



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 19 de dezembro de 2019¹

Processo C-446/18

AGROBET CZ, s.r.o.
contra
Finanční úřad pro Středočeský kraj

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, Chéquia)]

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Artigo 179.º e artigo 183.º da Diretiva 2006/112/CE — Dedução do IVA — Excedente de IVA — Retenção da totalidade do excedente de IVA no âmbito de uma inspeção tributária relativa a uma parte das operações — Reembolso parcial do excedente de IVA reclamado — Princípio da neutralidade — Princípio da proporcionalidade»

I. Introdução

1. Pode uma Administração Fiscal retardar o reembolso da totalidade do excedente de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), mesmo que apenas uma pequena parte deste ainda seja objeto de uma inspeção tributária em curso? A Administração Fiscal e a Comissão respondem afirmativamente a esta questão argumentando que, nos termos do artigo 179.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado² (a seguir «Diretiva IVA»), a dedução de IVA só pode ser efetuada relativamente ao montante *total*.
2. A questão acima referida é particularmente sensível, visto que a parte ainda por examinar da dedução reclamada poderá estar ligada a operações fraudulentas de terceiros, de que o sujeito passivo deveria eventualmente ter tido conhecimento. Em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça³, esta circunstância teria permitido (ou exigido) à Administração Fiscal recusar a dedução de IVA correspondente.
3. Significará isto, porém, também que a dedução de IVA relativamente a outras operações indiscutivelmente «legítimas» pode ser retardada por vários anos?

¹ Língua original: alemão.

² JO 2006, L 347, p. 1.

³ Acórdãos de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 35); de 3 de outubro de 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, n.º 30); e de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 48). V., neste sentido, também, Acórdãos de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, n.ºs 27 e 28), e de 6 de dezembro de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, n.ºs 39 e 40).

II. Quadro jurídico

A. *Direito da União*

4. O artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA determina:

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

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

5. O artigo 179.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA diz respeito à execução da dedução de IVA pelo sujeito passivo:

«O sujeito passivo efetua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução por força do disposto no artigo 178.º [...]»

6. O artigo 183.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA refere-se ao tratamento de um excedente de IVA pelo Estado-Membro:

«Quando o montante das deduções exceder o montante do IVA devido relativamente a um período de tributação, os Estados-Membros podem efetuar o reporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respetivo reembolso nas condições por eles fixadas. [...]»

7. O artigo 273.º da Diretiva IVA prevê as possibilidades ao dispor dos Estados-Membros para lutar contra a fraude fiscal, etc.:

«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.»

B. *Direito checo*

8. Nos termos do § 105, n.º 1, da Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Lei n.º 235/2004, Relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado; a seguir «Lei do IVA»), «quando, na sequência de uma liquidação do excedente de IVA, o pagamento em excesso reembolsável for superior a 100 [coroas checas (CZK)], este será reembolsado automaticamente no prazo de 30 dias a contar da liquidação».

9. Nos termos dos §§ 89 e 90 da Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (Lei n.º 280/2009, Relativa ao Código Tributário), na sua versão em vigor até 31 de dezembro de 2016 (a seguir «Código Tributário»), caso decorra de um pedido de crédito fiscal corretamente submetido que é devida uma dedução fiscal a favor do sujeito passivo, a autoridade tributária, em caso de dúvida, emite um pedido de informações para esclarecer quaisquer dúvidas; se essas dúvidas não forem esclarecidas e o montante do imposto não estiver determinado de forma suficientemente credível, a autoridade tributária pode iniciar uma inspeção tributária.

10. De acordo com o órgão jurisdicional de reenvio, o Código Tributário não prevê nenhum prazo máximo de duração de uma inspeção tributária nem de um procedimento de liquidação no âmbito do qual é efetuada a inspeção tributária. Existe apenas um limite temporal para o cálculo do imposto. Por força do § 148 do Código Tributário, quando uma inspeção tributária é iniciada antes do termo do prazo estabelecido para o cálculo do imposto, o imposto deve ser calculado no prazo de três anos a contar do início da inspeção. Esse prazo concedido para o cálculo do imposto deve ser suspenso, entre outros, durante o período em que decorra uma cooperação internacional em matéria fiscal. Em todo o caso, este prazo não pode ultrapassar os dez anos.

11. O § 254a do Código Tributário prevê que, se um procedimento para esclarecer dúvidas relativamente a um pedido de crédito fiscal corretamente submetido, do qual resulta que é devida uma dedução fiscal a favor do sujeito passivo, se prolongar por mais de cinco meses, o sujeito passivo terá direito a juros sobre a dedução fiscal determinada pela autoridade tributária.

