

**Processo C-420/19**

**Pedido de decisão prejudicial**

**Data de entrada:**

29 de maio de 2019

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Riigikohus (Supremo Tribunal, Estónia)

**Data da decisão de reenvio:**

29 de maio de 2019

**Demandante:**

Maksu-ja Tolliamet

**Pessoa interessada:**

Heavyinstall OÜ

---

**RIIGIKOHUS (Supremo Tribunal)**

HALDUSKOLLEGIUM (Secção de contencioso administrativo)

**DESPACHO**

[omissis]

Data do despacho: 29 de maio de 2019

[omissis]

Processo: Pedido do Maksu- ja Tolliamet de aprovação de medidas cautelares em relação à Heavyinstall OÜ

Partes: Demandante: Maksu- ja Tolliamet [omissis]

Pessoa interessada: Heavyinstall OÜ [omissis]

[omissis]

Fundamento do processo perante o Riigikohus: Recurso da Maksu- ja Tolliamet (Administração fiscal aduaneira)

[omissis]

## DESPACHO

1. É submetida ao Tribunal de Justiça da União Europeia a seguinte questão prejudicial:

Deve o artigo 16.º da Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas, ser interpretado no sentido de que o tribunal do Estado-Membro que recebeu o pedido de medidas cautelares, ao pronunciar-se sobre esse pedido em conformidade com a sua legislação nacional (conforme permitido pelo artigo 16.º, n.º 1, ao tribunal requerido), está vinculado à apreciação do tribunal do Estado-Membro de estabelecimento do requerente, no que respeita à necessidade e à possibilidade das medidas cautelares, caso tenha sido apresentado ao tribunal um documento que contém essa apreciação (artigo 16.º, [n.º 1], segundo parágrafo, último período, e nos termos do qual no Estado-Membro requerido) não é necessário um ato destinado a reconhecer, completar ou substituir esse documento?

[Omissis] [Suspensão da instância]

## MATÉRIA DE FACTO E TRAMITAÇÃO PROCESSUAL

1. Em 13 de março de 2018, a Administração Fiscal da República da Finlândia apresentou um pedido de medidas cautelares à **Maksu- ja Tolliamet** (Autoridade Tributária e Aduaneira, a seguir «MTA») relativo à Heavyinstall OÜ, a fim de assegurar o cumprimento da obrigação fiscal prevista que incumbe à Heavyinstall OÜ. O pedido foi apresentado com base no artigo 16.º (pedido de medidas cautelares) da Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas.

2. Em 29 de março de 2018, a MTA solicitou ao Tallinna Halduskohus (Tribunal Administrativo de Taline), em conformidade com o § 51<sup>3</sup>, n.º 1 e com o § 136<sup>1</sup>, n.º 1, do maksukorralduse seadus (Código Tributário estónio, a seguir «MKS»), autorização de aposição de aviso de proibição de prática de atos disposição sobre os veículos da Heavyinstall OÜ (dois reboques, no valor aproximado de 7 500 euros cada, e um camião, no valor aproximado de 9 500 euros), e de penhora das contas bancárias da sociedade em todas as instituições de crédito estónias, no montante de 297 304 euros.

