

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

14 de maio de 2020 (1)

«Reenvio prejudicial – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Dedução do IVA pago a montante – Excedente de IVA – Retenção do excedente de IVA na sequência de um processo de fiscalização tributária – Pedido de restituição da parte do excedente referente às operações que não foram objeto do processo de fiscalização – Indeferimento da Administração Fiscal»

No processo C-446/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa), por Decisão de 31 de maio de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 9 de julho de 2018, no processo

Agrobet CZ s. r. o.

contra

Finanční úřad pro Středočeský kraj,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: A. Arabadjiev (relator), presidente de secção, P. G. Xuereb e T. von Danwitz, juízes,
advogada-geral: J. Kokott,

secretário: M. Longar, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 11 de setembro de 2019,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Agrobet CZ s. r. o., por M. Jelínek e O. Moravec, advokáti,
- em representação do Governo checo, por M. Smolek, J. Vlášil e O. Serdula, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por S. Jiménez García, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e M. Salyková, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 19 de dezembro de 2019,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 179.º, 183.º e 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1; a seguir « Diretiva IVA»), e do princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Agrobet CZ s. r. o. (a seguir «Agrobet») ao Finanční úřad pro Středočeský kraj (Serviço de Finanças da região da Boémia Central, República Checa) a respeito da retenção de um excedente de IVA por este Serviço na sequência da abertura de um processo de fiscalização tributária.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA dispõe:

«Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.»

4 O artigo 167.º da mesma diretiva prevê:

«O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»

5 O artigo 168.º, alínea a), da mesma diretiva tem a seguinte redação:

«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;

[...]»

6 O primeiro parágrafo do artigo 179.º da mesma diretiva enuncia:

«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»

7 O primeiro parágrafo do artigo 183.º da Diretiva IVA tem o seguinte teor:

«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.»

8 O primeiro parágrafo do artigo 273.º da Diretiva IVA prevê:

«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.»

Direito checo

9 O § 105, n.º 1, da Zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty (Lei n.º 235/2004, relativa ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado), na versão aplicável ao processo principal, dispõe:

«Quando, na sequência de uma liquidação do excedente de IVA, o pagamento em excesso reembolsável for superior a 100 [coroas checas (CZK) (cerca de 3,94 euros)], este será reembolsado oficiosamente no prazo de 30 dias a contar do apuramento do excedente. O reembolso não é aplicável se o excedente resultar de alteração do imposto na sequência de processo de recuperação.»

10 O § 85, n.os 1, 3 e 4, da z?akon ? 280/2009 Sb., da?ov? ?ád (Lei n.º 280/2009, que aprova o Código de Processo Tributário), na versão aplicável ao litígio do processo principal (a seguir «Código de Processo Tributário»), prevê:

«1. A fiscalização tributária tem por objeto as obrigações fiscais, as declarações do sujeito passivo ou outras circunstâncias determinantes para o estabelecimento e a determinação exata do imposto relativo a um processo fiscal.

[...]

3. A Administração Fiscal realiza a fiscalização tributária circunscrita à matéria objeto de fiscalização. O âmbito da fiscalização tributária pode ser alargado ou reduzido durante o processo segundo o procedimento previsto para a sua abertura.

4. A fiscalização tributária pode ser realizada em conjunto com vários procedimentos tributários relativos ao mesmo sujeito passivo. A Administração fiscal pode igualmente iniciar uma fiscalização tributária relativamente a outros processos fiscais, alargando a fiscalização tributária em curso a outro procedimento fiscal.»

11 O § 89, n.º 4, do Código de Processo Tributário enuncia:

«Se resultar da declaração fiscal ordinária apresentada ou da declaração fiscal complementar que o sujeito passivo tem direito a uma dedução fiscal, a Administração Fiscal, em caso de dúvida, convidá-lo-á a esclarecer as dúvidas no prazo de 30 dias a contar da data da apresentação dessa declaração e até ao último dia do prazo fixado para a apresentação da declaração fiscal ordinária ou da declaração fiscal complementar.»

