

Edição provisória

**ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção)**

30 de setembro de 2021 (\*)

«Reenvio prejudicial – Cooperação administrativa e luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Regulamento (UE) n.º 904/2010 – Artigos 10.º a 12.º – Troca de informações – Fiscalização tributária – Prazos – Suspensão da fiscalização tributária em caso de troca de informações – Ultrapassagem do prazo imposto para comunicar as informações – Incidência sobre a legalidade da suspensão da fiscalização tributária»

No processo C-186/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca), por Decisão de 5 de março de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 29 de abril de 2020, no processo

**HYDINA SK s.r.o.**

contra

**Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente de secção, E. Regan (relator), presidente da Quinta Secção, e I. Jarukaitis, juiz,

advogado-geral: G. Pitruzzella,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 21 de abril de 2021,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da HYDINA SK s.r.o., por M. Kvasňovský, advokát,
- em representação do Governo eslovaco, por B. Ricziová, na qualidade de agente,
- em representação do Governo checo, por M. Smolek, O. Serdula e J. Vlášil, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitis e A. Tokár, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 10.º do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2010, L 268, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a HYDINA SK s.r.o. à Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (Direção de Finanças da República Eslovaca) (a seguir «Direção de Finanças»), a respeito de uma fiscalização tributária na sequência de um pedido de dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo a entregas de mercadorias.

## **Quadro jurídico**

### ***Direito da União***

3 Os considerandos 5, 7, 8 e 25 do Regulamento n.º 904/2010 enunciam:

«(5) As medidas de harmonização fiscal tomadas para a plena realização do mercado interno deverão incluir a criação de um sistema comum de cooperação entre os Estados?Membros, em especial no que diz respeito à troca de informações, através do qual as autoridades competentes dos Estados?Membros se devem prestar assistência mútua e colaborar com a Comissão [Europeia] por forma a assegurar a boa aplicação do IVA às entregas de bens e prestações de serviços, às aquisições intracomunitárias e às importações de bens.

[...]

(7) Para que possam cobrar o imposto devido, os Estados?Membros deverão cooperar a fim de ajudar a garantir que o montante do IVA é fixado de forma correta. Em consequência, deverão não só controlar a aplicação do imposto devido no seu próprio território, mas também prestar assistência a outros Estados?Membros a fim de assegurar a correta aplicação do imposto que diga respeito a atividades efetuadas no seu próprio território, mas que seja devido noutra Estado?Membro.

(8) O controlo da correta aplicação do IVA que incide sobre operações transfronteiras tributáveis num Estado?Membro diferente daquele onde está estabelecido o prestador ou o fornecedor depende, em muitos casos, de informações detidas pelo Estado?Membro de estabelecimento ou que podem ser muito mais facilmente obtidas por este último. O controlo efetivo dessas operações depende, por conseguinte, de o Estado?Membro de estabelecimento recolher ou estar em condições de recolher essas informações.

[...]

(25) Os prazos fixados no presente regulamento para a prestação de informações devem ser entendidos como prazos máximos a não ultrapassar, segundo o princípio de que, para que a cooperação seja eficiente, deverão ser prestadas sem demora as informações de que o Estado?Membro requerido já disponha.»

4 O artigo 1.º, n.º 1, deste regulamento prevê:

«O presente regulamento estabelece as condições em que as autoridades competentes dos Estados-Membros responsáveis pela aplicação da legislação relativa ao IVA devem cooperar entre si e com a Comissão no sentido de assegurar o cumprimento dessa legislação.

Para o efeito, o presente regulamento define as regras e os procedimentos que permitem às autoridades competentes dos Estados-Membros cooperar e trocar entre si todas as informações que possam ajudar a realizar uma correta avaliação do IVA, controlar a correta aplicação do IVA, designadamente o relativo às operações intracomunitárias, e lutar contra a fraude ao IVA. Define, designadamente, as regras e os procedimentos que permitem aos Estados-Membros recolher e trocar as referidas informações por via eletrónica.»

5 O artigo 10.º do referido regulamento dispõe:

«A autoridade requerida comunica as informações a que se referem os artigos 7.º e 9.º o mais rapidamente possível e, o mais tardar, no prazo de três meses a contar da data de receção do pedido.

No entanto, caso a autoridade requerida já disponha das informações em questão, o prazo é reduzido para um mês, no máximo.»