2.1. Resulta da fundamentação do pedido que a autoridade fiscal finlandesa, na sequência de procedimento fiscal, pretende impor uma obrigação fiscal adicional à Heavyinstall OÜ no montante previsto de 320 000 euros. A obrigação fiscal resulta do facto de a Heavyinstall OÜ não ter declarado, e também não ter pago, quaisquer impostos na Finlândia, apesar de aqui possuir um estabelecimento estável. Apesar de X, membro do conselho de administração da Heavyinstall OÜ, ter declarado que vive permanentemente em Taline desde 2009 e que gere a empresa a partir desta cidade, é possível concluir, com base nos dados da MTA, dos bancos, das agências de viagens e dos parceiros de cooperação reconhecidos, que X passou efetivamente a maior parte do tempo na Finlândia, onde também se encarregou da gestão da empresa. Na síntese da auditoria fiscal, a autoridade fiscal finlandesa considerou que o local de residência habitual e o centro efetivo de vida de X se situavam efetivamente na Finlândia, onde exerceu também as funções de gestão da Heavyinstall OÜ. Além disso, toda a atividade económica da empresa se realizou na Finlândia. Por conseguinte, nos termos do artigo 5.º, n.ºs 1 e 2, da convenção entre a República da Estónia e a República da Finlândia destinada a evitar a dupla tributação do rendimento e do património, bem como a evasão fiscal (convenção para evitar a dupla tributação), a Heavyinstall OÜ tem um estabelecimento estável na Finlândia, mas a empresa não pagou quaisquer impostos nesse país. O único membro do conselho de administração da Heavyinstall OÜ prestou declarações falsas tanto em relação à atividade económica da empresa, como também a respeito do seu domicílio. Este comportamento é revelador da atitude do representante da Heavyinstall OÜ a respeito das suas obrigações de serviço público.

2.2. Por decisão do tribunal de primeira instância de Keski-Pohjanmaa de 8 de fevereiro de 2018, anexa ao pedido, os ativos da Heavyinstall OÜ foram penhorados, a pedido da autoridade fiscal finlandesa, num montante que garante o crédito do requerente no valor de 320 022 euros. Nesta decisão, foi concluído que existe um risco de a Heavyinstall OÜ esconder, destruir ou transferir os seus ativos ou agir de uma forma que ponha em risco a satisfação do crédito da autoridade fiscal. Tendo em consideração o comportamento do sujeito passivo, pode ser mais difícil ou mesmo impossível a execução da obrigação fiscal. O membro do conselho de administração da empresa induziu deliberadamente em erro a autoridade fiscal no que respeita a um eventual estabelecimento estável e à obrigação fiscal daí resultante. Tendo em conta as conclusões da autoridade fiscal finlandesa, é evidente que, desde 2010, a Heavyinstall OÜ pretendia cometer uma evasão fiscal e que, apesar do controlo fiscal entretanto realizado e da imposição de impostos adicionais, o comportamento da empresa em matéria fiscal não melhorou. É possível que a Heavyinstall OÜ tenha a mesma atitude em relação à obrigação fiscal que venha a ser imposta em resultado do presente processo, pelo que se corre o risco de os impostos não serem pagos. A empresa não apresentou um relatório de contas anual para o exercício contabilístico de 2017 e, de acordo com os dados do registo dos transportes da autoridade rodoviária, em 21 de março de 2018, a pessoa em causa vendeu o Renault Traffic que lhe pertencia. Além disso, na sua petição de 13 de março de 2018, a autoridade fiscal finlandesa

informou a MTA de que tinha apresentado queixa à polícia finlandesa quanto a possíveis atos de fraude fiscal cometidos pela Heavyinstall OÜ.

**3. O Tallinna Halduskohus (Tribunal Administrativo de Taline) indeferiu o pedido por decisão de 3 de abril de 2018.**

**3.1.** Na sua opinião, não está preenchida a condição enunciada no § 136<sup>1</sup>, n.º 1, da MKS, nos termos da qual a aplicação de medidas cautelares pressupõe a existência de uma suspeita fundamentada de que, após a determinação de um crédito pecuniário ou de uma obrigação resultante de uma lei fiscal, a sua execução possa revelar-se significativamente mais difícil ou impossível devido ao comportamento do sujeito passivo. A aplicação de medidas cautelares restringe de forma significativa o direito de uma pessoa de dispor livremente dos seus próprios bens e de exercer a sua atividade empresarial, pelo que este tipo de medidas cautelares não deve ser adotado de ânimo leve. O receio de que a execução da obrigação fiscal poderia revelar-se consideravelmente mais difícil ou impossível devido ao comportamento da parte em causa não pode assentar apenas no montante do imposto. É possível concluir, com base no relatório de contas anual da Heavyinstall OÜ para o exercício contabilístico de 2016, que se trata de uma empresa ativa, rentável e com um volume de negócios respeitável. É plausível que, em caso de manutenção da sua atividade económica tradicional, a empresa possa não ser capaz de pagar o montante total do imposto que lhe será provavelmente exigido. No entanto, não se pode excluir que, independentemente da obrigação fiscal adicional, o empresário pretenda continuar a exercer a sua atividade económica e pagar a dívida fiscal recorrendo para tal aos mecanismos previstos pela lei finlandesa.

