

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

26 de março de 2015 (*)

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Princípios da proporcionalidade e da neutralidade fiscal — Tributação da entrega de um bem imóvel no âmbito de um processo de venda coerciva em leilão — Regime nacional que obriga o agente judiciário que realiza tal venda a calcular e a pagar o IVA sobre tal operação — Pagamento do preço de compra ao tribunal competente e necessidade que este transfira o IVA a pagar para o agente judiciário — Responsabilidade pecuniária e penal do agente judiciário em caso de não pagamento do IVA — Diferença entre o prazo de direito comum para o pagamento do IVA por um sujeito passivo e o prazo imposto a tal agente judiciário — Impossibilidade de deduzir o IVA pago a montante»

No processo C-499/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Polónia), por decisão de 21 de fevereiro de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de setembro de 2013, no processo

Marian Macikowski

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, S. Rodin, A. Borg Barthet (relator), E. Levits e F. Biltgen, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: K. Malacek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 4 de setembro de 2014,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de M. Macikowski, por M. Kalinowski, radca prawny,
- em representação do Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, por T. Tratkiewicz e J. Kaute, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna e A. Gawłowska, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Owsiany-Hornung e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 6 de novembro de 2014,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos princípios da proporcionalidade e da neutralidade fiscal, bem como dos artigos 9.º, 193.º, 199.º, 206.º, 250.º e 252.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 L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe M. Macikowski, agente judiciário, ao Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, a propósito do não pagamento atempado do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») devido a título da venda coerciva de um bem imóvel.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA dispõe:

«Entende-se por ‘sujeito passivo’ qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por ‘atividade económica’ qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

4 O artigo 193.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«O IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.º a 199.º e 202.º»

5 O artigo 199.º, n.º 1, alínea g), do mesmo diploma prevê:

«Os Estados-Membros podem prever que o devedor do imposto é o sujeito passivo destinatário das seguintes operações:

[...]

g) Entrega de um bem imóvel vendido pelo devedor no âmbito de um processo de venda coerciva.»

6 O artigo 204.º da diretiva IVA estabelece:

«1. Quando, nos termos do disposto nos artigos 193.º a 197.º, 199.º e 200.º, o devedor do imposto for um sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro em que o IVA é devido, os Estados-Membros podem permitir-lhe designar um representante fiscal como devedor do imposto.

Além disso, quando a operação tributável for efetuada por um sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro em que o IVA é devido e não existir, com o país da sede ou de estabelecimento desse sujeito passivo, qualquer instrumento jurídico relativo à assistência mútua de alcance

análogo ao previsto na Diretiva 76/308/CEE [...] e no Regulamento (CE) n.º 1798/2003 [...], os Estados-Membros podem adotar disposições que prevejam que o devedor do imposto é um representante fiscal designado pelo sujeito passivo não estabelecido.

Todavia, os Estados-Membros não podem aplicar a opção prevista no segundo parágrafo aos sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade, tal como definidos no ponto 1) do artigo 358.º, que tenham optado pelo regime especial dos serviços prestados por via eletrónica.

2 A opção prevista no primeiro parágrafo do n.º 1 está sujeita às condições e regras definidas por cada Estado-Membro.»

7 O artigo 205.º da diretiva IVA dispõe:

«Nas situações previstas nos artigos 193.º a 200.º, 202.º, 203.º e 204.º, os Estados-Membros podem prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA»

8 O artigo 206.º da mesma diretiva enuncia:

«Os sujeitos passivos que sejam devedores do imposto devem pagar o montante líquido do IVA no momento da apresentação da declaração de IVA prevista no artigo 250.º Contudo, os Estados-Membros podem fixar outro prazo para o pagamento desse montante ou cobrar adiantamentos provisórios.»

9 O artigo 250.º, n.º 1, da mesma diretiva está redigido do seguinte modo:

«Os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração de IVA da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efetuar, incluindo, na medida em que tal seja necessário para o apuramento do valor tributável, o montante global das operações relativas a esse imposto e a essas deduções, bem como o montante das operações isentas.»