12 O § 90, n.os 2 e 3, do mesmo código tem o seguinte teor:

«2. Se as dúvidas não forem esclarecidas e o montante do imposto não tiver sido fixado de forma suficientemente credível, a Administração Fiscal comunica ao sujeito passivo o resultado do processo de esclarecimento e de regularização. O sujeito passivo pode, no prazo de 15 dias a contar da data em que tiver tido conhecimento do resultado do procedimento de clarificação e regularização, apresentar um pedido de continuação de produção da prova, acompanhado da apresentação de outros meios de prova.

3. Se a Administração Fiscal tiver motivos para prosseguir a produção da prova, dá início a uma fiscalização tributária na medida desses motivos. Se a Administração Fiscal não encontrar

motivos para prosseguir a produção da prova, profere uma decisão de fixação do imposto no prazo de 15 dias a contar do dia em que o sujeito passivo apresentou o pedido de continuação da produção de prova.»

13 O § 148 do mesmo código dispõe:

«1. O imposto não pode ser fixado após o fim do prazo de liquidação, que é de três anos. O prazo de liquidação do imposto começa a correr a partir da data em que terminar o prazo para a apresentação da declaração fiscal ordinária ou no dia em que o imposto se torna exigível mesmo sem a obrigação de apresentar uma declaração fiscal ordinária.

[...]

3. Se, antes de terminar o prazo de liquidação do imposto, tiver sido iniciada uma fiscalização tributária, tiver sido apresentada uma declaração fiscal ordinária ou feita uma notificação para apresentação de uma declaração fiscal ordinária, o prazo de liquidação do imposto começa a correr novamente a partir do dia em que o ato foi praticado.

4. O prazo de liquidação suspende-se:

[...]

f) a partir da data em que seja apresentado um pedido de cooperação internacional no âmbito da administração do imposto e até à data em que seja recebida a resposta a esse pedido, ou até à data da notificação da cessação da cooperação internacional no âmbito da administração do imposto no caso em apreço.

5. O direito de liquidação caduca no prazo de 10 anos contados a partir do seu início nos termos do n.º 1.

[...]»

14 O § 254a do mesmo código dispõe:

«1. Se o procedimento de clarificação e de regularização relativo a uma declaração fiscal ordinária ou a uma declaração fiscal complementar, do qual resulte que o sujeito passivo tem direito a uma dedução fiscal, exceder cinco meses, o sujeito passivo tem direito a receber juros sobre a dedução fiscal que vier a ser fixada pela Administração Fiscal.

2. O sujeito passivo tem direito a receber juros de mora sobre a dedução fiscal a contar do dia seguinte ao fim do prazo de cinco meses que começa a correr a contar do dia em que se inicia o procedimento de clarificação e regularização que exceda cinco meses, até ao dia do pagamento da dedução fiscal ou da sua utilização para efeitos do pagamento dos montantes em atraso, o mais tardar, no entanto, antes do termo do prazo para o seu reembolso.

3. A dedução fiscal vence juros à taxa anual “repo” fixada pelo banco nacional checo, acrescida de um ponto percentual aplicável no primeiro dia do semestre de calendário em causa.

[...]

6. Os juros aplicáveis em virtude desta disposição são pagos a título de indemnização dos danos materiais ou morais causados ao sujeito passivo por uma decisão ilegal ou em virtude de um procedimento administrativo irregular.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

15 Em fevereiro de 2016, a Agrobet apresentou duas declarações de IVA relativas aos períodos de tributação correspondentes aos meses de dezembro de 2015 e de janeiro de 2016, indicando excedentes, respetivamente, de 2 958 167 CZK (cerca de 116 462 euros) e de 1 559 241 CZK (cerca de 61 386 euros). Tendo sérias dúvidas quanto à regularidade das operações relativas ao óleo de colza realizadas pela Agrobet durante estes dois períodos de tributação, o Serviço de Finanças da região da Boémia Central abriu procedimentos de fiscalização tributária circunscritos apenas a essas operações. Mais concretamente, uma vez que, segundo as constatações deste serviço de finanças, o óleo de colza originário da Polónia foi comercializado na República Checa sob uma forma não alterada antes de ser novamente comercializado na Polónia pela Agrobet, o referido serviço de finanças interrogou-se sobre o cumprimento das condições necessárias para que a Agrobet pudesse beneficiar da isenção do IVA sobre o óleo de colza e pudesse deduzir o IVA pago a montante pelas compras a ele relativas. O órgão jurisdicional de reenvio precisou que o Serviço de Finanças da região da Boémia Central já tinha dado início a esses procedimentos relativamente aos períodos de tributação correspondentes aos meses de outubro e novembro de 2015.

