

Processo C-186/20

**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1,
do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça**

Data de entrada:

29 de abril de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca)

Data da decisão de reenvio:

5 de março de 2020

Recorrente:

HYDINA SK s.r.o.

Recorrido:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Direção de Finanças da República Eslovaca)

Objeto do processo principal

Recurso de cassação interposto pela sociedade HYDINA SK s.r.o. (a seguir «recorrente») num processo relativo à fiscalização da legalidade de uma decisão da Autoridade Tributária de não conceder o direito ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago em excesso e de proceder à liquidação desse imposto.

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

O Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca) submete as questões prejudiciais com base no artigo 267.º TFUE, que têm por objeto a natureza dos prazos para a prestação de informações no âmbito da troca internacional de informações, nos termos do Regulamento n.º 904/2010, no contexto de uma fiscalização tributária, as consequências jurídicas do incumprimento desses prazos em conexão com a legalidade da suspensão da fiscalização tributária e se o incumprimento desses prazos constitui uma ingerência ilegal nos direitos do sujeito passivo.

Questões prejudiciais

- Deve o considerando 25 do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, que estabelece que «[o]s prazos fixados no presente regulamento para a prestação de informações devem ser entendidos como prazos máximos a não ultrapassar», ser interpretado no sentido de que se trata de prazos que não podem ser ultrapassados e cuja ultrapassagem implica a ilegalidade da suspensão da fiscalização tributária?
- O incumprimento dos prazos de execução da troca internacional de informações prevista no Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, tem consequências (sanção) para a autoridade requerida e para a autoridade requerente?
- Uma troca internacional de informações que ultrapasse os prazos fixados no Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, pode ser considerada uma ingerência ilegal nos direitos do sujeito passivo?

Disposições de direito da União referidas

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, artigo 288.º

Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Regulamento n.º 904/2010»), considerando 25, artigos 10.º, 11.º e 12.º

Disposições nacionais referidas

Ústava Slovenskej republiky (Constituição da República Eslovaca), artigo 2.º, n.º 2, e artigo 7.º, n.º 2

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov [Lei n.º 563/2009, Relativa ao Processo Tributário (Código de Processo Tributário) e que altera e completa algumas leis] (a seguir «Código de Processo Tributário»)

§ 3.º, n.º 2, segundo período

A Autoridade Tributária é obrigada a examinar todos os atos sujeitos a um procedimento tributário, a tratá-los imediatamente e sem atraso indevido e a utilizar os meios mais adequados para a correta determinação e liquidação do imposto.

§ 46.º, n.º 10

O prazo para efetuar a fiscalização tributária não pode exceder um ano a contar da data do seu início. O § 61.º aplica-se mutatis mutandis à suspensão da fiscalização tributária.

§ 61.º, n.º 1, alínea b)

A Autoridade Tributária pode suspender o procedimento fiscal se tiver sido iniciado um procedimento relativo a outra circunstância relevante para a tomada de uma decisão ou se for necessário obter informações, nos termos de regulamentação especial 21a).

§ 61.º, n.º 5

Em caso de suspensão do procedimento fiscal, fica suspensa a contagem dos prazos previstos na presente lei.

A nota de rodapé 21a) do § 61.º, n.º 1, alínea b) remete para a zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (Lei n.º 442/2012 sobre Assistência Internacional e a Cooperação em Matéria Fiscal) e para o Regulamento n.º 904/2010.