10 O artigo 252.º, n.º 1, da diretiva IVA prevê:

«A declaração de IVA deve ser entregue num prazo a fixar pelos Estados-Membros. Esse prazo não pode exceder em mais de dois meses o termo de cada período de tributação.»

11 O artigo 273.º da referida diretiva dispõe:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no [c]apítulo 3.»

Direito polaco

Lei do IVA

12 O artigo 15.º, n.º 6, da Lei do imposto sobre bens e serviços (ustawa o podatku od towarów i usług), de 11 de março de 2004 (Dz. U. n.º 54, posição 535, a seguir «lei do IVA»), dispõe:

«Não são considerados sujeitos passivos as autoridades públicas e os órgãos que as servem, no que se refere ao desempenho das funções que lhes foram confiadas em conformidade com outras normas jurídicas e para a execução das quais foram criados, à exceção dos atos praticados em virtude de contratos de direito civil.»

13 Nos termos do artigo 18.º desta lei:

«As autoridades de execução definidas na Lei de 17 de junho de 1966, relativa ao processo de execução administrativa [...], bem como os agentes judiciais que praticam atos de execução na aceção do Código de Processo Civil [(ustawa Kodeks postępowania cywilnego), de 17 de novembro de 1964 (Dz. U. n.º 43, posição 296), na sua versão aplicável aos factos do processo principal (a seguir 'Código de Processo Civil'),] estão obrigados a pagar o imposto sobre o fornecimento de bens, realizado no âmbito de um processo de execução coerciva, que são propriedade do devedor ou que se encontram na sua posse em violação das disposições aplicáveis.»

Código Fiscal

14 O artigo 8.º do Código Fiscal (ustawa ? Ordynacja podatkowa), de 29 de agosto de 1997, na versão aplicável aos factos no processo principal (Dz. U. de 2005, n.º 8, posição 60, a seguir «código fiscal»), prevê:

«Considera-se que é devedor do imposto uma pessoa singular, uma pessoa coletiva ou uma entidade sem personalidade jurídica que, por força das disposições do direito fiscal, esteja obrigada a determinar o imposto, a cobrá-lo do sujeito passivo e a pagá-lo à autoridade fiscal dentro do prazo aplicável.»

15 O artigo 30.º do código fiscal dispõe:

«1. O devedor do imposto que não tenha cumprido as obrigações estabelecidas no artigo 8.º é responsável pelo imposto não cobrado ou pelo imposto cobrado, mas não pago.

[...]

3. O devedor do imposto ou a pessoa encarregada da cobrança é responsável, com todo o seu património, pelo pagamento das somas devidas referidas nos n.os 1 ou 2.

[...]

4. Se, no decurso do procedimento tributário, a autoridade fiscal constatar as circunstâncias referidas nos n.os 1 ou 2, emite um despacho relativo à responsabilidade fiscal do devedor do imposto ou da pessoa encarregada da cobrança, determinando o montante das somas devidas a título do imposto não cobrado ou do imposto cobrado, mas não pago.

[...]»

Código de Processo Civil

16 O artigo 808.º, n.º 1, da Lei do Código de Processo Civil (ustawa r. Kodeks postępowania cywilnego), estabelece:

«Se uma quantia em dinheiro entregue no âmbito de um processo de execução não for atribuída imediatamente, deverá ser depositada numa conta do tribunal. [...]»

17 O artigo 998.º, n.º 1, do Código de Processo Civil dispõe:

«Após a adjudicação se tornar definitiva e o comprador ter preenchido as condições da venda coerciva ou após ser tomada uma decisão relativa à fixação do preço de compra e a totalidade do preço ter sido paga pelo Tesouro Público, o tribunal emite um despacho de atribuição da propriedade.»