**3.2.** Não resulta claramente da documentação que a Heavyinstall OÜ tenha ocultado informações à autoridade fiscal. As divergências de opinião entre a pessoa em causa e a autoridade fiscal finlandesa assumem antes uma natureza jurídica. O facto de, no entender da autoridade fiscal finlandesa, a Heavyinstall OÜ, não ter declarado as suas obrigações fiscais na Finlândia não justifica, enquanto tal, a conclusão de que a empresa tentará eximir-se ao cumprimento da sua obrigação fiscal logo que esta seja fixada. Não é possível deduzir tanto do pedido como dos documentos anexos que a situação económica da empresa se tenha alterado significativamente. O simples facto de a pessoa em causa ter vendido um veículo não permite concluir que tenha efetuado essa operação com a intenção de contornar uma eventual obrigação fiscal futura.

**3.3.** A penhora das contas correntes de um empresário apresenta-se como uma medida particularmente restritiva. É por isso que o § 136<sup>1</sup> exige uma razão muito importante para penhorar a conta bancária de um empresário quando a obrigação fiscal não ainda não foi fixada, mas, no caso em apreço, essa razão não é evidente. De acordo com o relatório de contas anual da Heavyinstall OÜ, é plausível que a penhora de contas bancárias conduza à cessação da atividade da empresa ou, pelo menos, à necessidade de reorganizar a empresa de uma forma que implique custos

e atividades que devam ser considerados consequências irreversíveis ou difíceis de eliminar.

**4. A MTA interpôs recurso para o Ringkonnakohus.**

**5. O Ringkonnakohus Tallinn** (Tribunal de Recurso de Taline) negou provimento ao recurso por **decisão de 8 de maio de 2018** e não alterou o dispositivo da decisão do tribunal administrativo, tendo, no entanto, acrescentado a sua própria fundamentação á fundamentação da decisão do tribunal administrativo. O Ringkonnakohus negou igualmente provimento ao pedido da MTA de submeter um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia. [omissis].

**5.1.** Uma análise da legislação fiscal da União Europeia permitiu concluir que em situações em que foram apresentados pedidos de medidas cautelares sem que tenham sido emitidos títulos executivos para o crédito no Estado requerente, aplicar-se-ia o denominado sistema dual ao abrigo da Diretiva 2010/24/UE, atualmente aplicável. A dualidade está relacionada com o facto de tanto o Estado-Membro requerente como o Estado-Membro requerido terem o direito de apreciar o mérito da aplicação de medidas cautelares nos termos do direito nacional. Em conformidade com o artigo 16.º da Diretiva 2010/24/UE, o Estado-Membro que recebeu um pedido de medidas cautelares deve tomar medidas cautelares, em conformidade com os procedimentos previstos na legislação desse Estado-Membro e avaliar se a adoção dessas medidas estaria em conformidade com a sua legislação e as suas práticas administrativas nas circunstâncias em questão. O Ringkonnakohus considera que resulta claramente do que precede de que, no âmbito da assistência mútua internacional, a aplicação de medidas cautelares numa situação em que não existe um título executivo difere substancialmente da cobrança internacional de créditos fiscais já determinados, e que no âmbito da decisão sobre o pedido de medidas cautelares nos termos do artigo 16.º da diretiva o Estado-Membro requerido deve igualmente avaliar o mérito e a proporcionalidade das medidas em conformidade com o direito e as práticas administrativas nacionais. Apesar de o Estado-Membro a quem é requerida a execução de medidas cautelares não necessitar de reconhecer, complementar ou substituir o documento original que autoriza à aplicação de medidas cautelares no Estado-Membro requerente (no presente caso, a decisão do tribunal finlandês; artigo 16.º, n.º 1, segundo e terceiro períodos, da diretiva), a autoridade ou o tribunal do Estado-Membro requerido não estão vinculados por este documento a realizar as medidas cautelares requeridas no seu próprio território sempre que a adoção dessas medidas seja incompatível com a sua legislação e as suas práticas administrativas e não seja proporcionada.