16 Tendo reclamado da abertura desses procedimentos, a Agrobet alegou nomeadamente que, uma vez que as dúvidas da Administração Fiscal só afetavam uma pequena parte do excedente de IVA declarado, a retenção da totalidade desse excedente durante vários períodos de tributação sucessivos constituía para ela um encargo desproporcionado em face do objetivo de luta contra a fraude fiscal. A Agrobet reclamou o pagamento da parte não litigiosa do referido excedente, ou seja, a parte relativa às operações não visadas pelos referidos processos.

17 Na sequência do indeferimento das suas reclamações pelo Serviço de Finanças da região da Boémia Central, a Agrobet pediu, em maio de 2016, ao Odvolací finanční ředitelství (Direção de Recursos das Finanças, República Checa) que examinasse a forma como essas reclamações tinham sido tratadas, reiterando nomeadamente que a retenção por vários meses dos excedentes de IVA declarados, de que uma parte substancial não era visada pelas dúvidas da Administração Fiscal, era desproporcionada. A Direção de Recursos das Finanças negou provimento a este recurso pelo facto de o Código de Processo Tributário não prever notas de liquidação parcial e de o IVA dizer sempre respeito à totalidade do período de tributação e não apenas a uma parte das prestações tributáveis.

18 A Agrobet requereu então ao Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga, República Checa) que ordenasse à Administração Fiscal que fixasse, relativamente ao período de tributação de outubro de 2015, o excedente de IVA correspondente ao montante não visado pelos processos de fiscalização tributária em causa. Por Acórdão de 4 de outubro de 2016, esse órgão jurisdicional julgou procedente o pedido da Agrobet, invocando nomeadamente o artigo 183.º da Diretiva IVA e o 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).

19 Tendo a Direção de Recursos de Finanças recusado aplicar esse Acórdão de 4 de outubro de 2016 aos períodos de tributação dos meses de dezembro de 2015 e de janeiro de 2016, a Agrobet recorreu novamente para o Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga) para obter uma decisão equivalente relativamente a esses períodos.

20 O Acórdão do Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga) de 4 de outubro de 2016 foi entretanto anulado por Acórdão do órgão jurisdicional de reenvio de 11 de maio de 2017, com o fundamento de que, uma vez que o Código de Processo Tributário não prevê expressamente a possibilidade de emitir um aviso de liquidação parcial, a Administração Fiscal não pode avocar

esse poder sem fundamento jurídico. O órgão jurisdicional de reenvio precisou, além disso, que não resulta do 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), que o direito nacional deve permitir a liquidação parcial do excedente de IVA até ao limite do montante não contestado.

21 Invocando o referido Acórdão de 11 de maio de 2017, o Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga) negou provimento, por Acórdão de 13 de junho de 2017, aos recursos da Agrobet relativos aos períodos de tributação de dezembro de 2015 e janeiro de 2016.

22 A Agrobet interpôs então recurso de cassação do referido Acórdão de 13 de junho de 2017 para o órgão jurisdicional de reenvio, alegando que, ao não permitir a emissão um aviso de liquidação parcial, o direito processual nacional é incompatível com a Diretiva IVA e com a jurisprudência do Tribunal de Justiça. Segundo a Agrobet, o direito da União e, em especial, o princípio da proporcionalidade só permitem adiar o reembolso do excedente de IVA na sequência da abertura de um procedimento de fiscalização tributária na medida do necessário para atingir o objetivo prosseguido por esse procedimento. Visto que uma parte do excedente de IVA não é posta em causa pela Administração Fiscal e não é objeto do referido processo, não é possível concluir pelo caráter proporcionado da retenção da parte não controvertida desse excedente.