6 Nos termos do artigo 11.º do mesmo regulamento:

«Para determinadas categorias de casos específicos, podem ser acordados entre a autoridade requerida e a autoridade requerente prazos diferentes dos previstos no artigo 10.º»

7 O artigo 12.º do Regulamento n.º 904/2010 enuncia:

«Sempre que a autoridade requerida não esteja em condições de responder ao pedido dentro do prazo previsto, informa imediatamente por escrito a autoridade requerente dos motivos que impedem o respeito desse prazo e da data provável em que considera poder responder.»

### **Direito eslovaco**

8 Nos termos do artigo 3.º, n.º 2, segundo período, da zákon ? 563/2009 Z. z. o správe daní (da?ový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov [Lei n.º 563/2009 Relativa ao Processo Tributário (Código de Processo Tributário) e que altera algumas outras leis], de 1 de dezembro de 2009, na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Código de Processo Tributário»):

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

9 O artigo 46.º, n.º 10, do Código de Processo Tributário prevê:

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

10 O artigo 61.º, n.º 1, alínea b), deste código dispõe:

«A Autoridade Tributária pode suspender o procedimento tributário se tiver sido iniciado um procedimento relativo a outra circunstância determinante para a adoção de uma decisão ou se for necessário obter informações, nos termos fixados por uma regulamentação especial.»

11 Este artigo 61.º, n.º 1, alínea b), contém uma nota 21a), que visa, a título de exemplo dessa regulamentação especial, a zákon ?. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (Lei n.º 442/2012 sobre Assistência Internacional e a Cooperação em Matéria Fiscal), de 5 de dezembro de 2012, e o Regulamento n.º 904/2010.

12 O artigo 61.º, n.º 5, do referido código enuncia:

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

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

13 No período de tributação relativo ao mês de dezembro de 2013, a recorrente no processo principal, uma sociedade com sede na Eslováquia, exerceu o direito à dedução do IVA a título de entregas de produtos à base de carne mencionados em faturas emitidas pela ARGUS Plus spol. s r.o., igualmente com sede nesse Estado-Membro.

14 A Daňový úrad Prešov (Autoridade Tributária de Prešov, Eslováquia; a seguir «Autoridade Tributária») iniciou uma fiscalização tributária, a fim de comprovar a procedência desse direito e do correspondente pedido de reembolso, relativo ao excedente de IVA, ou parte dele, para esse período de tributação.

15 A fim de examinar se os requisitos constitutivos do direito à dedução do IVA estavam preenchidos, a Autoridade Tributária procedeu a importantes medidas de produção de prova destinadas a verificar a existência de ligações entre a ARGUS Plus e a recorrente no processo principal. A este respeito, a Autoridade Tributária suspendeu duas vezes a fiscalização tributária relativa a esta última, devido a pedidos de informações que tinha enviado às respetivas autoridades competentes de dois Estados-Membros, em conformidade com o procedimento previsto no Regulamento n.º 904/2010, para determinar se as mercadorias faturadas pela ARGUS Plus a esta última tinham sido efetivamente entregues.

16 O primeiro pedido de informações foi apresentado às autoridades competentes da República da Polónia, Estado-Membro onde essas mercadorias tinham sido compradas pela ARGUS Plus, o que levou à suspensão da fiscalização tributária no período compreendido entre 26 de agosto de 2014 e 11 de março de 2015, e a Autoridade Tributária apenas levantou essa suspensão após a receção da resposta transmitida pelas autoridades polacas, que teve lugar depois de decorrido o prazo de três meses previsto no artigo 10.º do Regulamento n.º 904/2010. Além disso, os artigos 11.º e 12.º deste regulamento não foram aplicados.

17 O segundo pedido de informações foi apresentado às autoridades competentes da Hungria a fim de obter a ata de uma audição do nacional húngaro, gestor da ARGUS Plus, o que levou novamente à suspensão da fiscalização tributária, durante o período compreendido entre 20 de abril e 1 de julho de 2015.

18 No final desse procedimento, a Autoridade Tributária concluiu que a recorrente no processo principal não tinha fornecido nenhum elemento de prova suscetível de demonstrar que, durante o período de tributação relativo ao mês de dezembro de 2013, a ARGUS Plus tinha efetivamente entregado as mercadorias mencionadas nas faturas que lhe tinham sido apresentadas. Constatou

que, durante esse período de tributação, a ARGUS Plus não tinha exercido nenhuma atividade económica real, que não tinha efetivamente adquirido o direito de dispor dessas mercadorias como proprietário e que, por conseguinte, não tinha podido entregar as referidas mercadorias a outros sujeitos passivos.