12. De acordo com as indicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, o direito interno não parece permitir o apuramento parcial ou provisório da parte não contestada de uma declaração fiscal antes da conclusão da inspeção tributária.

III. Litígio no processo principal

13. A AGROBET CZ, s.r.o. (a seguir «AGROBET») é uma empresa cuja atividade consiste nomeadamente na importação e na exportação de produtos agrícolas e de alimentos para animais.

14. Em fevereiro de 2016, apresentou as declarações de IVA relativas aos períodos fiscais de dezembro de 2015 e de janeiro de 2016, nas quais indicava um excedente de IVA no valor, respetivamente, de 2 958 167 CZK (que corresponde a cerca de 109 476 euros) e de 1 559 241 CZK (que corresponde a cerca de 57 649 euros). Este excedente de IVA inclui igualmente os montantes das deduções de IVA resultantes da aquisição de óleo de colza, que a AGROBET revendeu isento de imposto a uma empresa polaca.

15. A Administração Fiscal deu início a uma inspeção tributária relativamente aos dois períodos fiscais, visto que esta tinha dúvidas quanto à tributação correta das operações relativas ao óleo de colza. Estas dúvidas diziam respeito tanto à taxa de imposto aplicável como à existência das denominadas operações fictícias. O motivo para tal seria o facto de o óleo de colza ser proveniente da Polónia, ser depois comercializado inalterado na Chéquia e, em seguida, ser novamente vendido pela AGROBET a um destinatário na Polónia.

16. Face a estas dúvidas, o IVA relativo aos períodos de dezembro de 2015 e de janeiro de 2016 não foi liquidado e o excedente de IVA calculado não foi reembolsado. A AGROBET propôs apresentar uma garantia relativamente à parte controvertida do IVA, a fim de que a parte não contestada pudesse ser liquidada e o excedente de IVA restante pudesse ser pago. A Administração Fiscal rejeitou a proposta da AGROBET, uma vez que o excedente de IVA é indivisível e se refere ao período de tributação no seu todo e não apenas a uma parte das operações tributáveis.

17. Em junho de 2016, no âmbito de um pedido de informações por meio da assistência administrativa internacional, a Administração Fiscal polaca declarou que o destinatário do óleo de colza proveniente da AGROBET não estava contactável e, portanto, correspondia à definição de «missing trader» [«operador fictício»]. À data da audiência de 11 de setembro de 2019 no Tribunal de Justiça, a inspeção das operações relativas ao óleo de colza em causa ainda não estava definitivamente concluída.

18. Em 30 de janeiro de 2017, a recorrente apresentou dois pedidos de condenação do recorrido à prática de ato devido, pedindo ao tribunal que condenasse o recorrido a emitir uma decisão que demonstrasse o cálculo do IVA da recorrente relativamente aos períodos fiscais de dezembro de 2015 e de janeiro de 2016, uma vez que este imposto não era abrangido pela inspeção tributária em curso. A AGROBET interpôs um recurso quanto a uma questão de direito [«recurso de cassação»] contra a decisão de indeferimento, de 13 de junho de 2017, no órgão jurisdicional de reenvio.

IV. Pedido de decisão prejudicial e tramitação processual no Tribunal de Justiça

19. Por decisão de 31 de maio de 2018, o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, Chéquia) submeteu à apreciação do Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE:

«É compatível com o direito da União e, em especial, com o princípio da neutralidade do IVA que um Estado-Membro adote uma medida que faça depender a liquidação e o pagamento de uma parte de uma dedução de IVA reclamada à conclusão de um procedimento aplicável a todas as operações tributáveis num determinado período fiscal?»

20. No processo perante o Tribunal de Justiça, a AGROBET, a Chéquia, o Reino de Espanha e a Comissão apresentaram observações escritas e participaram na audiência de 11 de setembro de 2019.

V. Apreciação jurídica

A. Contexto da problemática e interpretação da questão prejudicial

21. O excedente de IVA controvertido da AGROBET resulta do tratamento em matéria de IVA dado ao comércio transfronteiriço de bens. Uma entrega intercomunitária (isto é, a venda transfronteiriça de bens) é, em princípio, isenta de imposto no país de origem (artigo 138.º da Diretiva IVA). Não obstante, é possível deduzir o IVA pago sobre a aquisição [artigo 169.º, alínea b), da Diretiva IVA]. Este sistema tem como objetivo implementar o princípio do país de destino. O bem é libertado do encargo do IVA pelo exportador e sujeito pelo importador ao IVA local no país de destino [tributação da aquisição intracomunitária — v. artigo 2.º, n.º 1, alínea b), artigos 20.º, 40.º e 68.º da Diretiva IVA]. Deste modo, este modelo de negócio implica obrigatoriamente um excedente de IVA por parte do exportador.