18 O artigo 999.º, n.º 1, do referido código prevê:

«Com o trânsito em julgado do despacho de atribuição da propriedade, a propriedade é transferida para o comprador; o despacho constitui assim a base para o registo da propriedade do comprador no cadastro imobiliário e no registo predial ou para a junção do título ao depósito de documentos. O despacho definitivo de atribuição da propriedade constitui igualmente um título executivo, que permite ao adquirente entrar na posse do bem imóvel.»

19 O artigo 1023.º, n.º 1, do mesmo código é do seguinte teor:

«As autoridades de execução estabelecem um plano de distribuição pelos credores do produto da execução do bem imóvel.»

20 O artigo 1024.º, n.º 1, do Código de Processo Civil enuncia:

«O plano de distribuição deve conter:

- 1) a soma a distribuir;
- 2) os créditos e os direitos das pessoas que participam na distribuição;
- 3) a soma a atribuir a cada um dos participantes na distribuição;
- 4) as somas a pagar, bem como as somas deixadas na conta do tribunal, com indicação das razões que justifiquem a suspensão do seu pagamento.

[...]»

21 O artigo 1035.º do mesmo código dispõe:

«Imediatamente após o depósito da quantia a distribuir na conta do tribunal, o agente judiciário elabora uma minuta do plano de distribuição do produto da execução e apresenta-o ao tribunal. Se for necessário, o tribunal modifica ou completa esse plano, ou, se não for esse o caso, aprova-o.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

22 M. Macikowski é agente judiciário no Sąd Rejonowy w Chojnicach (tribunal distrital de Chojnice).

23 Na sequência do requerimento de um credor, conduziu um processo de execução contra a

Royal sp. z o.o. (a seguir «Royal»), empresa sujeita a IVA.

24 No âmbito deste processo, M. Macikowski procedeu ao arresto de um imóvel pertencente à Royal.

25 A venda coerciva em leilão do bem imóvel em causa teve lugar em 16 de fevereiro de 2007. Por despacho de 22 de março de 2007, que transitou em julgado em 22 de agosto de 2007, o S?d Rejonowy w Chojnicach atribuiu a propriedade desse bem imóvel ao casal Babinski, pelo preço de licitação de 1 424 201 zlotis polacos (PLN). Esta soma foi depositada na totalidade pelos adquirentes na conta do referido tribunal.

26 Por decisão de 27 de outubro de 2008, M. Macikowski elaborou uma minuta do plano de distribuição da referida soma, na qual indicou, designadamente, que a quantia de IVA de 256 823,13 PLN devia ser depositada na conta da Repartição de Finanças de Chojnice.

27 Em 26 de janeiro de 2009, M. Macikowski requereu ao S?d Rejonowy w Chojnicach a transferência do valor de 256 823,13 PLN para a sua conta, para, na qualidade de devedor de imposto, poder pagar o IVA devido por força da transmissão da propriedade do imóvel da Royal, vendido em leilão.

28 O S?d Rejonowy w Chojnicach só transferiu esse montante para a conta de M. Macikowski depois do trânsito em julgado do plano de distribuição. Por conseguinte, este emitiu uma fatura incluindo o IVA sobre a venda do referido imóvel em 31 de agosto de 2009 e, em 2 de setembro de 2009, informou a autoridade fiscal do pagamento do imposto.

29 O diretor da Repartição de Finanças de Chojnice determinou, com base, designadamente, no artigo 18.º da lei do IVA, lido em conjugação com os artigos 8.º e 30.º, n.os 1, 3 e 4, do código fiscal, a responsabilidade de M. Macikowski, na qualidade de devedor do IVA no montante de 256 823,13 PLN, uma vez que este imposto, devido a título da venda do bem imóvel da Royal, tinha sido cobrado, mas não tinha sido atempadamente depositado. A Repartição de Finanças de Chojnice considerou que, tendo conduzido o processo de venda coerciva, M. Macikowski era obrigado, em novembro de 2007, a emitir em nome do devedor, a saber, a Royal, e a título da venda do bem imóvel desta sociedade, uma fatura incluindo o IVA por um montante bruto de 1 424 201 PLN, incluindo um imposto de 256 823,13 PLN, bem como a depositar o referido imposto até 25 de dezembro de 2007 na conta da autoridade fiscal competente.

