

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

JULIANE KOKOTT

apresentadas em 6 de novembro de 2014 (1)

Processo C?499/13

Marian Macikowski, na qualidade de agente judiciário no S?d Rejonowy w Chojnicach

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w Gda?sku

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Naczelný S?d Administracyjny (República da Polónia)]

«Direito fiscal — Imposto sobre o valor acrescentado — Artigos 193.º e 199.º, n.º 1, alínea g), e 204.º a 206.º da Diretiva 2006/112/CE — Entrega de um bem imóvel no âmbito de venda coerciva em leilão — Dever do agente judiciário interveniente de determinar, cobrar e pagar o imposto sobre o valor acrescentado — Responsabilidade pelo imposto não pago — Princípio da proporcionalidade — Princípio da neutralidade fiscal»

I – Introdução

1. Toda e qualquer lei fiscal é ineficaz se a sua efetiva aplicação não se encontrar garantida. Assim, não admira que os Estados?Membros da União dediquem particular atenção a este tema. Neste sentido, não lhes escasseiam ideias para impor múltiplas obrigações com vista a assegurar, de forma efetiva, a cobrança pelo fisco das receitas fiscais.

2. O presente pedido de decisão prejudicial tem por objeto uma entrega sujeita a IVA, levada a cabo no âmbito de uma venda coerciva em leilão de um bem imóvel. Segundo o direito polaco, recaem sobre o agente judiciário, que interveio neste procedimento, deveres especiais relacionados com o IVA gerado pela operação em causa, por não se confiar que o devedor, que está a ser executado no procedimento de venda coerciva em leilão, proceda, ele próprio, ao pagamento do imposto. Se o agente judiciário não cumprir os seus deveres, assume a responsabilidade.

3. No presente processo cumpre ao Tribunal de Justiça esclarecer se tais deveres do agente judiciário estão em sintonia com o direito da União em matéria de IVA.

II – Quadro jurídico

A – *Direito da União*

4. No período de tempo em causa no processo principal o IVA era aplicado, na União, com

base na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (2) (a seguir «diretiva IVA»).

5. Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA, 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».

6. O título XI da diretiva IVA tem por objeto as «obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos». O primeiro capítulo («Obrigação de pagamento») deste título contém, mais concretamente nos artigos 192.º a 205.º, disposições relativas aos «devedores do imposto perante o Fisco».

7. O artigo 193.º da diretiva IVA tem o seguinte teor:

«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»

8. Segundo o artigo 199.º, n.º 1, da diretiva IVA, 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».

9. O artigo 204.º, n.º 1, da diretiva IVA estatui:

«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.»

10. O artigo 205.º da diretiva IVA prevê:

«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».

11. Os artigos seguintes tratam das «modalidades de pagamento». O artigo 206.º da diretiva IVA determina:

«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».

12. No âmbito do quinto capítulo («Declarações»), do título XI, o artigo 250.º da diretiva IVA determina, em parte, o seguinte:

«1. 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.

[...]»

13. O artigo 252.º da diretiva IVA refere:

«1. 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.

2. O período de tributação é fixado pelos Estados-Membros em um, dois ou três meses.

Os Estados-Membros podem, todavia, fixar períodos diferentes, desde que não excedam um ano.»

14. No contexto do sétimo capítulo («Disposições diversas») do título XI determina, por fim, o artigo 273.º da diretiva IVA:

«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 Capítulo 3.»

B – *Direito polaco*

15. O artigo 18.º da lei relativa ao imposto sobre mercadorias e serviços (ustawa o podatku od towarów i usług, de 11 de março de 2004, a seguir «lei polaca do IVA») determina:

«[...] os agentes judiciais que realizam as medidas de execução na aceção das disposições do código de processo civil estão obrigados ao pagamento do imposto sobre os fornecimentos de bens que são propriedade do devedor ou que se encontram na sua posse devido à violação das disposições em vigor, realizados no âmbito de um processo de venda coerciva.»