22. Ao invés, no caso das transações internas, a técnica da compensação obrigatória entre a dívida de imposto e o direito ao reembolso do imposto, prevista no artigo 179.º da Diretiva IVA, evita, regra geral, esse excedente, visto que as operações a jusante sujeitas a IVA são normalmente superiores às operações a montante. Por outro lado, as empresas, cuja atividade está maioritariamente relacionada com o tráfego internacional de bens, dependem particularmente de um reembolso atempado do excedente de IVA.

23. No entanto, o comércio transfronteiriço é também, por esse motivo, muito propício à fraude. Basta que o destinatário dos bens não pague o IVA sobre a revenda no país de destino (no caso em apreço, a Polónia) e, em seguida, desapareça (denominado «missing trader»).

24. Aparentemente, no presente processo coloca-se a questão de saber se, no que se refere à venda de óleo de colza ao seu adquirente polaco, a AGROBET deveria saber que este se tratava de um infrator no que toca ao IVA. A este respeito, a Administração Fiscal checa pretende recusar à AGROBET ou a dedução de IVA pago a montante sobre a aquisição ou a não tributação da venda. Na minha opinião, é improvável que a Administração Fiscal pretenda recusar à AGROBET tanto a dedução de IVA pago a montante sobre a aquisição como a não tributação da venda (cumulativamente), uma vez que esta situação representaria uma dupla «penalização» por uma mesma «infração». Todavia, do pedido de decisão prejudicial não se depreende de forma suficientemente clara qual o objeto em termos concretos da análise da Administração Fiscal.

25. Em todo o caso, a AGROBET realizou, porém, outras operações com outros bens e outros destinatários em outros Estados-Membros, que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, não são problemáticos. No que diz respeito a estas operações, tanto a isenção fiscal como o direito à dedução de IVA pago a montante foram atribuídos de forma incontestável. No processo principal, a AGROBET reclama apenas a dedução de IVA pago a montante que daí resulta. No entanto, a administração recusa proceder a essa dedução enquanto estiver em curso a inspeção tributária das operações (eventualmente fraudulentas) relativas ao óleo de colza em causa.

26. Tais inspeções podem durar vários anos, sendo que, no caso em apreço, a inspeção dura já há mais de três anos. Por conseguinte, a inspeção de uma operação com o valor de um euro poderá, em teoria, retardar por vários anos a liquidação do imposto de todas as restantes operações. No direito checo, o limite máximo parece ser de dez anos. Um tal atraso tem um impacto negativo na liquidez de uma empresa e torna o IVA relativo a esse período um fator de custo significativo, apesar de o IVA, na qualidade de imposto geral sobre o consumo, dever onerar unicamente o consumidor final⁴ e ser neutro para as empresas.

27. Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio procura determinar se a Chéquia pode recusar dar cumprimento a um direito incontestavelmente adquirido à dedução de IVA pago a montante (ou ao reembolso do excedente de IVA que daí resulta), nos termos do artigo 168.º da Diretiva IVA, durante a inspeção de outras operações relativas ao mesmo período fiscal, como acontece no caso da dedução de IVA pago a montante relativamente às operações inspecionadas.

28. Desta forma, a questão que se coloca consiste no essencial em saber se é compatível com os artigos 167.º e 168.º da Diretiva IVA, conjugados com o princípio da neutralidade, retardar o apuramento e o pagamento de um excedente de IVA *não contestado* até que todas as operações relativas a um período fiscal tenham sido devidamente inspecionadas, mesmo que seja pacífico que a maior parte das dívidas de imposto e das deduções fiscais declaradas é justificada.

29. A resposta a esta questão deverá ser afirmativa se a dedução de IVA pago a montante puder ser concedida não parcialmente, mas apenas globalmente (na totalidade) (ponto B) ou na medida em que não possa existir a este respeito qualquer excedente de IVA não contestado, como alegam em particular os Governos checo e espanhol (ponto C). No entanto, se assim não acontecer, então, o princípio da neutralidade na legislação relativa ao IVA poderá mesmo exigir um apuramento e pagamento atempado e parcial do excedente de IVA não contestado, que pode, quando muito, ser restringido por razões de luta efetiva contra a fraude (ponto D).

⁴ O IVA destina-se, enquanto imposto geral sobre o consumo, a tributar a capacidade económica do consumidor, que se manifesta num gasto patrimonial para obter um benefício consumível (a entrega de um bem ou a prestação de um serviço) — v., a título de exemplo, Acórdãos de 11 de outubro de 2007, KÖGÁZ e o. (C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, n.º 37 — «a fixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que forneça»), e de 18 de dezembro de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, n.ºs 20 e 23).