30 Por sentença de 10 de outubro de 2011, o Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sk (tribunal administrativo do voivodato de Gda?sku) negou provimento ao recurso interposto por M. Macikowski da decisão de 23 de novembro de 2009, pela qual o Dyrektor Izby Skarbowej w Gda?sku responsabilizou o devedor do imposto pelo não pagamento atempado do IVA recebido a título da venda coerciva do bem imóvel da Royal. Na fundamentação, o referido tribunal indicou que, neste processo, está vinculado à interpretação do Naczelny S?d Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo), o qual não pôs em causa o fundamento jurídico da decisão recorrida e presumiu que M. Macikowski podia, juridicamente, ter cumprido as obrigações resultantes do artigo 18.º da lei do IVA.

31 M. Macikowski interpôs recurso contra a referida sentença no Naczelny S?d Administracyjny. Alega, como fundamento do recurso, que nessa sentença foi feita uma interpretação errónea do artigo 18.º da lei do IVA, por não terem sido tomadas em conta as disposições de direito da União aplicáveis à organização do IVA, a saber, as disposições da diretiva IVA.

32 Nessas condições, o Naczelny S?d Administracyjny, considerando que, para examinar o

referido recurso, é necessário proceder a uma interpretação de disposições do direito da União, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) À luz do sistema [de IVA] baseado na [diretiva IVA] [...], em particular, tendo em conta os artigos 9.º e 193.º, em conjugação com o artigo 199.º, n.º 1, alínea g), é admissível uma disposição de direito nacional como a do artigo 18.º da lei [do IVA] [...], que introduz exceções aos princípios gerais do imposto sobre o valor acrescentado, sobretudo no que diz respeito aos sujeitos jurídicos que estão obrigados a determinar e a cobrar o imposto, ao instituir a figura do devedor do imposto, ou seja, um sujeito jurídico que está obrigado a determinar o montante do imposto para o sujeito passivo, a cobrá-lo ao sujeito passivo e a pagá-lo atempadamente à autoridade fiscal?»

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão:

a) À luz do princípio da proporcionalidade, como princípio geral do direito da União, é admissível uma disposição de direito nacional como a do artigo 18.º da lei do IVA, segundo a qual, designadamente, o imposto sobre o fornecimento de imóveis[,] através de um processo de venda coerciva[,] de bens que são propriedade do devedor ou que se encontram na sua posse devido à violação de disposições em vigor, é determinado, cobrado e pago pelo agente judiciário a quem cabe realizar a venda coerciva, o qual é responsável pelo incumprimento desta obrigação, na qualidade de devedor do imposto?

b) À luz dos artigos 206.º, 250.º e 252.º da [diretiva IVA] e do princípio da neutralidade dela resultante, uma disposição de direito nacional como a do artigo 18.º da lei do IVA, da qual resulta que o devedor do imposto referido nesta disposição é obrigado a determinar, cobrar e pagar o [IVA] sobre os fornecimentos de bens que são propriedade do sujeito passivo ou que se encontram na sua posse devido à violação das disposições em vigor, realizados mediante um processo de venda coerciva, designadamente, dentro do período de tributação aplicável ao sujeito passivo, pelo valor correspondente ao produto da receita resultante da venda do bem, deduzido do [IVA] e da respetiva taxa de imposto, sem deduzir deste valor o valor do imposto pago a montante devido a partir do início do período de tributação até à data da cobrança do imposto por parte do sujeito passivo?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

33 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 9.º, 193.º e 199.º, n.º 1, alínea g), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma disposição de direito nacional, como a que está em causa no processo principal, que, no âmbito da venda coerciva de um bem imóvel, impõe a um operador, a saber, ao agente judiciário que procedeu à referida venda, as obrigações de determinar, de cobrar e de pagar atempadamente o IVA devido sobre o produto dessa operação.