Acórdão do Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca), de 27 de julho de 2016, ref. 3Szf/46/2015

Decisão do Ústavný súd Slovenskej republiky (Tribunal Constitucional da República Eslovaca), n.º IV. ÚS 116/2013-11, de 28 de fevereiro de 2013

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 No período de tributação de dezembro de 2013, a recorrente exerceu o direito à dedução do IVA relativamente à compra de carne à sociedade Argus Plus spol. s.r.o. (a seguir «fornecedor»), no valor total de 1 048 195,99 euros, incluindo IVA no valor de 174 699,33 euros.
- 2 Em 21 de março de 2014, a Daňový úrad Prešov (Autoridade Tributária de Prešov; a seguir «Autoridade Tributária») iniciou uma fiscalização tributária com o objetivo de verificar a legitimidade do direito da recorrente ao reembolso do excedente ou de parte deste, para o período tributário de dezembro de 2013. No âmbito dessa fiscalização, foi executado um extenso procedimento de produção de prova para verificar as relações de fornecimento e recebimento entre a recorrente e o fornecedor, incluindo os seus subcontratantes (sociedades estrangeiras), com vista a determinar se as operações tributáveis declaradas pela recorrente efetivamente tiveram lugar.
- 3 Tendo o fornecedor adquirido os bens na Polónia, a Autoridade Tributária pediu, no âmbito desse procedimento de produção de prova, a troca internacional de informações para verificar a aquisição da mercadoria a partir de outro Estado-Membro. Consequentemente, suspendeu a fiscalização tributária a partir de 26 de agosto de 2014. A resposta definitiva à troca internacional de informações foi notificada à Autoridade Tributária em 11 de março de 2015, verificando-se assim a causa para prossecução da fiscalização tributária. Em 10 de abril de 2015, a Autoridade Tributária decidiu suspender novamente a fiscalização tributária a partir de 20 de abril de 2015. Em apoio dessa decisão, a Autoridade Tributária indicou que o gerente do fornecedor tinha residência permanente na Hungria e, portanto, pediu uma troca internacional de informações. Tendo cessado os motivos da suspensão da fiscalização, esta prosseguiu a partir de 1 de julho de 2015. O relatório da fiscalização tributária foi elaborado em 16 de novembro de 2015 e, em 7 de dezembro de 2015, essa fiscalização terminou com a receção pela recorrente do relatório acompanhado de um convite para apresentar observações.
- 4 Com base nas constatações resultantes da fiscalização tributária, a Autoridade Tributária chegou à conclusão de que o fornecedor não exerceu uma atividade económica efetiva no período tributário fiscalizado, que não adquiriu, de facto, o direito de dispor dos bens como proprietário, não surgiu a seu respeito qualquer obrigação fiscal pelo fornecimento de bens na aceção da Lei do IVA, pelo que a recorrente não preenchia as condições para a dedução do imposto sobre a compra.

- 5 Tendo em conta o exposto, a Autoridade Tributária emitiu, em 30 de maio de 2016, uma decisão em que fixou relativamente à recorrente, para o período de tributação de dezembro de 2013, uma diferença de IVA no valor de 174 699,33 euros, isto é, não concedeu o excedente de 4780,97 euros e fixou o imposto no valor de 169 918,36 euros.
- 6 A recorrente interpôs recurso dessa decisão na Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Direção de Finanças da República Eslovaca) que, por Decisão de 17 de outubro de 2016, confirmou a decisão da Autoridade Tributária.
- 7 A recorrente interpôs, no Krajský súd v Prešove (Tribunal Regional de Prešov; a seguir «Tribunal Regional»), recurso administrativo da decisão da Direção de Finanças da República Eslovaca, pedindo a anulação das decisões impugnadas das autoridades tributárias e a remessa do processo às mesmas para lhe ser dado seguimento. Por Sentença de 18 de janeiro de 2018, o Tribunal Regional negou provimento ao recurso da recorrente.
- 8 A recorrente interpôs recurso de cassação dessa decisão do Tribunal de Regional no Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca; a seguir «Tribunal de Cassação»), pedindo a anulação da sentença recorrida e a remessa do processo ao Tribunal Regional para lhe ser dado seguimento e, a título subsidiário, a alteração da decisão impugnada e a anulação das decisões das autoridades tributárias e a remessa do processo a essas entidades para lhe ser dado seguimento.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 9 No seu recurso de cassação, a recorrente invocou, nomeadamente, a violação do princípio da proporcionalidade e a ilegalidade da sentença. Alega que a exigência de adequação do procedimento de fiscalização tributária (princípio da proporcionalidade em direito fiscal) foi formulada com precisão pelo legislador, ao fixar limites para restringir o âmbito temporal da fiscalização tributária.
- 10 Quanto à alegada violação do princípio da proporcionalidade, a recorrente invocou o § 46.º, n.º 10, do Código de Processo Tributário, lido em conjugação com o artigo 10.º do Regulamento n.º 904/2010. Discorda da argumentação do Tribunal Regional, segundo o qual os prazos não decorrem após a suspensão da fiscalização tributária, uma vez que as disposições do Regulamento n.º 904/2010 que regulam, nomeadamente, a troca internacional de informações são disposições do direito da União que prevalece sobre o da República Eslovaca. A fim de apreciar se a duração máxima da fiscalização tributária foi respeitada, há que determinar a data do seu início e, em seguida, a data do seu termo, uma vez que essa duração é simultaneamente o limite que determina a legalidade da fiscalização tributária. A recorrente indicou que, na fiscalização tributária em causa, não foram respeitados os prazos previstos pelo Regulamento n.º 904/2010 para o cumprimento do dever de informação no âmbito da assistência internacional e da cooperação em matéria fiscal por parte dos Estados-Membros.