B. Atraso no pagamento do excedente de IVA devido ao carácter indivisível da dedução de IVA pago a montante?

30. Tanto a Chéquia como o Reino de Espanha ou a Comissão consideram, em última análise, que a dedução do imposto pago a montante relativamente a um período fiscal apenas poderá ser concedida como um todo indivisível. A este respeito, apoiam-se essencialmente nos artigos 179.º e 183.º da Diretiva IVA.

31. O artigo 179.º da Diretiva IVA esclarece a forma como o sujeito passivo procede à dedução do imposto pago a montante, isto é, ordenando uma compensação obrigatória com o imposto total devido relativamente ao período fiscal correspondente. Se a dívida de imposto for superior à dedução do imposto pago a montante, resta ainda um montante de imposto menor a pagar.

32. Pelo contrário, sendo a dívida de imposto inferior à dedução do imposto pago a montante, verifica-se um excedente do imposto. O reembolso deste excedente é regulado em detalhe no artigo 183.º da Diretiva IVA. Em ambos os casos, está em causa, porém, a mesma dedução do imposto pago a montante pelo sujeito passivo.

1. O artigo 179.º da Diretiva IVA permite apenas um apuramento total do excedente de IVA?

33. De acordo com o artigo 179.º da Diretiva IVA, o sujeito passivo efetua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução. Contrariamente ao alegado pela Comissão, bem como pelos Governos checo e espanhol, o artigo 179.º da Diretiva IVA não indica, todavia, se o pagamento das partes não contestadas do excedente de IVA pode ser retardado até à conclusão de uma inspeção tributária das restantes partes.

34. Com efeito, o artigo 179.º da Diretiva IVA não regula a possibilidade de os Estados-Membros limitarem no tempo a dedução de IVA, mas apenas a obrigação do sujeito passivo de proceder à dedução de IVA na sua totalidade. Isto refere-se, portanto, simplesmente a um método de cálculo pelo sujeito passivo. Este último não pode declarar isoladamente uma dedução de IVA por operação e exigir o seu pagamento. O sujeito passivo pode apenas fazê-lo globalmente para o período de tributação procedendo à compensação com a sua dívida de imposto (denominada «compensação obrigatória»).

35. Deste modo, o artigo 179.º da Diretiva IVA diz apenas respeito a um aspeto formal do exercício do direito à dedução do imposto pago a montante. Em contrapartida, nos termos do artigo 167.º da Diretiva IVA, o direito material à dedução do imposto pago a montante surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

36. A condição de aplicação da legislação relativa ao IVA prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA refere-se a operações sujeitas ao IVA, como as entregas de bens. Na mesma linha, o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA determina que o sujeito passivo pode deduzir o IVA devido em relação aos bens que lhe tenham sido entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido prestados por outro sujeito passivo. Por conseguinte, o direito à dedução de IVA não deve ser entendido globalmente, mas em função das operações. O mesmo resulta do artigo 178.º da Diretiva IVA, que para o exercício do direito à dedução exige uma fatura na aceção do artigo 226.º da Diretiva IVA. Entende-se aqui não uma fatura global, mas sim uma fatura correspondente a uma operação.

37. Assim, também o Tribunal de Justiça parte, com razão e muito naturalmente, do caráter divisível destas pretensões, quando, no Acórdão Molenheide, este se refere ao «levantamento, total ou parcial, da retenção do saldo do IVA restituível»⁵. De igual modo, no processo Comissão/Hungria, tratava-se claramente do reporte do excedente de IVA integralmente ou parcialmente para outro período de tributação⁶. O mesmo é válido no que se refere ao reporte de uma fração do excedente de IVA no processo Mednis⁷. Logo, por este motivo, deve rejeitar-se o argumento relativo ao caráter indivisível da dedução do imposto pago a montante ou do seu excedente.

38. Consequentemente, do artigo 179.º da Diretiva IVA e do termo «total» não é possível deduzir que o direito à dedução do imposto pago a montante é um direito indivisível, que o Estado-Membro apenas poderá conceder na sua totalidade ou não concederá direito algum.

2. O direito interno pode excluir o reembolso parcial nos termos do artigo 183.º da Diretiva IVA?

39. No entanto, nos termos do artigo 183.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem efetuar o reporte do excedente para o período seguinte — possibilidade de que a Chéquia não fez uso — ou proceder ao respetivo reembolso segundo as modalidades por eles fixadas. O direito checo exclui, no caso em apreço, um reembolso do excedente, enquanto a inspeção tributária do período de tributação não estiver concluída.

40. Todavia, como o Tribunal de Justiça já declarou, o artigo 183.º da Diretiva IVA não deve ser interpretado no sentido de que as modalidades fixadas pelos Estados-Membros para o reembolso do excedente de IVA estão dispensadas de qualquer controlo tendo em conta o direito da União⁸.