**5.2.** No caso em apreço, não estão preenchidas todas as condições previstas no § 136<sup>1</sup> do MKS para a realização de atos executórios contra a pessoa em causa. No que respeita ao presente pedido, o tribunal considera carecer da convicção de que a satisfação das obrigações fiscais que serão possivelmente impostas à Heavyinstall OÜ se possa revelar difícil ou impossível devido ao comportamento

desta empresa. Embora a autoridade fiscal finlandesa tenha constatado que o membro do conselho de administração da pessoa em causa tenha passado a maior parte do ano na Finlândia, não é possível concluir inequivocamente com base nesta conclusão que o comportamento da pessoa em causa permita inferir uma intenção de cometer uma fraude fiscal ou que o seu comportamento não seria digno de confiança. [omissis]. A adoção de medidas cautelares em relação à Heavyinstall OÜ violaria igualmente o princípio da proporcionalidade. A autoridade fiscal finlandesa pretende impor à pessoa em causa uma obrigação fiscal adicional numa situação em que a mesma pessoa em causa tinha cumprido obrigações fiscais equiparáveis na República da Estónia durante o mesmo período de tributação. De acordo com o resumo da auditoria fiscal realizado pela autoridade fiscal finlandesa, durante o período de tributação em causa a pessoa tinha pago impostos à República da Estónia (cerca de 131 000 euros); do resumo não resulta, no entanto, que a autoridade fiscal finlandesa tenha deduzido esse montante do crédito fiscal previsto. As medidas solicitadas pela MTA para garantir o crédito da autoridade fiscal finlandesa, no montante de 320 022 euros, seriam constituídas em grande medida pela penhora dos ativos circulantes detidos nas contas bancárias da empresa (no valor de 297 304,74 euros). Tendo em conta o objetivo de cumprimento da obrigação fiscal prevista, a penhora das contas bancárias constituiria uma medida que restringiria indevidamente os direitos da pessoa em causa. É inegável que a penhora dos ativos circulantes prejudicaria a prossecução da atividade da empresa. Numa situação em que o previsível crédito fiscal da autoridade fiscal finlandesa já se encontra assegurado, em grande medida, pelo montante pago pela pessoa em causa à República da Estónia e em que não existem provas diretas de que os ativos da empresa não são suficientes para cumprir as restantes obrigações fiscais ou de que existe uma grande probabilidade de esses ativos serem ocultados, a cessação efetiva da atividade económica da pessoa em causa em virtude da penhora das contas bancárias não seria justificada. Numa situação em que o tribunal não dispõe de quaisquer dados sobre a atual situação económica da empresa (ainda não decorreu o prazo para a apresentação de relatórios de contas anuais para o exercício contabilístico de 2017) e em que, de acordo com a conta de ganhos e perdas apresentada no registo comercial, a pessoa em causa obteve um lucro líquido 173 376 euros durante o exercício financeiro, o tribunal considerou não existir qualquer fundamento para considerar que a empresa esteja a atuar de má-fé com o intuito de evitar o cumprimento de eventuais obrigações fiscais futuras.