23 No órgão jurisdicional de reenvio, o Serviço de Finanças da região da Boémia Central alegou que, uma vez que o excedente de IVA pago se referia à totalidade do período de tributação, só podia nascer num todo indivisível. Em seu entender, não existe, portanto, uma parte não litigiosa do excedente de IVA que seja possível apurar parcialmente e reembolsar ao sujeito passivo. Além disso, o Serviço de Finanças considerou não resultar do 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), que as Administrações Fiscais dos Estados-Membros sejam obrigadas a proceder a tais reembolsos parciais.

24 O órgão jurisdicional de reenvio reconhece que as medidas nacionais adotadas ao abrigo do artigo 273.º da Diretiva IVA para lutar contra a fraude fiscal podem conduzir a uma limitação do direito à dedução do IVA e levar assim os Estados-Membros, ao abrigo da autonomia processual que lhes é reconhecida no artigo 183.º desta diretiva, a reter o excedente de IVA no âmbito de uma fiscalização tributária. Referindo, mediante invocação, nomeadamente, dos n.os 33 e 53 do Acórdão de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298), que essa retenção não deve ir além do que é necessário para levar a bom termo essa fiscalização e que qualquer desvantagem económica sofrida pelo sujeito passivo deve ser compensada pelo pagamento de juros de forma a garantir o respeito do princípio da neutralidade fiscal, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que, em conformidade com o n.º 49 do Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614), as medidas de luta contra a fraude fiscal não devem ser utilizadas de forma a porem sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA e portanto o princípio da neutralidade do IVA.

25 O órgão jurisdicional de reenvio considera, em substância, que uma legislação nacional que, à semelhança da legislação checa, não reconhece, durante um determinado período, uma prestação tributável declarada cuja correção não suscita dúvidas ou que nem sequer autoriza a prova do seu mérito põe sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA. Assim, segundo esse órgão jurisdicional, quando a regularidade de determinadas prestações não suscita dúvidas num período de tributação, a Administração Fiscal não deve ser autorizada a reter o excedente de IVA relativo a essas prestações. Com efeito, uma vez que estão preenchidas as condições para o reembolso da parte do IVA pago em excesso que se reporta às referidas prestações, essa parte do excedente não deve ser retida durante mais tempo e deve ser reembolsada.

26 Nestas condições, o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República

Checa) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«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?»

Quanto à questão prejudicial

27 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 179.º, 183.º e 273.º da Diretiva IVA, lidos à luz do princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que não prevê a possibilidade de a Administração Fiscal, antes do fim de um processo de fiscalização tributária relativo a uma declaração de IVA que indica um excedente para um período de tributação determinado, reembolsar a parte desse excedente relativo às operações que não são objeto desse processo à data da sua abertura.

28 A título liminar, importa salientar que esta questão se coloca no contexto em que, segundo as indicações do órgão jurisdicional de reenvio, a Administração Fiscal declarou circunscrever o processo de fiscalização tributária em causa a algumas das operações que contribuíram para a elaboração da declaração de IVA e em que, assim, no momento da abertura desse processo, se verifica que a parte do excedente de IVA relativa às operações não visadas pelo referido procedimento poderia ser considerada não litigiosa e, eventualmente, ser objeto de reembolso antes do fim do mesmo. Ora, tal possibilidade não está prevista no direito checo.

29 Em primeiro lugar, no que diz respeito à perspetiva de apreender o excedente de IVA que surgiu no decurso de um determinado período de tributação de modo a poder identificar, se for caso disso, uma parte não litigiosa desse excedente, há que recordar que, por força do artigo 179.º, n.º 1, da Diretiva IVA, a dedução é efetuada globalmente pelo sujeito passivo através da imputação, no montante do imposto devido relativamente a um período de tributação, do montante do IVA em relação ao qual o direito a dedução nasceu e é exercido durante o mesmo período. O artigo 183.º, n.º 1, desta diretiva precisa que, quando o montante das deduções exceder o montante do IVA devido relativamente a um período de tributação, existe um excedente que pode ser reportado para o período seguinte ou reembolsado; o direito checo optou pelo reembolso.