16. O artigo 8.º do código fiscal (ustawa ordynacja podatkowa, de 29 de agosto de 1997, a seguir «código fiscal polaco») define «responsável pela cobrança do imposto» como, nomeadamente, «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 do sujeito passivo, a cobrá-lo e a pagá-lo dentro de um prazo estabelecido pela autoridade fiscal».

17. O artigo 30.º do código fiscal polaco estatui, nomeadamente, o seguinte:

«§ 1 O responsável pela cobrança do imposto que não tenha cumprido as suas obrigações estabelecidas no artigo 8.º é responsável pelo imposto não liquidado ou pelo imposto liquidado,

mas não pago.

[...]

§ 3 O responsável pela cobrança do imposto [...] é responsável, com todo o seu património, pelo cumprimento das obrigações referidas no [§ 1].

§ 4 Se, no decurso do procedimento tributário, a autoridade fiscal constatar as circunstâncias referidas no [§ 1], emite um despacho relativo à responsabilidade fiscal do responsável pela cobrança do imposto [...], determinando o montante do crédito relativo ao imposto não liquidado ou ao imposto liquidado, mas não pago».

III – Processo principal e tramitação processual no Tribunal de Justiça

18. O processo principal tem por objeto a responsabilidade de M. Macikowski pelo pagamento de IVA, devido por uma venda coerciva em leilão.

19. Em fevereiro de 2007, M. Macikowski, na qualidade de agente judiciário em processo de execução, procedeu à venda coerciva em leilão de um bem imóvel que era da propriedade de uma empresa com sede na Polónia. O preço de licitação foi depositado na totalidade pelos adquirentes na conta de depósitos do órgão jurisdicional, tendo a transferência da propriedade transitado em julgado em agosto de 2007.

20. Em junho de 2009, a autoridade fiscal, fazendo referência ao artigo 18.º da lei polaca do IVA, em conjugação com os artigos 8.º e 30.º, §§ 1, 3 e 4, do código fiscal polaco, proferiu decisão qualificando M. Macikowski como responsável pela cobrança do imposto, uma vez que não tinha pago o IVA devido pela venda do bem imóvel. No entendimento da autoridade fiscal, M. Macikowski devia, logo em novembro de 2007, ter fornecido uma fatura de IVA e pago este imposto, em nome do sujeito passivo, o fornecedor do bem imóvel. Já em setembro de 2009, M. Macikowski comunicou à autoridade fiscal ter efetuado o pagamento do imposto.

21. M. Macikowski impugnou a decisão, acerca da sua qualificação como responsável pela cobrança do imposto, junto do diretor da direção de finanças de Gdansk, depois de a repartição de finanças, no seguimento de impugnação, a ter mantido. M. Macikowski invocou, nomeadamente, que não pôde dispor do produto do leilão, resultante da venda do bem imóvel, uma vez que se encontrava depositado na conta de depósitos do órgão jurisdicional. Enquanto o plano de distribuição, por si apresentado no final de outubro de 2008, não foi confirmado pelo órgão jurisdicional com força de caso julgado, não lhe era possível pagar o imposto.

22. O Naczelny Sąd Administracyjny (tribunal administrativo), que entretanto foi chamado a decidir esta questão, tem dúvidas acerca da compatibilidade das referidas disposições de direito polaco com o direito da União, pelo que submeteu ao Tribunal de Justiça, em 16 de setembro de 2013, ao abrigo do artigo 267.º TFUE, as seguintes questões para decisão prejudicial:

«1. À luz do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, 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 [polaca 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 [responsável pela cobrança 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:

2.1. 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 [polaca] 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 [responsável pela cobrança do imposto]?

2.2. À luz dos artigos 206.º, 250.º e 252.º da diretiva IVA e do princípio da neutralidade dela resultante, [é admissível] uma disposição de direito nacional como a do artigo 18.º da lei [polaca] do IVA, da qual resulta que o [responsável pela cobrança do imposto] referido nesta disposição é obrigado a determinar, cobrar e pagar o imposto sobre o valor acrescentado 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 imposto sobre o valor acrescentado 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?»

23. No processo que corre termos junto do Tribunal de Justiça apresentaram observações escritas M. Maciowski, a República da Polónia e a Comissão Europeia. Participaram na audiência realizada a 4 de setembro de 2014 o diretor da direção de finanças de Gdansk, a República da Polónia e a Comissão.