## ARGUMENTOS DAS PARTES

**6.** A MTA interpôs recurso para o Riigikohus, no âmbito do qual pede a anulação da decisão do Ringkonnakohus e a adoção de uma nova decisão de deferimento do seu pedido de aplicação de medidas cautelares em relação à Heavyinstall OÜ.

**6.1.** No caso em apreço, é determinante o princípio da efetividade (*principle of effectiveness*, que constitui um princípio geral do direito da União. De acordo com

a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os Estados-Membros não devem tornar impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pelo direito da União através de regras processuais estabelecidas nos respetivos ordenamentos jurídicos nacionais (v., nomeadamente, Acórdão Barth, C-542/08, n.º 17). A abordagem segundo a qual o tribunal estónio deve voltar a examinar o conjunto de provas apresentado pela Finlândia, e já avaliado pelo tribunal finlandês, esvazia de conteúdo e torna inútil o conteúdo do artigo 16.º, n.º 1, nos termos do qual o documento apresentado pelo Estado-Membro requerente não está sujeito a nenhum ato de reconhecimento, completamento ou substituição. Além disso, esta abordagem, ao não respeitar o princípio da eficácia, torna também excessivamente difícil cumprir o pedido no Estado-Membro requerido, uma vez que o tribunal estónio deve avaliar pela segunda vez os factos já estabelecidos no Estado-Membro requerente.

**6.2.** A MTA não concorda com o Ringkonnakohus no sentido de não ser justificado aceitar o pedido de medidas cautelares relativamente à Heavyinstall OÜ. Tanto no seu pedido de autorização como no seu recurso para o Ringkonnakohus, a MTA explicou que o comportamento da pessoa, pouco fiável e agindo de má-fé, resulta claramente das declarações falsas à autoridade fiscal finlandesa por X, o membro do conselho de administração da empresa, em 2013, e com base nas quais a autoridade fiscal finlandesa procedeu a uma conclusão errada e que a levaram, por conseguinte, a renunciar à correção da obrigação fiscal da empresa. O Riigikohus concordou igualmente com a afirmação de que as declarações falsas conduzem a uma situação em que a execução de um crédito fiscal poderia revelar-se significativamente mais difícil ou impossível [*omissis*]. A autoridade fiscal finlandesa apresentou uma queixa sobre um crime financeiro à polícia. Também as circunstâncias que remetem para a existência de fraude fiscal permitem suscitar uma suspeita razoável. Quando o tribunal considerou que as medidas solicitadas eram desproporcionadas à luz das circunstâncias acima referidas, deveria ter igualmente examinado a possibilidade de satisfazer parcialmente o pedido. O tribunal poderia ter deduzido do montante apresentado no pedido o valor que a empresa tinha pago na Estónia, ou apenas permitido o registo de uma proibição de disposição em relação ao veículo da empresa.

**6.3.** A autoridade fiscal finlandesa informou a MTA de que o tribunal de distrito (Keski-Pohjanmaan käräjäoikeus) tinha tomado uma decisão final sobre as medidas cautelares em 21 de junho de 2018. A decisão tem o mesmo conteúdo que a decisão provisória adotada em 8 de fevereiro de 2018.

[*omissis*] [Medidas de instrução - audição das partes]

## **DISPOSIÇÕES LEGAIS PERTINENTES**

10. O artigo 16.º («Pedido de medidas cautelares») da Diretiva 2010/24/UE do Conselho relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas dispõe o seguinte:

«1. A pedido da autoridade requerente, a autoridade requerida toma medidas cautelares, se autorizadas pelo seu direito nacional e nos termos das suas práticas administrativas, com vista a garantir a cobrança sempre que um crédito ou o título executivo no Estado-Membro requerente seja objeto de impugnação no momento em que o pedido é efetuado ou sempre que o crédito não tenha ainda sido objeto de um título executivo no Estado-Membro requerente, na medida em que sejam igualmente admitidas medidas cautelares, numa situação idêntica, pelo direito nacional e pelas práticas administrativas do Estado-Membro requerente.