30 Resulta das disposições conjugadas do artigo 179.º, n.º 1, e do artigo 183.º, n.º 1, da Diretiva IVA que um excedente de IVA resulta de uma operação aritmética efetuada globalmente pelo sujeito passivo relativamente à totalidade de um período de tributação, pelo que esse excedente de IVA só pode aparecer, na declaração de IVA, sob a forma de um resultado único.

31 Este caráter global do cálculo do excedente de IVA não implica, no entanto, que este se deva considerar, como sustentaram, em substância, os Governos checo e espanhol e a Comissão Europeia nas suas observações escritas e orais, um todo indissociável que seria impossível dividir numa parte litigiosa e noutra não litigiosa, relativas a operações precisas visadas ou não por um processo de fiscalização tributária como o que está em causa no processo principal.

32 Com efeito, por um lado, resulta da letra do artigo 179.º da Diretiva IVA, como salientou a advogada-geral no n.º 34 das suas conclusões, que este artigo impõe unicamente, no seu n.º 1, a obrigação de o sujeito passivo proceder globalmente à dedução do IVA. Do mesmo modo, a letra do artigo 183.º, n.º 1, da referida diretiva não se opõe, por si só, a um reporte ou a um reembolso parciais ou fracionados do excedente de IVA.

33 Esta interpretação é corroborada pelo contexto em que os artigos 179.º e 183.º da Diretiva IVA se inserem. Com efeito, como o Tribunal de Justiça já declarou, enquanto os artigos 178.º a 183.º da diretiva dizem apenas respeito às modalidades de exercício do direito à dedução, a própria existência desse direito, que surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, está abrangida pelos artigos 167.º a 172.º da referida diretiva, que estão incluídos no capítulo 1 do título X desta última, intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução» (v., neste sentido, Acórdão de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria, C-274/10, EU:C:2011:530, n.º 44 e jurisprudência aí referida). Daqui resulta que a Diretiva IVA faz uma distinção clara entre os requisitos materiais do direito à dedução do IVA e os requisitos formais desse direito (Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 47). Assim, embora o sujeito passivo esteja obrigado a respeitar as modalidades de exercício do direito à dedução do IVA e, especialmente, a apresentar uma declaração de IVA única para a totalidade de um período de tributação, não pode ser impedido, na falta de disposições contrárias nesta diretiva, de invocar parcialmente os direitos e as pretensões materiais resultantes, para cada operação, do referido capítulo 1.

34 Por outro lado, resulta do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, e do artigo 168.º, alínea a), desta diretiva que o sujeito passivo é devedor do IVA ou pode pedir a respetiva dedução relativamente a cada operação que efetua. Como salientou a advogada-geral no n.º 36 das suas conclusões, o direito à dedução do IVA pago a montante considera-se, assim, relacionado com uma operação precisa.

35 Por outro lado, o Tribunal de Justiça precisou que, embora os Estados-Membros disponham indiscutivelmente de liberdade no estabelecimento das modalidades referidas no artigo 183.º da Diretiva IVA, as referidas modalidades não podem violar o princípio da neutralidade fiscal, fazendo recair sobre o sujeito passivo, no todo ou em parte, o peso desse imposto. Concretamente, 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 passivo (v., neste sentido, Acórdão de 10 de julho de 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, n.º 17 e jurisprudência aí referida). Ora, modalidades que, numa situação como a que está em causa no processo principal, não permitem a um sujeito passivo reclamar uma determinada parte do excedente de IVA que considera não ser litigiosa, equivalem a impedir esse sujeito passivo de invocar a existência dessa parte não litigiosa e de beneficiar do reembolso dessa parte, obrigando-o assim a suportar parcialmente o peso do imposto, em violação do princípio da neutralidade fiscal.

36 Daqui resulta que os artigos 179.º e 183.º da Diretiva IVA, lidos à luz do princípio da neutralidade fiscal, não podem ser interpretados no sentido de que excluem, por princípio, a possibilidade de identificar, para um período tributável, uma parte não litigiosa do excedente de IVA indicado numa declaração de IVA suscetível de dar origem a um reporte ou a um reembolso parciais desse excedente.

