução do IVA pago a montante no acto da aquisição de serviços importados, cujo preço é directa ou indirectamente pago a uma pessoa estabelecida num Estado ou num território qualificado como «paraíso fiscal» por esta legislação.

17 Dado que a questão submetida evoca simultaneamente o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva e o artigo 176.º da Directiva 2006/112, importa salientar, a título preliminar, que estas duas disposições são, no essencial, idênticas.

18 A fim de responder à referida questão, importa recordar que o direito a dedução, previsto no artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, constitui, enquanto parte integrante do mecanismo do IVA, um princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (v. acórdãos de 8 de Janeiro de 2002, Metropol e Stadler, C-409/99, Colect., p. I-81, n.º 42; de 26 de Maio de 2005, Kretztechnik, C-465/03, Colect., p. I-4357, n.º 33; e de 15 de Abril de 2010, X Holding e Oracle Nederland, C-538/08 e C-33/09, Colect., p. I-3129, n.º 37).

19 O princípio do direito a dedução do IVA é, todavia, mitigado pela disposição derrogatória prevista no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva. Os Estados-Membros estão, com efeito, autorizados a manter a sua legislação existente em matéria de exclusão do direito a dedução, na data da entrada em vigor da Sexta Directiva, até que o Conselho adopte as disposições previstas nesse artigo (v. acórdão de 11 de Dezembro de 2008,

Danfoss e AstraZeneca, C-371/07, Colect., p. I-9549, n.º 28, e acórdão X Holding e Oracle Nederland, já referido, n.º 38).

20 Uma vez que o Conselho não adoptou essas disposições, os Estados-Membros podem manter a sua legislação existente em matéria de exclusão do direito a dedução do IVA. Por conseguinte, o direito da União não contém actualmente nenhuma disposição que enumere as despesas excluídas do direito a dedução (v. acórdãos de 8 de Dezembro de 2005, Jyske Finans, C-280/04, Colect., p. I-10683, n.º 23, e Danfoss e AstraZeneca, já referido, n.º 29).

21 Quanto ao alcance do regime derrogatório previsto no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça decidiu, todavia, que esta disposição pressupõe que as exclusões que os Estados-Membros podem manter eram legais em virtude da Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, 71, p. 1303, a seguir «Segunda Directiva»), anterior à Sexta Directiva (v. acórdão de 5 de Outubro de 1999, Royscot e o., C-305/97, Colect., p. I-6671, n.º 21, e acórdão X Holding e Oracle Nederland, já referido, n.º 40).

22 A este respeito, o artigo 11.º da Segunda Directiva estabelecia, no seu n.º 1, o direito a dedução e, ao mesmo tempo, previa, no seu n.º 4, que os Estados-Membros podiam excluir do regime de dedução certos bens e serviços, designadamente os que fossem susceptíveis de ser, exclusiva ou parcialmente, utilizados para as necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal.

23 Consequentemente, a faculdade concedida aos Estados-Membros no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva não constitui um poder discricionário absoluto de excluir todos os bens e serviços ou a quase totalidade destes do direito a dedução do IVA e de esvaziar,

assim, do seu conteúdo, o regime criado pelo artigo 11.º, n.º 1, da Segunda Directiva. A referida faculdade não tem por objecto, portanto, exclusões gerais e não dispensa os Estados-Membros da obrigação de precisar suficientemente quais os bens e serviços para os quais está excluído o direito a dedução (v., neste sentido, acórdãos Royscot e o., já referido, n.os 22 e 24, e de 14 de Julho de 2005, Charles e Charles-Tijmens, C-434/03, Colect., p. I-7037, n.os 33 e 35).

24 Além disso, uma vez que se trata de um regime que constitui uma derrogação ao princípio do direito a dedução do IVA, esse regime é de interpretação restritiva (v. acórdão Metropol e Stadler, já referido, n.º 59, e acórdão de 22 de Dezembro de 2008, Magoora, C-414/07, Colect., p. I-10921, n.º 28).

25 No que diz respeito ao processo principal e à eventual aplicabilidade do regime derrogatório previsto no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, importa salientar que a referida directiva entrou em vigor na Polónia, na data de adesão deste Estado-Membro à União, ou seja, em 1 de Maio de 2004. Assim, esta data é relevante para efeitos da aplicação da disposição supra-referida, no que diz respeito a este Estado-Membro (v. acórdão Magoora, já referido, n.º 27).