IV – **Apreciação jurídica**

24. Para a boa compreensão do presente processo é necessário distinguir dois tipos diferentes de deveres que recaem sobre um agente judiciário, segundo as leis polacas.

25. Por um lado, nos termos do artigo 18.º da lei polaca do IVA e do artigo 8.º do código fiscal polaco, compete ao agente judiciário, no âmbito de uma venda coerciva em leilão, determinar o imposto do sujeito passivo, cobrá-lo a este mesmo sujeito passivo e pagá-lo tempestivamente à autoridade fiscal. Ou seja, o agente judiciário deve, com recurso aos meios financeiros do sujeito passivo, zelar pelo cumprimento das obrigações fiscais deste último (a seguir «dever de cobrança»).

26. Por outro lado, pode ainda existir, consoante os casos, uma responsabilidade própria do agente judiciário pelo pagamento do imposto. É que se o agente judiciário não cumprir o dever de cobrança a que está sujeito, fica obrigado a suportar o pagamento do IVA a partir do seu próprio património, nos termos do artigo 30.º, §§ 1 e 3, do código fiscal polaco (a seguir «responsabilidade»)

A – *Quanto ao dever de cobrança*

27. Através da sua primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende esclarecer se as disposições contidas na diretiva IVA obstam à previsão do dever de cobrança, que recai sobre o agente judiciário.

1. Quanto aos artigos 193.º e 199.º, n.º 1, alínea g), da diretiva IVA

28. O órgão jurisdicional de reenvio começa por questionar a compatibilidade das disposições de direito polaco em causa com os artigos 193.º e 199.º, n.º 1, alínea g), da diretiva IVA.

29. Segundo a regra geral consagrada no artigo 193.º da diretiva IVA, o IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens tributáveis. Mas esta disposição prevê, de igual modo, que o imposto, nos termos dos artigos 194.º a 199.º e 202.º, também pode ser «devido por outra pessoa». Uma destas exceções é a que vem prevista no artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da diretiva IVA. Esta disposição permite aos Estados-Membros, no caso da entrega de um bem imóvel no âmbito de um processo de venda coerciva, designar o adquirente desse imóvel como devedor do imposto, desde que seja sujeito passivo.

30. M. Macikowski entende que nos artigos 193.º a 205.º da diretiva IVA se regula, de forma taxativa, quem pode ser considerado responsável pelo pagamento do imposto. Segundo refere, os Estados-Membros só podem fazer recair sobre as pessoas aí referidas a obrigação de pagar o imposto. Ora, o agente judiciário, que intervém no âmbito de uma venda coerciva em leilão, não vem mencionado em nenhuma das referidas disposições.

31. Contudo, este ponto de vista ignora que importa distinguir entre o devedor do imposto e uma pessoa como o «responsável pela cobrança do imposto», na aceção da lei polaca, que só está obrigado a cobrar o IVA devido pelo devedor do imposto. Os artigos 193.º a 205.º da diretiva IVA apenas regulam quem é o devedor do imposto.

32. Porém, as disposições da lei polaca que regulam o dever de cobrança não transformam o agente judiciário em devedor do imposto. Compete-lhe exclusivamente, com recurso aos meios financeiros do devedor cujo património é objeto da execução, pagar a dívida fiscal deste último, relativamente a uma única operação. O devedor do imposto, no quadro da entrega de um bem imóvel no âmbito de uma venda coerciva em leilão, continua a ser o executado, na qualidade de fornecedor desse bem imóvel? como resulta das informações prestadas pelo órgão jurisdicional de reenvio. Por conseguinte, as disposições polacas acerca do dever de cobrança que recai sobre o agente judiciário não divergem do regime estatuído nos artigos 193.º e 199.º, n.º 1, alínea g), da diretiva IVA.

33. Neste sentido, o artigo 193.º, da diretiva IVA, em conjugação com o artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da mesma diretiva, não obsta a uma disposição de direito interno segundo a qual, pela entrega de um bem imóvel no âmbito de uma venda coerciva em leilão, se impõe ao agente judiciário interveniente o dever de determinar, cobrar e pagar o IVA devido, em substituição do devedor do imposto.