41. A este respeito, deve observar-se, em primeiro lugar, que resulta de jurisprudência constante que o direito dos sujeitos passivos a deduzir do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União⁹.

42. Como o Tribunal de Justiça sublinhou reiteradamente, o referido direito a dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Em especial, este direito é *imediatamente* exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante¹⁰.

43. Em segundo lugar, deve recordar-se que a própria existência do direito a dedução está abrangida pelos artigos 167.º a 172.º da Diretiva IVA, que figuram no capítulo intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», ao passo que os artigos 178.º a 183.º desta diretiva dizem respeito unicamente às modalidades de exercício deste direito¹¹.

5 Acórdão de 18 de dezembro de 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, n.º 56).

6 Acórdão de 28 de julho de 2011 (C-274/10, EU:C:2011:530, n.º 56).

7 Acórdão de 18 de outubro de 2012 (C-525/11, EU:C:2012:652, n.º 38).

8 Acórdãos de 16 de março de 2017, Bimotor (C-211/16, não publicado, EU:C:2017:221, n.º 20), de 18 de outubro de 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, n.º 23); de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530, n.º 40), e de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 28), que citam o Acórdão de 21 de janeiro de 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, n.º 15).

9 Acórdãos de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530, n.º 42); de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 31), e de 10 de julho de 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, n.º 14). Em sentido análogo, Acórdão de 18 de dezembro de 1997, Molenheide e o. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, n.º 47).

10 Acórdãos de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530, n.º 43); de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 32); de 30 de setembro de 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, n.º 34); e de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, n.º 37 e jurisprudência referida).

11 Acórdão de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530, n.º 44). V., neste sentido, desde logo, Acórdãos de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, n.º 30), e de 8 de novembro de 2001, Comissão/Países Baixos (C-338/98, EU:C:2001:596, n.º 71).

44. Neste sentido, o Tribunal de Justiça já precisou que as modalidades fixadas pelos Estados-Membros a este respeito não podem ofender o princípio da neutralidade fiscal, fazendo recair sobre o sujeito passivo, no todo ou em parte, o peso desse imposto¹².

45. Em especial, essas modalidades devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do crédito resultante do excedente de IVA, o que implica que o reembolso seja efetuado, num prazo razoável, através do pagamento em dinheiro ou de forma equivalente e que, em qualquer caso, o modo de reembolso adotado não deve fazer correr nenhum risco financeiro ao sujeito passivo¹³.

46. Esse seria, porém, o caso se o pagamento de um excedente de IVA reclamado fosse retardado pelo simples facto de uma pequena parte do montante ser contestada e examinada mais em pormenor. Pense-se num excedente de, por exemplo, 100 000 euros e um montante parcial contestado de algumas centenas de euros. A taxa de juro prevista pelo direito checo a partir de um período de cinco meses em nada altera esta situação, uma vez que esta taxa não elimina o risco financeiro durante os primeiros cinco meses e também não compensa a desvantagem em termos de liquidez.

47. Por conseguinte, o artigo 183.º da Diretiva IVA não permite que a parte não contestada da dedução de IVA reclamada não seja reembolsada pelo simples facto de uma outra parte ser ainda objeto de contestação.

3. Limitação com base no artigo 273.º da Diretiva IVA?

48. O artigo 273.º da Diretiva IVA também não fornece qualquer justificação para esta limitação no tempo, pelos Estados-Membros, da dedução do imposto pago a montante. Segundo esta disposição, os Estados-Membros podem prever outras obrigações para os sujeitos passivos para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude. Contudo, a fração do excedente de IVA aqui em questão não faz, de todo, parte de uma fraude fiscal. Por conseguinte, o artigo 273.º da Diretiva IVA também não é aplicável para justificar por que razão esta parte só é apurada e paga ao fim de vários anos.

4. Conclusão intercalar

49. A título intercalar, pode concluir-se que os artigos 179.º, 183.º e 273.º da Diretiva IVA não concedem aos Estados-Membros a faculdade de limitar no tempo a totalidade do excedente do imposto pago a montante, quando apenas é contestada uma parte desse excedente e a outra parte não é objeto de contestação.

C. Existência de uma parte não contestada do excedente de IVA reclamado

50. Não obstante, os Governos checo e espanhol defendem que não pode haver uma parte não contestada do excedente de IVA, uma vez que este excedente, enquanto saldo, depende sempre da dívida de imposto real.

¹² Expressamente, nesse sentido, Acórdão de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530, n.º 45).

¹³ Acórdãos de 16 de março de 2017, Bimotor (C-211/16, não publicado, EU:C:2017:221, n.º 33); de 18 de outubro de 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, n.º 24); de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530, n.º 45); de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, n.ºs 33 e 64); e de 10 de julho de 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, n.º 17).