37 No que se refere, em segundo lugar, à questão de saber em que condições se pode considerar que a parte de um excedente de IVA não é efetivamente litigiosa no âmbito de um

processo de fiscalização tributária circunscrito pela Administração Fiscal, nos termos do seu direito nacional, a determinadas operações de um período de tributação, há que salientar que, uma vez que o excedente de IVA resulta da operação aritmética referida nos n.os 30 e 31 do presente acórdão, só é possível falar de uma parte não litigiosa desse excedente se o montante do imposto devido e o montante do imposto dedutível relativo a essas operações não forem eles próprios litigiosos.

38 Ora, se, no momento da abertura de um processo de fiscalização tributária ou na sua pendência, a Administração Fiscal não puder garantir que, no final do procedimento, os montantes do imposto devido e do imposto dedutível correspondentes às operações não visadas pelo referido processo não são diferentes dos montantes declarados pelo sujeito passivo, não se pode considerar que a parte correspondente do excedente de IVA em causa não é litigiosa. É ainda necessário que a Administração Fiscal se tenha assegurado, no momento da abertura do procedimento de fiscalização tributária em causa ou na sua pendência, de que os elementos que contribuíram para o cálculo da referida parte já não poderão ser postos em causa antes do fim desse procedimento.

39 Daqui resulta que, para que uma parte do excedente de IVA possa ser considerada não litigiosa, não basta que o sujeito passivo afirme unilateralmente que existe uma parte não litigiosa desse excedente nem que parece existir essa parte pelo simples facto de, no momento da abertura do procedimento de fiscalização em causa, a Administração Fiscal ter circunscrito esse procedimento a algumas das operações do sujeito passivo. Pelo contrário, é necessário que a Administração Fiscal se certifique, por um lado, de que as eventuais irregularidades de que suspeite não poderão, se se verificarem, ter repercussões nos montantes do IVA devido e do IVA dedutível correspondentes às operações não visadas pelo referido procedimento e, portanto, sobre o montante do excedente de IVA que parece incontestado e, por outro, que não será levada a alargar o alcance desse mesmo procedimento para nele incluir a totalidade ou parte das operações originalmente não fiscalizadas. Tais elementos devem resultar de forma clara, precisa e inequívoca de todas as peças processuais do procedimento de fiscalização tributária e das circunstâncias relevantes do caso em apreço.

40 Neste contexto, importa recordar, por um lado, que o prazo para efetuar o reembolso do excedente de IVA pode, em princípio, ser prorrogado para efetuar uma fiscalização tributária, sem que esse prazo prorrogado deva ser considerado irrazoável, desde que a prorrogação não ultrapasse o que é necessário para levar a bom termo esse procedimento de fiscalização (Acórdão de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 53 e jurisprudência aí referida) e, por outro lado, que, quando o reembolso ao sujeito passivo for efetuado num prazo que exceda o que é necessário para levar a cabo esse procedimento de fiscalização, o princípio da neutralidade do sistema fiscal do IVA exige que as perdas financeiras geradas em prejuízo do sujeito passivo em virtude da indisponibilidade dos montantes em causa sejam compensadas por juros de mora (Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, n.º 25 e jurisprudência aí referida).

41 Além disso, tendo em conta que o objetivo de luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos é reconhecido e encorajado pela Diretiva IVA, nomeadamente pelo seu artigo 273.º, e que os particulares não podem abusiva ou fraudulentamente prevalecer-se das normas do direito da União, cabe às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais recusar o benefício do direito a dedução se se demonstrar, à luz de elementos objetivos, que esse direito é invocado fraudulenta ou abusivamente (v., neste sentido, Acórdãos de 28 de julho de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 50; e de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 34). Assim, no âmbito de processos de fiscalização tributária, as autoridades fiscais devem, com o objetivo último de determinar corretamente o montante do

imposto, não só esclarecer as dúvidas que possam ter quanto à regularidade de determinadas operações efetuadas pelo sujeito passivo mas também certificar-se de que as eventuais irregularidades que detetarem não são de maior amplitude do que suspeitam.