19 Nestas circunstâncias, a Autoridade Tributária adotou, em 30 de maio de 2016, uma decisão pela qual fixou, para o referido período de tributação, uma diferença de IVA no montante de 174 699,33 euros no que respeita à recorrente.

20 Esta última apresentou uma reclamação desta decisão. Por Decisão de 17 de outubro de 2016, a Direção de Finanças confirmou a decisão da Autoridade Tributária.

21 A recorrente no processo principal interpôs, no Krajský súd v Prešove (Tribunal Regional de Prešov, Eslováquia), um recurso da decisão da Direção de Finanças. No âmbito desse recurso, invocou, nomeadamente, o caráter excessivo da duração global da fiscalização tributária. Salientou que, segundo o artigo 46.º, n.º 10, do Código de Processo Tributário, a duração dessa fiscalização tributária não pode exceder um ano a contar da data do seu início. Ora, no caso em apreço, a fiscalização tributária foi iniciada em 21 de março de 2014 e encerrado em 7 de dezembro de 2015.

22 Por Sentença de 18 de janeiro de 2018, o Krajský súd v Prešove (Tribunal Regional de Prešov) negou provimento ao referido recurso. No que respeita à duração da fiscalização tributária, o referido órgão jurisdicional salientou que resultava do artigo 61.º, n.º 5, do Código de Processo Tributário que, em caso de suspensão da fiscalização tributária, o prazo previsto no artigo 46.º, n.º 10, deste código deixa de correr, o que significa que, para efeitos de contagem desse prazo, o período durante o qual a fiscalização tributária esteve suspensa não é tido em consideração. No processo principal, uma vez que a fiscalização tributária foi suspensa devido a dois pedidos de informações apresentados com base no Regulamento n.º 904/2010, o Krajský súd v Prešove (Tribunal Regional de Prešov) julgou improcedente a alegação da recorrente no processo principal relativa à duração dessa fiscalização.

23 Chamado a pronunciar-se em sede de recurso dessa sentença, o Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca) salienta, em primeiro lugar, que, embora a necessidade de obter informações em aplicação do Regulamento n.º 904/2010 justifique a suspensão da fiscalização tributária, não é menos verdade que, na aceção do artigo 10.º desse regulamento, lido à luz do seu considerando 25, as autoridades requeridas devem comunicar essas informações num prazo máximo de três meses a contar da data de receção do pedido de informações que lhes é dirigido. Ora, no caso em apreço, esse prazo não foi respeitado. Além disso, a ultrapassagem do referido prazo também não foi regularizada em aplicação do procedimento previsto nos artigos 11.º e 12.º do referido regulamento, que permite prolongar o mesmo prazo.

24 Observando que a nota de rodapé 21a), inserida no artigo 61.º, n.º 1, alínea b), do Código de Processo Tributário remete para todo o Regulamento n.º 904/2010 enquanto exemplo de regulamentação especial cuja aplicação pode justificar a suspensão de uma fiscalização tributária, o referido órgão jurisdicional questiona se é possível, por um lado, deduzir desse regulamento um fundamento legítimo que justifique a suspensão da fiscalização tributária e, por outro, ignorar as disposições deste último, nomeadamente, o seu artigo 10.º Com efeito, considera que esta nota de rodapé não pode ser interpretada no sentido de que confere ao referido regulamento a única função de legitimar a suspensão da fiscalização, mas que, além disso, há que ter em conta os prazos que este fixa.

25 Em segundo lugar, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, é indispensável especificar a

natureza das obrigações que os prazos previstos no mesmo regulamento impõem às autoridades competentes dos Estados-Membros, bem como as consequências da sua ultrapassagem, tendo em conta as eventuais violações dos direitos dos sujeitos passivos.

26 Com efeito, para determinar a legalidade da duração de uma fiscalização tributária, esse órgão jurisdicional considera que é necessário apreciar a legalidade da duração do período de suspensão, nomeadamente à luz dos princípios da proporcionalidade e da segurança jurídica.