51. A dependência do excedente de IVA do valor da dívida de imposto — como é corretamente alegado pela Comissão, bem como pelos Governos checo e espanhol — resulta da compensação obrigatória prevista no artigo 179.º da Diretiva IVA. A este respeito, em caso de dúvida quanto à dívida de imposto declarada, a Administração Fiscal deve poder examiná-la num prazo razoável e, se necessário, fixar uma dívida de imposto mais elevada, pelo que eventualmente também já não restará qualquer excedente de IVA.

52. Por um lado, segundo jurisprudência constante, o direito à dedução de IVA pode ser exercido *imediatamente*¹⁴. Por outro lado, a Administração Fiscal deve poder verificar as declarações fiscais apresentadas pelo sujeito passivo. Isto aplica-se particularmente no caso em que o sujeito passivo — tal como previsto no artigo 179.º da Diretiva IVA — deduz, ele próprio, o montante do imposto devido e, portanto, calcula ele mesmo o montante de IVA ainda devido e o montante do seu excedente de IVA. Esta verificação incide tanto sobre o valor da dedução do imposto pago a montante como sobre o valor do imposto devido, dois fatores determinantes para o montante do excedente de IVA.

53. Por conseguinte, num caso em que a Administração Fiscal tinha apenas reembolsado uma parte do excedente de IVA e o sujeito passivo reclamava o restante desse excedente, o Tribunal de Justiça decidiu que o prazo de reembolso do excedente de IVA pode ser prorrogado, para ser efetuada uma inspeção fiscal, sem que esse prazo prorrogado deva ser considerado excessivo, desde que a prorrogação não ultrapasse o que é necessário para levar a cabo este procedimento de inspeção¹⁵. Porém, isto dizia apenas respeito à parte *controvertida* do excedente de IVA.

54. O Tribunal de Justiça não tem, no caso em apreço, de se pronunciar sobre o prazo razoável para efetuar uma tal verificação da parte contestada, nem sobre se este prazo foi já ultrapassado após um período de cerca de três anos. A AGROBET não solicita o pagamento do excedente de IVA sobre o qual recaem dúvidas e que deve ser objeto de verificação, mas sim o apuramento e o reembolso da parte do excedente de IVA não contestada e que não deve precisamente ser objeto de verificação. Segundo os factos descritos pelo órgão jurisdicional de reenvio, mesmo tendo em conta todas as dúvidas expressas pela Administração Fiscal — que recaem, no caso em apreço, sobre as operações relativas ao óleo de colza —, parece haver sempre um excedente de IVA. Neste sentido, pode perfeitamente falar-se no caso da AGROBET de um excedente de IVA não contestado.

55. No entanto, gostaria de salientar que esta parte não contestada do *excedente* de IVA não tem de ser idêntica à parte não contestada da *dedução* de IVA aparentemente exigida pela AGROBET, dependendo antes da existência de dúvidas também quanto ao montante da dívida de imposto da AGROBET. Se a Administração Fiscal tiver indícios objetivos da existência de uma dívida de imposto mais elevada, esta situação reduzirá a parte não contestada do excedente de IVA, apesar de uma dedução de IVA não contestada. Em teoria, há também que ter em conta uma dívida de imposto residual ainda a pagar. Compete, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio clarificar este último aspeto.

14 Acórdãos de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530, n.º 43); de 30 de setembro de 2010, *Uszodaépitő* (C-392/09, EU:C:2010:569, n.º 34); e de 15 de julho de 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, n.º 37 e jurisprudência referida).

15 Acórdãos de 6 de julho de 2017, *Glencore Agriculture Hungary* (C-254/16, EU:C:2017:522, n.º 21), e de 12 de maio de 2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 53); em sentido semelhante, desde logo, Acórdão de 10 de julho de 2008, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, n.º 27).

D. Pagamento atempado da parte não contestada do excedente de IVA

56. Este excedente de IVA, que não é contestado e que não necessita de verificação, deve ser pago atempadamente. Isto resulta do princípio da neutralidade (a este respeito, n.ºs 57 e segs.), do papel da empresa sujeita a imposto como simples cobrador de impostos por conta do Estado (a este respeito, n.ºs 63 e 64) e dos direitos fundamentais do sujeito passivo (a este respeito, n.ºs 65 e 66). A luta efetiva contra a fraude também não justifica, no caso em apreço, qualquer reporte ilimitado no tempo do reembolso da parte não contestada do excedente de IVA (a este respeito, n.ºs 67 e segs.).