O documento relativo à aplicação de medidas cautelares no Estado-Membro requerente e respeitante ao crédito para o qual é solicitada assistência mútua, se for caso disso, é anexado ao pedido de medidas cautelares no Estado-Membro requerido. Esse documento não está sujeito a nenhum ato de reconhecimento, completamento ou substituição no Estado-Membro requerido.»

11. Maksukorralduse seadus (Código Tributário estónio, a seguir «MKS»)

§ 51<sup>1</sup> MKS «Assistência mútua internacional»

«1. A Maksu-ja Tolliamet prestará assistência mútua internacional às autoridades competentes dos Estados que fazem parte da União Europeia ou com os quais a Estónia tenha celebrado uma convenção internacional válida com um conteúdo correspondente (a seguir, “autoridade competente do Estado estrangeiro”)

[...]

3. A assistência mútua internacional é pedida e prestada com base na convenção internacional e em conformidade com o procedimento e na medida prevista pela legislação da Estónia e da União Europeia.

4. A competência da autoridade que presta assistência mútua, bem como os direitos e as obrigações das partes, são determinados pela legislação nacional.

[...]»

§ 51<sup>3</sup> MKS «Cobrança através da assistência mútua internacional»

«1. A fim de cobrar os impostos do Estado que apresentou um pedido de cobrança, aconselhamento ou informação ou que submeteu um pedido de medidas cautelares, ou de uma das suas autoridades locais ou uma outra unidade administrativa, o Maksu- ja Tolliamet prestará assistência mútua internacional a um sujeito passivo com domicílio ou sede na Estónia ou que possua ativos neste país.

...



3. Baseando-se num pedido de medidas cautelares apresentado pela autoridade competente do Estado estrangeiro, a Maksu- ja Tolliamet tem competência para adotar medidas de execução em conformidade com o procedimento previsto no § 136<sup>1</sup> da presente lei.

#### § 130 MKS Medidas de execução da autoridade fiscal

«1. Se o sujeito passivo não cumprir a obrigação financeira no prazo fixado no ato administrativo da autoridade fiscal ou numa decisão referida no § 128, n.º 4, pontos 2 ou 3, a autoridade fiscal começa a proceder à cobrança da dívida através da execução coerciva. A autoridade fiscal tem o direito de:

1. solicitar a inscrição de uma proibição de disposição no registo predial ou noutro registo de património sem o consentimento da pessoa em causa;
2. solicitar uma hipoteca sobre um imóvel, um navio registado no registo de navios ou uma aeronave registada no registo da aviação civil em conformidade com as regras da legislação sobre a propriedade que regulam a hipoteca obrigatória;
3. proceder à execução nos direitos financeiros em conformidade com as disposições da presente lei e os atos que regulam o procedimento de execução.
4. penhorar outros direitos patrimoniais que não possam ser executados na aceção do ponto 3 do presente número e solicitar a inscrição de uma proibição de disposição desses direitos no correspondente registo aplicável aos referidos direitos;
5. emitir uma ordem para bloquear valores mobiliários ou uma conta de títulos mobiliários em conformidade com as disposições da lei relativa ao registo de valores mobiliários.»

#### § 136<sup>1</sup> MKS «Medidas cautelares prévias à determinação do crédito pecuniário ou da obrigação»

«1. Caso durante a verificação do pagamento correto de impostos existirem motivos razoáveis para suspeitar que, após a determinação da obrigação ou do crédito pecuniário resultante de uma lei fiscal, a sua exequoriedade se possa revelar significativamente mais difícil ou impossível devido ao comportamento do sujeito passivo, o diretor da autoridade fiscal ou qualquer funcionário por ele autorizado podem apresentar ao tribunal administrativo um pedido de aprovação de uma medida de execução prevista no § 130, n.º 1, da presente lei.