34 Para responder a esta questão, importa constatar, por um lado, que o artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da diretiva IVA autoriza os Estados-Membros a designar, em caso de entrega de um bem imóvel vendido no âmbito de um processo de venda coerciva, o adquirente do bem imóvel como devedor do imposto, na condição de este ter a qualidade de sujeito passivo, para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude.

35 Por outro lado, resulta do artigo 273.º da diretiva IVA que os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e

para evitar a fraude.

36 A este respeito, o Tribunal de Justiça teve já a oportunidade de declarar que, dado que, fora dos limites que elas fixam, as disposições dos artigos 90.º, n.º 1, e 273.º da diretiva IVA não especificam as condições nem as obrigações que os Estados-Membros podem prever, essas disposições conferem aos Estados-Membros uma margem de apreciação (v. acórdão Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.º 23).

37 Contudo, as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adotar, ao abrigo do artigo 273.º da diretiva IVA, para assegurar a cobrança exata do imposto e evitar a fraude, não devem ir além do que é necessário para atingir tais objetivos e não devem pôr em causa a neutralidade do IVA (v. acórdãos Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 49, e Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, n.º 50).

38 No presente caso, em primeiro lugar, resulta das observações apresentadas pelo Governo polaco que o sistema de intermediário estabelecido pela legislação nacional em causa no processo principal, nos termos da qual o agente judiciário é incumbido de determinar, cobrar e de pagar o IVA devido sobre o produto de uma venda coerciva, visa evitar que o sujeito passivo, tendo em conta a sua situação financeira, não cumpra a sua obrigação fiscal de pagamento do IVA.

39 Logo, tal legislação é suscetível de ser abrangida pelo artigo 273.º da diretiva IVA, dado que a República da Polónia considera tal medida necessária para garantir a cobrança exata do IVA.

40 Em segundo lugar, nem o artigo 193.º nem o artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da diretiva IVA se opõem a tal legislação.

41 Com efeito, sendo certo que essas disposições preveem, em substância, que o imposto só pode ser devido pelo sujeito passivo que efetue uma entrega de bens tributáveis ou, em certas circunstâncias, pelo adquirente do bem imóvel, a função do agente judiciário como intermediário responsável pela cobrança do referido imposto não é abrangida por tais disposições.

42 Assim, o artigo 18.º da lei do IVA define a função do agente judiciário que efetua uma venda coerciva como a de um intermediário que se limita a garantir a cobrança do montante do imposto e o seu pagamento à autoridade fiscal em nome do sujeito passivo que é devedor do mesmo, dentro do prazo fixado. Nesta situação, a obrigação do agente judiciário não apresenta o caráter de uma obrigação fiscal, pois esta incumbe sempre ao sujeito passivo.

43 Deste modo, por um lado, o agente judiciário não interfere com nenhuma competência nem obrigação do sujeito passivo e limita-se a velar por que o montante do IVA correspondente a uma operação particular seja pago à autoridade fiscal.

44 Por outro lado, a legislação em causa no processo principal não prevê que o agente judiciário seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA com o referido sujeito passivo. Além disso, não é um representante fiscal do sujeito passivo no sentido do artigo 204.º da diretiva IVA.

45 Resulta destas considerações que os artigos 9.º, 193.º e 199.º, n.º 1, alínea g), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma disposição de direito nacional, como a que está em causa no processo principal, que, no âmbito da venda coerciva de um bem imóvel, impõe a um operador, a saber, ao agente judiciário que procedeu à referida venda, as obrigações de determinar, cobrar e pagar atempadamente o IVA devido sobre o

produto dessa operação.