27 Nestas condições, o Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o considerando 25 do [Regulamento n.º 904/2010], que estabelece que “[o]s prazos fixados no presente regulamento para a prestação de informações devem ser entendidos como prazos máximos a não ultrapassar”, ser interpretado no sentido de que se trata de prazos que não podem ser ultrapassados e cuja ultrapassagem implica a ilegalidade da suspensão da fiscalização tributária?

2) O incumprimento dos prazos de execução da troca internacional de informações prevista no [Regulamento n.º 904/2010], tem consequências (sanção) para a autoridade requerida e para a autoridade requerente?

3) Uma troca internacional de informações que ultrapasse os prazos fixados no [Regulamento n.º 904/2010], pode ser considerada uma ingerência ilegal nos direitos do sujeito passivo?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

28 Com as suas três questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 10.º do Regulamento n.º 904/2010, lido à luz do seu considerando 25, deve ser interpretado no sentido de que prevê prazos cuja ultrapassagem é suscetível de afetar a legalidade da suspensão de uma fiscalização tributária prevista pelo direito nacional do Estado-Membro requerente enquanto aguarda a comunicação, pelo Estado-Membro requerido, das informações solicitadas no âmbito do mecanismo de cooperação administrativa instituído pelo referido regulamento.

29 A esse respeito, há que recordar que, de acordo com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, para interpretar uma disposição do direito da União, há que tomar em consideração não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte [v., nomeadamente, Acórdãos de 6 de outubro de 2020, Jobcenter Krefeld (C-181/19, EU:C:2020:794, n.º 61 e jurisprudência referida), e de 24 de março de 2021, A (C-950/19, EU:C:2021:230, n.º 34)].

30 No que se refere à redação do artigo 10.º do Regulamento n.º 904/2010, este prevê que a autoridade requerida deve comunicar as informações solicitadas pela autoridade requerente o mais rapidamente possível e, o mais tardar, no prazo de três meses a contar da data de receção do pedido, sendo este prazo reduzido para um período de um mês, no máximo, caso a autoridade requerida já disponha das informações em questão.

31 Como resulta do considerando 25 deste regulamento, o referido artigo 10.º fixa, por conseguinte, os prazos máximos dentro dos quais a autoridade requerida deve fornecer à autoridade requerente as informações solicitadas por esta última.

32 No entanto, em conformidade com a jurisprudência recordada no n.º 29 do presente

acórdão, para determinar o alcance do artigo 10.º do Regulamento n.º 904/2010, há que ter igualmente em conta os artigos 11.º e 12.º deste regulamento, que constituem, juntamente com o referido artigo 10.º, a secção 2 do capítulo II do regulamento acima referido, intitulada «Prazo para comunicação de informações».

33 A este respeito, o artigo 11.º do Regulamento n.º 904/2010 prevê que, para determinadas categorias de casos específicos, podem ser acordados entre a autoridade requerida e a autoridade requerente prazos diferentes dos previstos no referido artigo 10.º Quanto ao artigo 12.º deste regulamento, este dispõe que, sempre que a autoridade requerida não esteja em condições de responder ao pedido dentro do prazo previsto, deve informar imediatamente, por escrito, a autoridade requerente dos motivos que impedem o respeito desse prazo e da data provável em que considera poder responder.

34 Resulta destes artigos que o legislador da União previu expressamente a possibilidade de as autoridades tributárias competentes dos Estados-Membros responderem a um pedido de informações depois de decorridos os prazos previstos no artigo 10.º do Regulamento n.º 904/2010.

35 Por outro lado, resulta igualmente dos artigos 11.º e 12.º do Regulamento n.º 904/2010 que os prazos previstos no artigo 10.º deste regulamento não dizem respeito às relações entre os sujeitos passivos e as autoridades tributárias competentes levadas a cooperar no âmbito do mecanismo aplicado pelo referido regulamento, mas apenas às relações entre essas autoridades. Com efeito, por um lado, as autoridades tributárias em causa podem, em conformidade com o referido artigo 11.º, acordar um prazo mais longo, não estando previsto que são obrigadas a consultar o sujeito passivo em causa e, por outro, por força do citado artigo 12.º, só a autoridade requerente, e não o sujeito passivo, é informada pela autoridade requerida da impossibilidade de responder ao pedido dentro do prazo fixado.