A este respeito, salientou que, segundo o considerando 25 do referido regulamento, trata-se de prazos que devem ser entendidos como prazos máximos a não ultrapassar e que, nos termos do artigo 10.º do mesmo regulamento, essas informações são comunicadas o mais rapidamente possível e, o mais tardar, no prazo de três meses a contar da data de receção do pedido. No entanto, caso a autoridade requerida já disponha das informações em questão, o prazo é reduzido para um mês, no máximo.

- 11 No caso em apreço, a fiscalização tributária durou um total de 626 dias, incluindo a sua suspensão durante 202 dias. Assim, a Autoridade Tributária concluiu a fiscalização tributária após o termo do prazo legal de 1 ano a contar da data do seu início, incluindo o prazo máximo de três meses para a sua suspensão nos termos do Regulamento n.º 904/2010.
- 12 Quanto ao acima exposto, a recorrente também remeteu para o considerando 12, lido em conjugação com o artigo 7.º da Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE, segundo o qual deverão ser fixados prazos para a prestação de informações ao abrigo da presente diretiva de forma a garantir uma troca de informações atempada e por conseguinte eficaz. Neste contexto, indicou que a expressão «os motivos da suspensão do procedimento», contida no § 61.º, n.º 4, do Código de Processo Tributário, deve ser interpretada no contexto da Diretiva 2011/16/UE, de modo que a supressão dos motivos da suspensão de uma fiscalização tributária é delimitada pela duração máxima dos prazos estabelecidos na diretiva para a prestação das informações solicitadas.
- 13 A recorrente pediu igualmente ao Tribunal de Cassação que submetesse ao Tribunal de Justiça da União Europeia a questão da interpretação dos prazos previstos no direito da União para a prestação de informações (no âmbito da assistência internacional e da cooperação em matéria fiscal) e que apreciasse as consequências do incumprimento desses prazos sobre a legalidade da suspensão da fiscalização tributária, especialmente no que respeita à eventual violação dos direitos da recorrente enquanto sujeito passivo.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 14 O Tribunal de Cassação salienta que o princípio constitucional da legalidade do poder estatal, consagrado no artigo 2.º, n.º 2, da Ústava Slovenská republika (Constituição da República Eslovaca) estabelece a vinculação das autoridades estatais à Constituição e à lei. Por conseguinte, a Autoridade Tributária só pode agir em procedimentos fiscais no respeito e dentro dos limites da Constituição, bem nos termos e condições previstos na lei. No ordenamento jurídico da República Eslovaca, a fiscalização tributária é um procedimento previsto na lei que visa, antes de mais, obter e recolher as provas necessárias para a adoção de uma decisão pela Autoridade Tributária no âmbito de um procedimento de