1<sup>1</sup>. Caso uma medida de execução prevista no § 130, n.º 1, da presente lei não for possível no caso concreto ou exista uma elevada probabilidade de não ser bem-sucedida, o diretor da autoridade fiscal ou qualquer funcionário por ele autorizado podem solicitar ao tribunal administrativo que permita ao oficial de justiça adotar as seguintes medidas de execução:

1. Penhorar os ativos do sujeito passivo ou do destinatário do aviso de cobrança que forem detidos pelo sujeito passivo, o destinatário do aviso de cobrança ou um terceiro;

2. Proibir uma terceira pessoa de transferir ativos para o sujeito passivo ou para o destinatário do aviso de cobrança ou cumprir outro tipo de obrigações relacionadas com mesmo, ao qual poderá também estar associada a obrigação de transferir ativos para o oficial de justiça ou dinheiro para uma conta especificamente criada para este efeito.

1<sup>2</sup>. No caso referido no n.º 1<sup>1</sup>, ponto 1, do presente número, o tribunal pode ordenar, com base num pedido apresentado pela autoridade fiscal, pelo sujeito passivo ou pelo destinatário do aviso de cobrança, que os ativos penhorados sejam vendidos e que o produto da venda seja transferido para uma conta prevista para esse efeito, desde que o bem seja suscetível de perder uma parte significativa do seu valor ou que a armazenagem do bem implique custos excessivos.

1<sup>3</sup>. O pedido referido nos n.ºs 1 e 1<sup>1</sup> do presente número deve ser dirigido ao tribunal administrativo em cujo distrito o sujeito passivo ou o destinatário do aviso de cobrança está domiciliado ou tem a sua sede. Caso o domicílio ou a sede do sujeito passivo ou do destinatário do aviso de cobrança não forem conhecidos ou não se situarem na Estónia, o pedido deve ser dirigido ao tribunal administrativo do distrito em que se encontram os bens em causa.

1<sup>4</sup>. A fim de cobrar as despesas de execução relacionadas com as medidas referidas no n.º 1<sup>1</sup>, pontos 1 e 2, do presente número, a autoridade fiscal deve emitir um despacho que estabelece o prazo para o seu pagamento e no qual se remete para o facto de, em caso de não pagamento das despesas de execução dentro do prazo referido, a obrigação não paga será executada nos termos dos §§ 128-132 da presente lei.

2. O pedido ao tribunal administrativo deve especificar o seguinte:

1. Uma justificação que permita concluir que a cobrança da eventual obrigação fiscal é significativamente mais difícil ou impossível;

2. O valor estimado do possível crédito pecuniário ou da obrigação;

3. Informações sobre a garantia, após cuja prestação a autoridade fiscal porá termo à medida de execução;

4. Uma ou várias das medidas de execução enumeradas no § 130, n.º 1, da presente lei ou do Código de Processo Executivo, bem como uma justificação pelo facto de a autoridade fiscal considerar necessária a medida escolhida.

3. Caso o facto que deu origem à ação de execução tiver deixado de existir ou caso o sujeito passivo tiver prestado uma garantia para assegurar o pagamento do

eventual crédito pecuniário ou da obrigação, a autoridade fiscal põe termo à medida de execução o mais tardar no prazo de dois dias úteis.

4. A autoridade fiscal e a pessoa cujos direitos forem afetados pela decisão podem interpor recurso da aceitação ou da recusa do pedido referido nos n.ºs 1–1<sup>2</sup> do presente número ou do pedido aí referido. É possível interpor recurso da decisão do Ringkonnakohus sobre o recurso.»