Quanto à segunda questão, alínea a)

46 Com a sua segunda questão, alínea a), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o princípio da proporcionalidade deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição de direito nacional, como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual um agente judiciário deve responder, com todo o seu património, pelo pagamento do IVA devido sobre o produto da venda coerciva de um bem imóvel, caso não cumpra a sua obrigação de cobrança e de pagamento deste imposto.

47 A este respeito, importa lembrar que, segundo jurisprudência constante, no exercício dos poderes que as diretivas da União lhes conferem, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (v., neste sentido, acórdãos *Schloßstrasse*, C-396/98, EU:C:2000:303, n.º 44, e «*Goed Wonen*», C-376/02, EU:C:2005:251, n.º 32).

48 No que toca mais concretamente ao princípio da proporcionalidade, cumpre recordar que, embora seja legítimo que as medidas adotadas pelos Estados-Membros, com base nas disposições da diretiva IVA, se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Tesouro Público, essas medidas não devem exceder o necessário para atingir esse fim (v., neste sentido, acórdãos *Molenheide e o.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, n.º 47, e *Federation of Technological Industries e o.*, C-384/04, EU:C:2006:309, n.º 30).

49 Em particular, não pode ser considerado proporcional uma legislação que responsabilize um agente judiciário por um comportamento que não lhe é pessoalmente imputável.

50 A este respeito, o referido agente judiciário deverá dispor dos meios jurídicos para cumprir a sua função, sem que a sua responsabilidade dependa de elementos sobre os quais não tem influência, incluindo as ações ou omissões imputáveis a terceiros.

51 Neste contexto, há que lembrar que não compete ao Tribunal de Justiça, no âmbito do sistema de cooperação judiciária estabelecido no artigo 267.º TFUE, pronunciar-se sobre a interpretação de disposições nacionais nem julgar ou verificar se a interpretação que delas é feita pelo órgão jurisdicional de reenvio está correta. Com efeito, incumbe ao Tribunal de Justiça ter em conta, no quadro da repartição das competências entre este último e os tribunais nacionais, o contexto factual e regulamentar no qual se inserem as questões prejudiciais, conforme definido pela decisão de reenvio (acórdãos *Fundación Gala-Salvador Dalí e VEGAP*, C-518/08, EU:C:2010:191, n.º 21 e jurisprudência referida, e *Logstor ROR Polska*, C-212/10, EU:C:2011:404, n.º 30).

52 Assim, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se os agentes judiciários dispõem de todos os meios jurídicos para cumprir, dentro do prazo, a obrigação de cobrar e de pagar o IVA devido a título da venda coerciva de um bem, desde que cumpram as suas obrigações de maneira correta e conforme com o direito.

53 Por conseguinte, há que responder à segunda questão, alínea a), que o princípio da proporcionalidade deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma disposição de direito nacional, como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual um agente judiciário deve responder, com todo o seu património, pelo montante do IVA devido sobre o produto da venda coerciva de um bem imóvel caso não cumpra a sua obrigação de cobrança e de pagamento deste imposto, contanto que o agente judiciário em causa disponha, na realidade, de

todos os meios jurídicos para cumprir esta obrigação, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Quanto à segunda questão, alínea b)

54 Com a sua segunda questão, alínea b), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 206.º, 250.º e 252.º da diretiva IVA e o princípio da neutralidade fiscal devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma disposição de direito nacional, como a que está em causa no processo principal, em aplicação da qual o pagador referido nesta disposição é obrigado a determinar, cobrar e pagar o IVA devido a título da venda coerciva de bens, sem poder deduzir o IVA pago a montante pelo fornecedor durante o período que decorre entre o início do período de tributação e a data da cobrança do imposto por parte do sujeito passivo.

55 Importa recordar que, segundo jurisprudência constante, o direito a dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da diretiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. É exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante (v., designadamente, acórdãos *Gabalfrisa e o.º*, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, n.º 43; *Kittel e Recolta Recycling*, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.º 47; *Mahagében e Dávid*, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 38; e *Gran Via Moine*, C-257/11, EU:C:2012:759, n.º 21).