1. Quanto ao princípio da neutralidade

57. O princípio da neutralidade contém dois corolários principais. Por um lado, este princípio opõe-se a que operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados de maneira diferente em matéria de cobrança do IVA¹⁶. Por outro lado, o princípio da neutralidade visa desonerar totalmente o empresário, enquanto cobrador de impostos por conta do Estado, do encargo final do IVA¹⁷, desde que a própria atividade empresarial se destine à realização de operações (em princípio¹⁸) tributáveis¹⁹.

58. Ambas as manifestações deste princípio estão presentes no caso em apreço. Por um lado, a regulamentação e a prática em vigor na Chéquia tratam o sujeito passivo, que realiza predominantemente entregas (isentas) transfronteiriças, de forma desfavorável face ao sujeito passivo que efetua as mesmas operações em território nacional. Em caso de dúvida quanto ao direito à dedução de certas operações internas, não haverá qualquer problema de liquidez antes da conclusão da inspeção fiscal, visto que a dedução de IVA se pode realizar por meio da compensação de dívidas de imposto mais elevadas decorrentes de outras operações internas.

59. Com vista a recusar uma tal dedução eventualmente injustificada, a Administração Fiscal deverá proceder a um apuramento do imposto correspondente, que poderá, em seguida, ser também objeto a curto prazo (possivelmente através de medidas provisórias) de um controlo judicial. Consequentemente, este litígio referir-se-á unicamente à parte controversa, ao passo que a dedução de IVA não contestada não será objeto deste litígio.

60. Todavia, se o sujeito passivo realizar as mesmas operações no quadro do tráfego internacional de bens, simples dúvidas por parte da Administração Fiscal quanto a certas operações deverão bastar, nos termos da legislação checa, para que também o excedente de IVA não contestado não seja pago. Uma tal diferença de tratamento é incompatível com o princípio da neutralidade.

61. Além disso, a empresa exportadora deve, durante a inspeção, pré-financiar por sua conta o IVA, apesar de o IVA não dever constituir um encargo para a empresa.

62. É precisamente esta penalização do comércio transfronteiriço que suscita grandes reservas à luz do direito da União.

16 Acórdãos de 16 de outubro de 2008, Canterbury Hockey Club E Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, n.º 30); de 7 de setembro de 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, n.º 20); e de 11 de junho de 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, n.º 22).

17 Acórdãos de 13 de março de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 25), e de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, n.º 39).

18 São exceção as entregas transfronteiriças isentas no caso em apreço, que, nos termos do artigo 169.º, alínea b), da Diretiva IVA, conferem um direito à dedução de IVA.

19 Acórdãos de 13 de março de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, n.º 41), de 15 de dezembro de 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 51), e de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, n.º 57); e as minhas Conclusões no processo Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, n.º 25).

2. A empresa enquanto cobrador de impostos por conta do Estado

63. Por um lado, está também em causa o papel da empresa como cobradora de impostos por conta do Estado e no interesse do Tesouro²⁰. Se o IVA tem por objetivo que o encargo seja suportado pelo consumidor final e que — para atingir este objetivo — o empresário seja apenas obrigado a cobrar o IVA ao seu cocontratante e a entregá-lo ao credor fiscal, o surgimento de um excedente de IVA na aceção do artigo 183.º da Diretiva IVA é, na realidade, uma exceção.

64. Com efeito, nesse caso, o empresário não se limita a cobrar o IVA e a entregá-lo em seguida ao Estado, pré-financiando antes, ele próprio, em primeiro lugar esse imposto. O pré-financiamento de um imposto, que não deve na realidade onerar o empresário, deve, porém, limitar-se ao mínimo possível tendo em conta o princípio da neutralidade. Isto não acontece quando as dúvidas relativas a certas operações bastam para permitir que um pré-financiamento das operações não contestadas continue durante vários anos ou por um período indeterminado.

3. Obrigações do credor fiscal à luz dos direitos fundamentais

65. Por último, os direitos fundamentais exigem que a parte não contestada do excedente de IVA seja paga atempadamente. Mesmo quando cobra o IVA por conta do Estado, uma empresa continua a ser titular de direitos fundamentais. As medidas de apuramento do IVA são uma aplicação do direito da União na aceção do artigo 51.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»). Consequentemente, os Estados-Membros devem respeitar os direitos fundamentais da União na aplicação e na interpretação da Diretiva IVA.

66. A questão de saber se o direito à dedução de IVA é considerado propriedade (no caso em apreço, artigo 17.º da Carta) na aceção do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (TEDH)²¹ ou se o bloqueio temporal do excedente de IVA diz antes respeito ao exercício de uma profissão (artigo 15.º da Carta) ou à liberdade da empresa (artigo 16.º da Carta) pode ser deixada em aberto. Em qualquer caso, verifica-se uma ingerência nos direitos fundamentais da empresa, se esta última for obrigada a pré-financiar durante vários anos um imposto que lhe é materialmente estranho. É certo que é possível justificar essa ingerência. Todavia, tal acontece unicamente quando a ingerência é proporcionada.