26 Uma vez que o Governo polaco evocou o facto de que a redacção do artigo 176.º da Directiva 2006/112 estabelece uma distinção entre os Estados-Membros que aderiram à União antes de 1 de Janeiro de 1979 e os Estados-Membros, como a República da Polónia, cuja adesão é posterior a esta data, basta observar que esta diferenciação tem apenas por objectivo determinar a data anteriormente à qual as despesas que não conferem direito a dedução do IVA deviam estar previstas na legislação nacional.

27 Consequentemente, o artigo 176.º da Directiva 2006/112 não pode dar lugar a uma interpretação diferente, quanto ao alcance das exclusões consideradas, consoante o Estado-Membro em causa tenha aderido à União antes de 1 de Janeiro de 1979 ou posteriormente a esta data. Nestas condições, a inclusão deste artigo 176.º não teve incidência na jurisprudência relativa à interpretação do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva.

28 A fim de apreciar a legislação nacional em causa no processo principal, tendo em conta o regime derrogatório nela previsto, há que declarar que, como salientou também o órgão jurisdicional de reenvio, esta legislação constitui uma medida de carácter geral que restringe o direito a dedução do IVA pago a montante por qualquer aquisição de serviços importados, cujo preço é directa ou indirectamente pago a uma pessoa estabelecida num Estado ou num território qualificado como «paraíso fiscal» pela referida legislação.

29 Ora, essa legislação implica uma limitação do direito a dedução do IVA que excede a que é autorizada no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva.

30 Com efeito, o Tribunal de Justiça precisou que os Estados-Membros não estão habilitados a manter exclusões do direito a dedução do IVA aplicáveis genericamente a qualquer despesa relacionada com a aquisição de bens ou serviços (v., neste sentido, acórdão de 23 de Abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Colect., p. I-3459, n.ºs 28 e 29, e acórdão X Holding e Oracle Nederland, já referido, n.º 44).

31 Por fim, no que se refere à argumentação apresentada pelo Governo polaco, segundo a qual a legislação nacional controvertida responde à necessidade de prevenir fraudes fiscais, importa salientar que, embora seja verdade que o Tribunal de Justiça reconheceu, no n.º 70 do seu acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02, Colect., p. I-1609), que o princípio da proibição de práticas abusivas é aplicável no domínio do IVA, o referido princípio não pode permitir que os Estados-Membros alarguem o âmbito de aplicação do regime derrogatório em causa. Além disso, embora, como indica o órgão jurisdicional de reenvio, as restrições previstas no direito

polaco fossem motivadas pela necessidade de evitar determinadas fraudes ou evasões fiscais, o artigo 27.º da Sexta Directiva prevê, para este efeito, um procedimento especial que permite ao Conselho autorizar um Estado-Membro a introduzir medidas derrogatórias especiais.

32 Tendo em conta o exposto, deve responder-se à questão submetida que o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, cujas disposições foram, no essencial, retomadas no artigo 176.º da Directiva 2006/112, deve ser interpretado no sentido de que não autoriza a manutenção de uma legislação nacional, aplicável na data da entrada em vigor da Sexta Directiva no Estado-Membro em causa, que exclui, de modo geral, o direito a dedução do IVA pago a montante no acto da aquisição de serviços importados, cujo preço é directa ou indirectamente pago a uma pessoa estabelecida num Estado ou num território qualificado como «paraíso fiscal» pela referida legislação.

Quanto às despesas

33 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 efectuadas 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 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva 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 colectável uniforme, conforme alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, cujas disposições foram,

no essencial, retomadas no artigo 176.º da Directiva 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 não autoriza a manutenção de uma legislação nacional, aplicável na data da entrada em vigor da Sexta Directiva 77/388 no Estado-Membro em causa, que exclui, de modo geral, o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante no acto da aquisição de serviços importados, cujo preço é directa ou indirectamente pago a uma pessoa estabelecida num Estado ou num território qualificado como «paraíso fiscal» pela referida legislação.

Assinaturas