2. Quanto ao artigo 204.º da diretiva IVA

34. M. Macikowski alega ainda que o artigo 204.º da diretiva IVA obsta ao regime jurídico polaco controvertido, dado que nele se nomeia o agente judiciário, *ex lege*, como representante fiscal, sem que este tipo de situação se encontre previsto no artigo 204.º da diretiva IVA.

35. Segundo o artigo 204.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da diretiva IVA, os Estados-Membros podem permitir que seja designado um representante fiscal como devedor do imposto quando o verdadeiro devedor do imposto for um sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro em que o IVA é devido. O sujeito passivo só pode ser *obrigado* a designar um representante fiscal, nos termos do segundo parágrafo da mencionada disposição, se não existir acordo de assistência mútua com o Estado do domicílio, o que não se verifica dentro da União Europeia. Como resulta

do sétimo considerando da Diretiva 2000/65/CE (3), na qual assenta o artigo 204.º, o representante fiscal assume a condição de devedor do imposto em substituição do sujeito passivo não estabelecido, ou então atua apenas como seu mandatário. Nesta linha, um representante fiscal tem unicamente por objetivo permitir ao fisco ter um interlocutor nacional quando o sujeito passivo está estabelecido no estrangeiro (4).

36. O regime do artigo 204.º da diretiva IVA foi introduzido com o fito de simplificar o sistema comum do IVA, impedindo que os Estados-Membros, ao contrário do que sucedia antes, possam obrigar os sujeitos passivos estabelecidos no mercado interno a designar um representante fiscal (5). Eliminou-se assim um obstáculo à entrada no mercado. Nesta linha, o artigo 204.º impede que seja vedado aos operadores económicos estabelecidos na União cumprirem as suas obrigações em matéria de IVA diretamente, junto das autoridades fiscais estrangeiras, impondo-se-lhes, ao invés, que o façam, necessariamente, com recurso a um representante (6).

37. Contudo, no presente caso, o agente judiciário, através da imposição do dever de cobrança, não assume a função de representante fiscal, na aceção do artigo 204.º da diretiva IVA. Nem se converte ele próprio em devedor do imposto ? como se viu já (7) ?, nem passa a atuar como mandatário, com poderes gerais, do sujeito passivo. O dever de cobrança do agente judiciário reporta-se exclusivamente a uma única operação tributável. Não passa a representar o sujeito passivo em todos os seus assuntos em matéria de IVA, em relação às autoridades fiscais nacionais. De resto, não se vislumbra em que medida o dever de cobrança do agente judiciário pode contrariar o objetivo do artigo 204.º, visto não impor quaisquer obrigações específicas a sujeitos passivos estrangeiros.

38. Em conclusão, o artigo 204.º da diretiva IVA também não obsta ao dever de cobrança do agente judiciário.

3. Quanto à necessidade de uma autorização de direito da União

39. Não obstante, o ora exposto ainda não basta para se poder confirmar a compatibilidade do regime jurídico controvertido com a diretiva IVA. Como bem salientou a Comissão, a lei polaca impõe ao agente judiciário deveres em matéria de IVA que não têm previsão na diretiva IVA.

40. É certo que se verificam casos em que a dívida fiscal não é paga pelo devedor do imposto em sentido estrito ? sem que exista para o efeito uma base legal própria, segundo a diretiva IVA, ou sem que essa base legal tenha de existir. Assim, por exemplo, os representantes legais de uma pessoa coletiva ou os administradores no quadro de um processo de insolvência, pelo simples facto de se dedicarem à representação ou administração de um sujeito passivo de IVA, são obrigados a zelar pelo pagamento da dívida fiscal deste último. É inequívoco que estes deveres não dependem de autorização concedida por via da diretiva IVA, dado que emanam do direito civil, que não se encontra harmonizado.