liquidação ou determinação de impostos. Uma das condições que afeta a legalidade dos elementos de prova e, em última análise, a decisão da Autoridade Tributária é o rigoroso cumprimento do prazo legal para realizar a fiscalização tributária. Uma fiscalização tributária cuja duração ultrapasse o permitido por lei viola a legalidade do seu resultado, que tem relevância jurídica, não devido à sua não conformidade formal, mas à intensidade da fiscalização tributária, enquanto ingerência material na esfera individual do sujeito passivo fiscalizado, constituída pelos seus direitos e liberdades fundamentais. Segundo a legislação em vigor na República Eslovaca, a Autoridade Tributária dispõe de um tempo limitado de um ano para efetuar a fiscalização tributária dentro do prazo legal. Uma das exceções é a suspensão da fiscalização tributária devido a um pedido de troca internacional de informações, que não está abrangida pelo prazo legal para a realização dessa fiscalização tributária, uma vez que, nos termos do § 61.º, n.º 5, do Código de Processo Tributário, em caso de suspensão do procedimento fiscal, fica suspensa a contagem dos prazos. Importa igualmente notar que, na atividade das autoridades tributária, não se pode excluir que o recurso à instituição da suspensão da fiscalização tributária e, mais precisamente, através da suspensão desnecessária e inadequada da fiscalização tributária para apurar as circunstâncias de facto no âmbito de uma troca internacional de informações determinantes para a correta fixação do imposto, conduza precisamente a uma situação em que o prazo legal da fiscalização tributária é, de facto, prolongado ou contornado. Isto levaria a contornar a lei, já que aceitar tal procedimento implicaria que a fiscalização tributária poderia ter duração ilimitada ou prolongar-se por um período excessivamente longo que extravasa o enquadramento estabelecido pela lei. Tal procedimento teria também por efeito enfraquecer a segurança jurídica dos sujeitos passivos. Por conseguinte, há que apreciar a adequação da conduta da Autoridade Tributária ao solicitar informações do estrangeiro e suspender a fiscalização tributária, respeitando o princípio da proporcionalidade.

- 15 A Autoridade Tributária é obrigada a realizar a fiscalização tributária no prazo máximo de um ano a contar da data do seu início, com a ressalva de que pode suspender a fiscalização tributária devido à necessidade de obter informações nos termos do Regulamento n.º 904/2010. As informações cuja obtenção originou suspensão da fiscalização tributária devem ser fornecidas no prazo máximo de três meses previsto no Regulamento n.º 904/2010. Importa salientar que as disposições do Regulamento n.º 904/2010 são normas do direito da União diretamente aplicáveis, uma vez que o direito da União, nas condições da República Eslovaca, prevalece sobre a legislação nacional. As autoridades administrativas (e, portanto, também a administração tributária) de cada Estado-Membro estão obrigadas, em caso de pedido de prestação de informações no âmbito de um inquérito administrativo, a agir no respeito dos prazos fixados pelo Regulamento n.º 904/2010. Tendo em conta a aplicabilidade direta deste regulamento e os prazos que dele decorrem para os órgãos da administração financeira, é evidente que a comunicação das informações, ou seja, a realização das trocas internacionais de informações, deve ter lugar nos prazos previstos no Regulamento n.º 904/2010, e isto apesar de o Código de Processo Tributário não prever expressamente este prazo nem remeter de modo algum para o mesmo.