42 Importa igualmente salientar que, como indica o órgão jurisdicional de reenvio no âmbito da sua argumentação exposta no n.º 25 do presente acórdão, a legislação checa em causa no processo principal nem sequer autoriza a possibilidade de um sujeito passivo fazer prova do mérito das suas alegações relativas à existência de uma parte não litigiosa do excedente de IVA, em violação das exigências decorrentes do princípio geral da boa administração.

43 A este respeito, há que recordar, por um lado, que, quando um Estado-Membro aplica o direito da União, as exigências que decorrem do direito a uma boa administração, que refletem um princípio geral do direito da União, concretamente, o direito de todas as pessoas a que os seus assuntos sejam tratados de forma imparcial e num prazo razoável, são aplicáveis no âmbito de um procedimento de fiscalização tributária (v., por analogia, Acórdão de 8 de maio de 2014 N., C-604/12, EU:C:2014:302, n.os 49 e 50).

44 Por outro lado, importa salientar que este princípio da boa administração exige que uma autoridade administrativa como a Administração Fiscal em causa no processo principal proceda, no âmbito das obrigações de fiscalização que lhe incumbem, a um exame diligente e imparcial de todos os aspetos relevantes, a fim de se assegurar de que dispõe, quando toma a sua decisão, dos elementos o mais completos e fiáveis possível para o fazer (v., neste sentido, Acórdão de 2 de setembro de 2010, Comissão/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, n.º 90 e jurisprudência aí referida). Por outro lado, este dever de diligência, que tem como corolário o direito conferido a qualquer pessoa de os seus assuntos serem tratados pelas autoridades administrativas de forma imparcial, equitativa e num prazo razoável, exige, em substância, que estas examinem, com cuidado e imparcialidade, todos os elementos relevantes do caso concreto, incluindo e sobretudo os elementos relativos às alegações expressas por um sujeito passivo como a Agrobet (v., por analogia, Acórdão de 22 de outubro de 1991, Nölle, C-16/90, EU:C:1991:402, n.os 30 a 35).

45 Esta jurisprudência aplica-se igualmente no caso de o sujeito passivo afirmar que as suspeitas de que a autoridade fiscal mantém quanto à regularidade de uma parte das operações que contribuíram para a elaboração da declaração de IVA em causa não podem ter repercussões nas operações não visadas pelo procedimento de fiscalização tributária em causa nem numa parte do excedente de IVA indicado nessa declaração e que existe, assim, uma parte não litigiosa desse excedente. Com efeito, pode ser um interesse legítimo do sujeito passivo procurar obter uma decisão da Administração Fiscal que confirme que o referido procedimento se manterá circunscrito a certas operações, tanto mais quando essas operações apenas disserem respeito a uma pequena parte da atividade económica do sujeito passivo.

46 Nestas condições, importa sublinhar que uma legislação nacional que, no âmbito das medidas adotadas por um Estado-Membro ao abrigo do artigo 273.º da Diretiva IVA, não autorize o sujeito passivo a apresentar tais elementos de prova nem a Administração Fiscal a tomar uma decisão a esse respeito é contrária ao princípio da boa administração e, por conseguinte, não é compatível com a Diretiva IVA.

47 Por outro lado, há que precisar que a possibilidade de o sujeito passivo alegar a existência de uma parte não litigiosa do excedente de IVA num período de tributação de modo a obter o seu reembolso antes do fim do procedimento de fiscalização tributária não implica automaticamente a obrigação de a Administração Fiscal reembolsar antecipadamente essa parte, incluindo quando reconhece o caráter não litigioso da referida parte. Com efeito, resulta do artigo 183.º da Diretiva IVA que, independentemente das regras por eles fixadas, os Estados-Membros só são obrigados a reembolsar ou a reportar o excedente quando o montante das deduções exceder o montante do

IVA devido relativamente ao período tributável em causa. Assim, a obrigação de reembolso ou de reporte que incumbe aos Estados?Membros por força desta disposição está condicionada pela existência de um excedente relativo à totalidade do período de tributação em causa.