41. Porém, no presente caso o dever de cobrança do agente judiciário assenta num dever especial de direito fiscal, segundo o qual importa pagar pontualmente uma dívida fiscal no quadro de um determinado negócio, e não num poder geral de representação. Dentro desta linha determina desde logo o artigo 206.º, primeiro período, da diretiva IVA, que o IVA deve ser pago pelo devedor do imposto. Portanto, se um Estado-Membro pretende, no quadro de um dever de cobrança como o que aqui se discute, prever que, para além do próprio devedor, responda pelo pagamento do IVA uma outra pessoa, então carece de autorização nesse sentido, concedida pela diretiva IVA.

a) Artigo 273.º da diretiva IVA

42. O artigo 273.º da diretiva IVA poderia fornecer uma base legal do referido tipo, para o dever de cobrança ora em apreço. Segundo esta disposição, os Estados-Membros podem prever outras obrigações, para além das que se encontram previstas na diretiva IVA, que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude. Ainda de acordo com esta disposição, a previsão das referidas obrigações não pode dar origem a entraves nas trocas comerciais entre os Estados-Membros nem implicar diferença de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos. Além disso, nos termos do segundo parágrafo do artigo 273.º da diretiva IVA, não podem ser impostas obrigações de faturação suplementares às que já se referiram e que vêm previstas na diretiva IVA.

43. O dever de cobrança do agente judiciário constitui uma obrigação na aceção do artigo 273.º, primeiro parágrafo, da diretiva IVA. Através do referido dever de cobrança pretende-se assegurar o pagamento do imposto devido por determinada entrega efetuada no quadro de uma venda coerciva em leilão. Desta forma, pretende-se prosseguir o objetivo, mencionado na referida disposição, de permitir uma cobrança exata do imposto e de evitar a fraude, dado que, neste caso, é duvidoso que o próprio devedor do imposto, ou seja, o fornecedor do bem imóvel, pague o IVA.

44. Além disso, não se vislumbra que a atividade do agente judiciário constitua um entrave às trocas comerciais entre os Estados-Membros ou implique uma diferença de tratamento entre operações internas e externas. Na medida em que o agente judiciário possa estar também obrigado a emitir uma fatura de IVA pelo fornecimento, tampouco se vislumbra aí a previsão de uma obrigação suplementar inadmissível, na aceção do artigo 273.º, segundo parágrafo, da diretiva IVA, visto que apenas se atribui ao agente judiciário a obrigação de emitir a referida fatura, sem que, contudo, se lhe imponham outras exigências.

45. É certo que o Tribunal de Justiça, no acórdão *Federation of Technological Industries e o.*, decidiu, a propósito da disposição que antecedeu o artigo 273.º da diretiva IVA, que esta não permitia impor obrigações suplementares a outras pessoas que não «aos devedores do IVA, e às pessoas solidariamente responsáveis pelo seu pagamento», tal como definidos na diretiva (8). Nesta linha, o artigo 273.º da diretiva IVA não permitiria impor obrigações a uma pessoa como o agente judiciário, que não é devedor do imposto. Contudo, em acórdãos posteriores o Tribunal de Justiça passou a interpretar de forma mais ampla o âmbito de aplicação desta disposição. Assim, neste contexto o Tribunal de Justiça passou a apreciar obrigações impostas ao sujeito passivo que apenas invoca o direito a dedução mas que não era devedor do imposto em relação às operações em causa (9). Também as medidas que são exigidas aos sujeitos passivos ainda antes do efetivo exercício de uma atividade económica podem, segundo a mais recente jurisprudência, ficar sujeitas ao artigo 273.º (10).

46. Mas mesmo que se parta do princípio de que, nos termos do artigo 273.º, só é possível impor obrigações aos sujeitos passivos, ter-se-á de constatar que até é essa a situação em apreço, dado que o agente judiciário não apenas está sujeito a um dever de cobrança relativamente à dívida fiscal do fornecedor do bem imóvel, como, segundo as indicações do órgão jurisdicional de reenvio, é ele próprio um sujeito passivo, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA, ao prestar serviços tributáveis, sob a forma da realização de vendas coercivas em leilão.