4. Proporcionalidade no âmbito de uma luta efetiva contra a fraude

67. No entanto, esta situação não se verifica no caso em apreço. É certo que os Estados-Membros têm um interesse legítimo em tomar as medidas adequadas para proteger os seus interesses financeiros. Também a luta contra possíveis fraudes, evasões fiscais e abusos é um objetivo reconhecido e encorajado pela Diretiva IVA²².

20 Expressamente, neste sentido, Acórdãos de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 21), e de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, n.º 25).

21 TEDH, 7 de julho de 2011, Serkov c. Ucrânia (CE:ECHR:2011:0707JUD003976605, n.ºs 32 e segs.), e 22 de janeiro de 2009, Bulves c. Bulgária (CE:ECHR:2009:0122JUD000399103, n.º 57).

22 Acórdão de 10 de julho de 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, n.º 22). V., neste sentido, Acórdãos de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.º 54); de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 71); e de 18 de dezembro de 1997, Molenheide e o. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, n.º 47).

68. Todavia, os Estados-Membros devem utilizar meios que ofendam o menos possível os objetivos e os princípios impostos pela regulamentação comunitária, como o princípio fundamental do direito à dedução do IVA²³. Por conseguinte, estes meios não poderão ser utilizados de forma a pôr sistematicamente em causa o direito à dedução do imposto pago a montante e, assim, a neutralidade do IVA²⁴.

69. Gostaria de chamar a atenção para o facto de o Tribunal de Justiça já ter salientado que a necessidade geral de submeter o sujeito passivo a uma inspeção — em particular de um sujeito passivo novo — não pode conduzir a que o excedente de IVA apenas seja reembolsado seis meses mais tarde, quando o sujeito passivo não tem a possibilidade de afastar uma suspeita de fraude fiscal²⁵. O Tribunal de Justiça chegou à mesma conclusão no que respeita ao reporte generalizado por um ano do reembolso de uma fração de um excedente de IVA relativo a um período de tributação de um mês²⁶.

70. O mesmo deve também aplicar-se quando só está em causa o facto de que o sujeito passivo deveria saber que um terceiro — com o qual realizou transações — estava envolvido numa fraude fiscal, recaindo esta suspeita, porém, apenas sobre uma parte das operações e uma parte da dedução de IVA. Com efeito, o bloqueio da totalidade do excedente de IVA reclamado é, durante um período indeterminado, desproporcionado quando apenas uma parte das operações e da dedução declaradas suscita dúvidas e é subsequentemente objeto de verificação.

71. Isto é particularmente evidente quando as dúvidas se referem apenas a um pequeno setor das atividades económicas de um sujeito passivo (por exemplo, uma operação, em milhares de operações, cujo destinatário era um autor de fraude fiscal), ao passo que a maior parte das atividades foram incontestavelmente declaradas de forma regular.

72. Um meio igualmente adequado, mas menos restritivo, para evitar perdas fiscais devido a uma possível participação numa fraude fiscal de um terceiro na Polónia consiste em apurar o imposto tendo em conta uma tal participação e, por outro lado, em determinar de forma apropriada as operações e a dedução de IVA não contestadas. Outro meio menos restritivo e igualmente adequado seria fixar provisoriamente o imposto mediante constituição de uma garantia (por exemplo, uma garantia bancária), que cobre o risco receado, a verificar, de perda de receitas fiscais (que poderia resultar de uma dívida de imposto eventualmente mais elevada), como foi, de resto, proposto pela AGROBET.

VI. Conclusão

73. Assim, proponho que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo à questão submetida pelo Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, Chéquia):

É incompatível com os artigos 167.º e 168.º da Diretiva 2006/112/CE, tendo em conta o princípio da neutralidade, retardar, por um período indeterminado, o apuramento e o pagamento da parte não contestada do excedente de IVA reclamado, até que a parte controvertida desse mesmo excedente seja objeto de uma inspeção adequada.

23 Acórdãos de 10 de julho de 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, n.º 23); de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548, n.ºs 52 e 53); e de 18 de dezembro de 1997, Molenheide e o. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, n.ºs 46 e 47). No que se refere expressamente à proporcionalidade na luta contra a fraude do IVA, Acórdão de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, n.ºs 19 e 20).

24 V., neste sentido, Acórdãos de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 49); de 27 de setembro de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, n.º 26); de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 92); e de 21 de março de 2000, Gabalfra e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, n.º 52).

25 Acórdão de 10 de julho de 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, n.º 24).

26 Acórdão de 18 de outubro de 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, n.ºs 33 e segs.).