## POSIÇÃO DA SECÇÃO COMPETENTE

**12.** No caso em apreço, é controvertido se os órgãos jurisdicionais recusaram corretamente o pedido da MTA de 29 de março de 2018 de autorização para o registo de proibições de disposição a respeito dos ativos da Heavyinstall OÜ e para a penhora dos seus ativos. O fator decisivo para a solução do litígio está relacionado com a resposta à questão de saber se, no âmbito da decisão sobre o pedido de medidas cautelares apresentado pela MTA por via da assistência mútua, os próprios órgãos jurisdicionais nacionais podem apreciar os elementos de prova, incluindo a decisão de relativa à aplicação de medidas cautelares do tribunal finlandês, e decidir de acordo com a sua própria convicção se as condições de aplicação das medidas estão preenchidas, ou se, pelo contrário, os tribunais se devem basear na apreciação jurídica feita pelo tribunal finlandês na sua decisão sobre a matéria de facto.

**13.** Os tribunais decidiram que as condições previstas no § 136<sup>1</sup>, n.º 1, MKS não estavam cumpridas no caso do pedido apresentado pela MTA. Mesmo após a transmissão do entendimento da autoridade fiscal finlandesa, a MTA considera que os tribunais estónios começaram indevidamente a verificar se o pedido está em conformidade com a legislação nacional, na medida em que nos termos do artigo 16.º, n.º 1, último período, da Diretiva 2010/24, o documento de outro Estado-Membro não pode ser reavaliado.

**14.** No direito nacional, o § 51<sup>3</sup>, n.º 3, e o § 136<sup>1</sup> MKS dizem respeito à decisão sobre um pedido de medidas cautelares através do recurso à assistência mútua. Destas disposições não resultam quaisquer diferenças quanto à decisão sobre um pedido através do recurso à assistência mútua e um pedido necessário para assegurar o procedimento próprio da MTA. Neste sentido, ao transpor a diretiva o legislador estónio considerou que a último período do n.º 1 do artigo 16.º, da Diretiva 2010/24/UE não constitui uma base para a transferência para o território estónio da autorização de aplicação de medidas cautelares concedida pelo tribunal finlandês. A Secção competente dá igualmente preferência à interpretação do artigo 16.º, n.º 1, da diretiva segundo a qual a decisão do Tribunal de primeira instância finlandês sobre a aplicação de medidas cautelares constitui apenas um elemento de prova que deve ser avaliado no âmbito do exame da condição prevista no § 136<sup>1</sup> MKS e da autorização das medidas de execução. Tal é confirmado pelo artigo 16.º, n.º 1, primeiro período, nos termos do qual a

autoridade requerida toma medidas cautelares se o pedido for admissível ao abrigo do seu direito nacional e nos termos das suas práticas administrativas,

**15.** A Secção competente considera que não deve, no entanto, ser excluída a interpretação da autoridade fiscal (que também transmite a posição das autoridades fiscais finlandesas) de que, nos termos do artigo 16.º, n.º 1, último período, da diretiva, não é admissível um desvio em relação à apreciação dos factos estabelecida na decisão judicial anexa ao pedido, e de que a Estónia cometeu um erro no âmbito da transposição da diretiva. No âmbito do procedimento de cobrança, recorre-se a um título uniforme como base para a execução coerciva e a sua conformidade com a legislação não é verificada a nível nacional. Na aplicação de medidas cautelares importa igualmente remeter para os princípios da confiança mútua e da cooperação e para o princípio da eficácia, bem como partir do ponto de vista do tribunal do Estado-Membro requerente que já teve oportunidade de avaliar a necessidade de aplicar medidas cautelares. Por conseguinte, a Secção competente não concorda com o entendimento do Ringkonnakohus de que se trata de uma situação que configura um ato claro.

**16.** Não existe jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia relativa à interpretação do artigo 16.º da Diretiva 2010/24/UE. Também não é possível constatar a existência de pedidos de decisão prejudicial previamente submetidos a este respeito.

**17.** Com base nas considerações expostas, e porque não existe jurisprudência do Tribunal de Justiça a respeito destas questões, a presente Secção considera necessário submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia um pedido de decisão prejudicial. *[omissis]* [Suspensão da instância]

*[omissis]*