56 Além disso, resulta dos artigos 206.º e 250.º da diretiva IVA que o montante do IVA pago ao Tesouro Público deve ser um montante líquido, ou seja, um montante que tenha em conta as deduções a realizar e que todas as deduções devem ser efetuadas em relação ao período de tributação durante o qual nasceram.

57 No processo principal, é o sujeito passivo, proprietário dos bens objeto de venda coerciva em leilão pelo agente judiciário, e não o pagador, que é obrigado a apresentar uma declaração de IVA tendo em conta a operação de venda dos seus bens. Também é o sujeito passivo, e não o pagador, que dispõe do direito de deduzir do IVA devido por esta operação o IVA pago a montante. Esta dedução diz respeito ao período de tributação no decurso do qual a referida operação teve lugar.

58 Se o pagador procede ao pagamento do IVA devido sobre essa mesma operação após a apresentação da declaração pelo sujeito passivo, essa situação pode justificar-se em virtude do artigo 206.º, segundo período, da diretiva IVA, que autoriza os Estados-Membros a cobrar adiantamentos provisórios.

59 No caso do mecanismo estabelecido pelo artigo 18.º da lei do IVA, o fornecedor não dispõe do montante do IVA devido a título de uma operação realizada mediante execução coerciva. Por esta razão, não pode utilizar esta quantia para deduzir o IVA pago a montante, mas conserva o direito a esta dedução. Assim, se o IVA pago a montante pelo sujeito passivo, proprietário dos bens objeto de venda coerciva em leilão, por operações realizadas durante o período de tributação em causa, a cuja dedução tem direito, é superior ao IVA devido pela venda desses bens, o sujeito passivo pode eventualmente obter da autoridade fiscal o reembolso do excedente pago.

60 Importa, por isso, constatar que tal mecanismo está em conformidade com as disposições da diretiva IVA e que, em particular, não contraria as disposições dos artigos 250.º e 252.º desta diretiva.

61 Por conseguinte, há que responder à segunda questão, alínea b), que os artigos 206.º,

250.º e 252.º da diretiva IVA e o princípio da neutralidade fiscal devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma disposição de direito nacional, como a que está em causa no processo principal, em aplicação da qual o pagador referido nesta disposição é obrigado a determinar, cobrar e pagar o IVA devido a título da venda coerciva de bens, sem poder deduzir o IVA pago a montante durante o período que decorre entre o início do período de tributação e a data da cobrança do imposto ao sujeito passivo.

Quanto às despesas

62 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 (Primeira Secção) declara:

- 1) **Os artigos 9.º, 193.º e 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma disposição de direito nacional, como a que está em causa no processo principal, que, no âmbito da venda coerciva de um bem imóvel, impõe a um operador, a saber, ao agente judiciário que procedeu à referida venda, as obrigações de determinar, cobrar e pagar atempadamente o imposto sobre o valor acrescentado devido sobre o produto dessa operação.**
- 2) **O princípio da proporcionalidade deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma disposição de direito nacional, como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual um agente judiciário deve responder, com todo o seu património, pelo montante do imposto sobre o valor acrescentado devido sobre o produto da venda coerciva de um bem imóvel caso não cumpra a sua obrigação de cobrança e de pagamento deste imposto, contanto que o agente judiciário em causa disponha, na realidade, de todos os meios jurídicos para cumprir esta obrigação, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.**
- 3) **Os artigos 206.º, 250.º e 252.º da Diretiva 2006/112 e o princípio da neutralidade fiscal devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma disposição de direito nacional, como a que está em causa no processo principal, em aplicação da qual o pagador referido nesta disposição é obrigado a determinar, cobrar e pagar o imposto sobre o valor acrescentado devido a título da venda coerciva de bens, sem poder deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante durante o período que decorre entre o início do período de tributação e a data da cobrança do imposto ao sujeito passivo.**

Assinaturas

* Língua do processo: polaco.