- 16 Durante o procedimento de fiscalização tributária, a Autoridade Tributária deve, em primeiro lugar, zelar pela aplicação do regulamento e só a título subsidiário do Código de Processo Tributário. A disposição do § 61.º, n.º 1, alínea b), do Código de Processo Tributário contém uma referência à nota de rodapé 21a) que, por sua vez, remete para a Lei n.º 442/2012 Relativa à Assistência Internacional e Cooperação em Matéria Fiscal e para o Regulamento n.º 904/2010. O Tribunal de Cassação considera, a este respeito, que a referência, feita na nota de rodapé 21a), a esse regulamento não pode ser interpretada arbitrariamente de forma restritiva nem no sentido de reduzir o referido regulamento à simples função de legitimar a suspensão do procedimento, uma vez que essa referência remete para o regulamento no seu todo, isto é, incluindo as condições para a realização das trocas internacionais de informações e o prazo para a sua execução. Portanto, não é claro que, por um lado, se possa deduzir do regulamento um motivo legítimo de suspensão do processo e, por outro, não sejam tidas em conta as suas outras disposições, a saber, o artigo 10.º do regulamento. Uma interpretação conforme com o direito da União das disposições acima referidas milita a favor da conclusão de que uma suspensão da fiscalização tributária na aceção do Código de Processo Tributário só é lícita durante o período previsto pelo Regulamento n.º 904/2010 para a execução da troca internacional de informações, em resultado da qual a fiscalização tributária foi suspensa. Acolher esta interpretação significaria que a suspensão da fiscalização tributária por um período superior a três meses, isto é, a duração máxima autorizada por este regulamento, teria por efeito que uma suspensão da fiscalização tributária que ultrapasse a duração prevista pelo referido regulamento é uma suspensão que não pode ter as consequências previstas na lei, a saber, a aplicação dos prazos previstos pelo Código de Processo Tributário, e que, em última análise, é contrária às exigências de proporcionalidade e de segurança jurídica do sujeito passivo fiscalizado.
- 17 No caso em apreço, a fiscalização tributária foi suspensa (duas vezes) precisamente na sequência da apresentação de um pedido de troca internacional de informações ao abrigo do artigo 7.º do Regulamento n.º 904/2010. No primeiro caso, a resposta dada pela autoridade estrangeira foi notificada sem ambiguidade após o termo do prazo de três meses previsto por este regulamento, sem que a ultrapassagem desse prazo tenha sido sanada pelo procedimento previsto nos artigos 11.º e 12.º do Regulamento n.º 904/2010, que permitem prorrogar o prazo para a comunicação das informações solicitadas. Uma vez que se tratava de comunicar informações que, na sequência da sua transmissão à Autoridade Tributária, serviam de base para apreciar a justeza do direito à dedução do IVA invocado pela recorrente, o Tribunal de Cassação considera que a questão relativa à interpretação da natureza dos prazos previstos pelo Regulamento n.º 904/2010 reveste importância primordial para a apreciação da legalidade das decisões das autoridades tributária (do ponto de vista da duração da fiscalização tributária na sequência da sua suspensão).
- 18 Na medida em que o termo do prazo legal para efetuar a fiscalização tributária implique a ilegalidade do relatório resultante da mesma ou a inadmissibilidade da sua utilização como fundamento da imposição da obrigação fiscal, no caso de

aplicação direta do Regulamento n.º 904/2010, há que determinar a natureza dos prazos que dele decorrem e a forma como o tribunal administrativo deve efetuar a fiscalização jurisdicional com vista a apreciar a legalidade da duração da fiscalização tributária. O Tribunal de Cassação, ciente da importância de estabelecer prazos na aceção do Regulamento n.º 904/2010 (para facilitar e acelerar a cooperação nas trocas de informações entre os Estados-Membros da União Europeia em matéria fiscal), vê-se confrontado com a questão de saber se, no contexto de disposições nacionais que preveem um prazo para realizar uma fiscalização tributária, devido à aplicação da instituição da suspensão da fiscalização tributária, motivada pela apresentação de um pedido de troca internacional de informações, se deve entender que os prazos previstos neste regulamento para os órgãos da administração financeira, relativos a um pedido de troca internacional de informações, são prazos cuja ultrapassagem acarreta obrigações para a Autoridade Tributária ou constitui uma ingerência ilegal nos direitos do sujeito passivo fiscalizado e quais as consequências/sanções que decorrem do direito da União em caso de incumprimento desses prazos.

- 19 Por conseguinte, o Tribunal de Cassação considerou que, no caso em apreço, para efeitos da interpretação das disposições do direito da União em causa, era necessário submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia um pedido de decisão prejudicial.