47. Por conseguinte, o artigo 273.º da diretiva IVA constitui uma base legal apta a sustentar o dever de cobrança do agente judiciário.

b) Proporcionalidade

48. Impõe-se ainda apurar se o regime em causa também respeita o princípio da proporcionalidade.

49. No quadro do exercício de um poder conferido pelo direito da União, os Estados-Membros, em conformidade com o princípio da proporcionalidade, devem recorrer a meios que, por um lado, permitam alcançar eficazmente o objetivo prosseguido pelo direito interno, e, por outro lado, causem menos prejuízo aos objetivos e aos princípios decorrentes da legislação da União em causa (11). Neste sentido, as medidas adotadas ao abrigo do artigo 273.º da diretiva IVA não devem ir para além do que é necessário para atingir os objetivos de garantir a exata cobrança do imposto e de evitar a fraude (12).

50. No que tange à necessidade do dever de cobrança, é verdade que os Estados-Membros, no caso da entrega de um bem imóvel no âmbito de um processo de venda coerciva, podem, em princípio, nos termos do artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da diretiva IVA, prever que o devedor do imposto seja o sujeito passivo destinatário da operação, impedindo, desta forma, que o fornecedor se furte ao pagamento da dívida fiscal. Sucede, contudo, que esta medida, desde logo, não constitui um meio equiparável, quanto à sua adequação, que permita atingir os fins prosseguidos pelo dever de cobrança, dado que a aplicabilidade da disposição se restringe a entregas a destinatários que sejam sujeitos passivos.

51. Seja como for, à luz das explicações do órgão jurisdicional de reenvio, a proporcionalidade afigura-se duvidosa. Segundo refere, o cumprimento regular das obrigações do agente judiciário só é possível com o acordo do órgão jurisdicional competente para a venda coerciva. Este tem de libertar o produto da venda, o que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, nem sempre sucede dentro do prazo estabelecido pelo direito fiscal, dentro do qual o agente judiciário tem de pagar o imposto. O tribunal, em si mesmo, atua exclusivamente em observância das disposições de processo civil e não está obrigado a ter em conta as obrigações relacionadas com o pagamento do IVA.

52. A República da Polónia impugna veementemente a afirmação do órgão jurisdicional de reenvio, segundo a qual nem sempre é possível ao agente judiciário cumprir atempadamente as suas obrigações. Contudo, não compete ao Tribunal de Justiça esclarecer esta controvérsia de direito nacional. Incumbe ao Tribunal de Justiça tomar em consideração, no âmbito da repartição das competências entre este último e os órgãos jurisdicionais nacionais, o contexto factual e normativo em que se inserem as questões prejudiciais, conforme definido pela decisão de reenvio (13). Em todo o caso, tendo em conta as considerações do órgão jurisdicional de reenvio, a imposição do dever de cobrança só pode ser tida como proporcionada se um agente judiciário, atuando com a diligência devida, estiver objetivamente em condições de agir do modo que lhe é exigido. Esta situação não se verifica se estiver impedido de agir do modo descrito por causa da atuação, sobre a qual não exerce influência, de um terceiro, por exemplo de um órgão jurisdicional. Um dever que não pode ser cumprido não é suscetível, desde logo, de ser considerado um meio adequado para se atingir de forma eficaz os fins por si prosseguidos.

53. Pelo exposto, nos termos do artigo 273.º da diretiva IVA, os Estados-Membros podem prever um dever de cobrança, como aquele que ora se discute, desde que um agente judiciário, atuando com a diligência devida, possa efetivamente cumpri-lo.

4. Resposta à primeira questão prejudicial

54. A primeira questão prejudicial deve ser respondida no sentido de que a diretiva IVA não obsta a uma disposição de direito nacional segundo a qual, pela entrega de um bem imóvel no âmbito de venda coerciva em leilão recai sobre o agente judiciário interveniente o dever de

determinar, cobrar e pagar o IVA devido, desde que o agente judiciário não esteja impedido, por força da atuação de um terceiro, sobre a qual não exerce influência, de agir do modo que lhe é exigido.

B – Quanto à responsabilidade

55. A segunda questão prejudicial (questão 2.1.) reporta-se à responsabilidade do agente judiciário. Se este não cumprir o dever de cobrança, então responde com todo o seu património pelo pagamento do imposto. O órgão jurisdicional de reenvio questiona, no essencial, se este regime respeita as exigências decorrentes do princípio da proporcionalidade.