48 Nestas condições, há que considerar que, no caso de um sujeito passivo invocar a existência, por sua parte, de uma parte não litigiosa do excedente de IVA no âmbito de um processo de fiscalização tributária, a Administração Fiscal só está obrigada a reembolsar ou a reportar a parte do excedente que, tendo em conta as dúvidas por ela suscitadas nesse processo e tendo em conta as circunstâncias relevantes do caso em apreço, esteja em condições de identificar de forma clara, precisa e inequívoca, independentemente do resultado do referido processo, tendo em conta a totalidade do período tributável objeto da declaração de IVA inicial. Essa obrigação de reembolso ou de reporte, pelo facto de se referir a um período tributável determinado, deve, assim, existir não apenas à luz dos montantes do imposto devido e do imposto dedutível correspondente às operações não visadas por esse processo, identificados como não litigiosos pela Administração Fiscal, mas tendo em conta a parte do excedente que subsistirá independentemente do destino do procedimento de fiscalização tributária e que é única que pode ser encarada, *in fine*, como não litigiosa. A este respeito, há que observar que essa parte não litigiosa do excedente pode eventualmente ser inferior à parte do excedente reclamada pelo sujeito passivo e relativa aos referidos montantes, reconhecidos como não litigiosos pela Administração Fiscal.

49 No caso em apreço, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, à luz dos elementos de prova eventualmente fornecidos pela Agrobet, a Administração Fiscal identificou ou devia ter identificado de forma clara, precisa e inequívoca, em qualquer fase do processo de fiscalização tributária em causa no processo principal, a existência de uma parte não litigiosa desse excedente e se, concretamente, determinou ou devia ter determinado que os montantes do imposto devido e do imposto dedutível correspondente às operações não visadas pelo referido procedimento já não eram suscetíveis de variar, antes do final desse processo, relativamente aos montantes declarados pelo sujeito passivo. Cabe?Ihe ainda verificar se a Administração Fiscal estava ou devia estar em condições, tendo em conta as dúvidas que suscitou no referido processo e à luz das peças processuais e das circunstâncias relevantes do caso concreto, determinar da mesma forma que um excedente de IVA, cujo montante pode ser inferior ao relativo às operações não visadas pela fiscalização, subsistirá seja qual for o resultado desse mesmo processo. Tal verificação deverá, especialmente, ter em conta eventuais sanções em que o sujeito passivo poderia incorrer no caso de o reembolso parcial ou provisório da parte do excedente do IVA reclamado em caso de sucesso da fiscalização tributária.

50 Se a Administração Fiscal não estava em condições de fazer estas constatações não pode ser acusada de ter recusado a emissão de um aviso de liquidação parcial antes do fim do procedimento de fiscalização tributária em causa no processo principal.

51 Tendo em conta as considerações precedentes, deve responder?se à questão submetida que os artigos 179.º, 183.º e 273.º da Diretiva IVA, lidos à luz do princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional que não prevê a possibilidade de a Administração Fiscal reembolsar, antes do fim de um processo de fiscalização tributária relativo a uma declaração de IVA que indica um excedente para um determinado período de tributação, a parte do referido excedente relativo às operações que não são visadas pelo referido processo à data da sua abertura, se não for possível determinar de forma clara, precisa e inequívoca que subsistirá um excedente de IVA, cujo montante pode ser eventualmente inferior ao relativo às operações não visadas pelo referido processo, seja qual for o resultado desse processo, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Quanto às despesas

52 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

Os artigos 179.º, 183.º e 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lidos à luz do princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional que não prevê a possibilidade de a Administração Fiscal reembolsar, antes do fim de um processo de fiscalização tributária relativo a uma declaração de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que indica um excedente para um determinado período de tributação, a parte do referido excedente relativo às operações que não são visadas pelo referido processo à data da sua abertura, se não for possível determinar de forma clara, precisa e inequívoca que subsistirá um excedente de IVA, cujo montante pode ser eventualmente inferior ao relativo às operações não visadas pelo referido processo, seja qual for o resultado desse processo, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Assinaturas

1 Língua do processo: checo.