36 Além disso, nem os artigos 10.º a 12.º do Regulamento n.º 904/2010 nem nenhuma outra disposição deste regulamento preveem qualquer consequência em caso de ultrapassagem, pelas autoridades tributárias competentes, de um dos prazos resultantes da aplicação dos referidos artigos, quer para essas autoridades quer para os sujeitos passivos.

37 Resulta assim da redação destas disposições e, por conseguinte, do contexto em que o referido artigo 10.º se insere, que a ultrapassagem de um dos prazos previstos neste último, não confere um direito ao sujeito passivo em causa e não acarreta nenhuma consequência específica, incluindo no que respeita à legalidade da suspensão da fiscalização tributária prevista pelo direito nacional do Estado-Membro requerente enquanto aguarda a comunicação, pelo Estado-Membro requerido, das informações solicitadas.

38 Esta interpretação é corroborada pelo objetivo prosseguido pelo Regulamento n.º 904/2010.

39 A este respeito, há que salientar que, segundo o seu artigo 1.º, n.º 1, este regulamento tem por objeto estabelecer as condições em que as autoridades competentes dos Estados-Membros responsáveis pela aplicação da legislação relativa ao IVA devem cooperar entre si e com a Comissão no sentido de assegurar o cumprimento dessa legislação e que, para esse efeito, define as regras e os procedimentos que permitem a essas autoridades cooperar e trocar entre si todas as informações que possam ajudar a realizar uma correta avaliação do IVA, controlar a correta aplicação desse imposto, designadamente o relativo às operações intracomunitárias, e lutar contra a fraude do referido imposto.

40 Como resulta dos seus considerandos 5 e 7, o Regulamento n.º 904/2010 tem, assim, por objetivo, mediante a criação de um sistema comum de cooperação entre os Estados-Membros,

em especial no que diz respeito à troca de informações, ajudar a garantir que o montante do IVA é fixado de forma correta, nomeadamente no que diga respeito a atividades efetuadas no território de um deles, mas cujo IVA correspondente seja devido noutra Estado?Membro. Com efeito, como o legislador da União reconheceu no considerando 8 desse regulamento, o controlo da correta aplicação do IVA que incide sobre operações transfronteiras tributáveis num Estado?Membro diferente daquele onde está estabelecido o prestador ou o fornecedor depende, em muitos casos, de informações detidas pelo Estado?Membro de estabelecimento ou que podem ser muito mais facilmente obtidas por este último [v., neste sentido, Acórdão de 18 de junho de 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, n.º 43)].

41 Assim, há que constatar que o Regulamento n.º 904/2010 visa permitir uma cooperação administrativa para efeitos da troca de informações que são suscetíveis de ser necessárias às autoridades tributárias dos Estados?Membros [Acórdão de 18 de junho de 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, n.º 48)].

42 Em contrapartida, e na falta de disposição expressa nesse sentido no Regulamento n.º 904/2010, este não pode ser interpretado no sentido de que confere direitos específicos aos sujeitos passivos [v., por analogia, Acórdão de 20 de junho de 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, n.º 105 e jurisprudência referida)].

43 Além disso, o referido regulamento não regula a duração máxima de uma fiscalização tributária nem as condições de suspensão de tal fiscalização em caso de início do procedimento de troca de informações previsto no regulamento. Por conseguinte, um sujeito passivo não pode invocar o referido regulamento para contestar, devido a uma duração excessiva, a legalidade da suspensão da fiscalização tributária de que é objeto.

44 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 10.º do Regulamento n.º 904/2010, lido à luz do considerando 25 deste último, deve ser interpretado no sentido de que não prevê prazos cuja ultrapassagem é suscetível de afetar a legalidade da suspensão de uma fiscalização tributária prevista pelo direito do Estado?Membro requerente enquanto aguarda a comunicação, pelo Estado?Membro requerido, das informações solicitadas no âmbito do mecanismo de cooperação administrativa instituído por este regulamento.

### **Quanto às despesas**

45 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 (Décima Secção) declara:

**O artigo 10.º do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, lido à luz do considerando 25 deste último, deve ser interpretado no sentido de que não prevê prazos cuja ultrapassagem é suscetível de afetar a legalidade da suspensão de uma fiscalização tributária prevista pelo direito do Estado?Membro requerente enquanto aguarda a comunicação, pelo Estado?Membro requerido, das informações solicitadas no âmbito do mecanismo de cooperação administrativa instituído por este regulamento.**

Assinaturas

\* Língua do processo: eslovaco.