1. Fundamento legal

56. Para se poder responder a esta questão importa começar por determinar se a responsabilidade imposta ao agente judiciário encontra fundamento na diretiva IVA.

57. A República da Polónia e a Comissão entendem que o artigo 273.º da diretiva IVA constitui o fundamento legal da referida responsabilidade.

58. Contudo, a responsabilidade de um terceiro por imposto alheio é matéria regulada no artigo 205.º da diretiva IVA. Segundo esta disposição, os Estados-Membros, nomeadamente na situação prevista no artigo 193.º, «podem prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA». É o que se verifica quando se prevê que o agente judiciário responde com todo o seu património pela dívida fiscal do devedor cujo património é objeto de execução, caso não cumpra o dever de cobrança.

59. Em audiência a República da Polónia e a Comissão negaram a aplicabilidade do artigo 205.º da diretiva IVA, por entenderem que não se está perante uma situação em que o fisco possa dirigir-se, *em alternativa*, ao agente judiciário ou ao devedor do imposto, ou seja, ao fornecedor sujeito passivo. Se o imposto não for cobrado ou pago atempadamente, as autoridades fiscais só poderão exigí-lo ao agente judiciário.

60. Esta alegação indicia que a responsabilidade pela dívida fiscal é transmitida, em exclusividade, para o agente judiciário. A ser assim, então o direito polaco viola os artigos 193.º e 205.º da diretiva IVA. Estas disposições regulam, de forma taxativa, a questão de saber quem é o devedor do imposto relativamente ao fisco e não preveem qualquer situação em que um fornecedor possa ser isento *a posteriori* da sua dívida fiscal, que subsiste nos termos do artigo 193.º da diretiva IVA, pelo facto de um terceiro, numa determinada situação, assumir a responsabilidade. Por conseguinte, no presente caso o fornecedor *não pode sequer* ser desonerado da sua responsabilidade pela dívida fiscal.

61. Sucede que da exposição do órgão jurisdicional de reenvio também não se extrai, de alguma forma, que a dívida fiscal do fornecedor, nos termos do direito polaco, se extinga por se lhe substituir a responsabilidade do agente judiciário. Consequentemente, verificados os factos de que depende a responsabilidade, importa considerar o agente judiciário, isso sim, como um devedor adicional do imposto.

62. Nestes termos, o artigo 205.º da diretiva IVA não se opõe, em princípio, ao regime polaco relativo à responsabilidade do agente judiciário.

2. Proporcionalidade

63. Não obstante, no exercício do poder conferido aos Estados-Membros pelo artigo 205.º da diretiva IVA impõe-se que estes atuem com especial respeito pelo princípio da proporcionalidade.

Desta forma, ao adotarem medidas com base nesta disposição, que se destinam a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Tesouro, não podem exceder o necessário para atingir esse fim (14). Extravasa este limite prever uma responsabilidade independente de culpa (15), pois segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça é manifestamente desproporcionado imputar a uma pessoa, de maneira incondicional, a responsabilidade pela perda de receitas fiscais causada pela atuação de um terceiro sobre o qual não tem nenhuma influência (16).

64. Segundo a República da Polónia, o agente judiciário é um funcionário público e, por conseguinte, uma pessoa da confiança pública. Por conseguinte, é justo que se lhe exija especial cuidado quando, no quadro da sua atividade, cobra impostos em benefício do fisco. Isto justifica, também, o elevado grau de exigência em matéria de responsabilidade do agente judiciário e a previsão da estatuição segundo a qual responde pessoalmente com o seu património em caso de incumprimento das suas obrigações.

65. Como já se referiu *supra* (17), não é de excluir, em face do exposto pelo órgão jurisdicional de reenvio, que o agente judiciário possa ser impedido, por razões externas à sua esfera de responsabilidade, de pagar o imposto atempadamente. Também nestes casos pode ser responsabilizado. Desta forma, o agente judiciário estará a responder por uma obrigação alheia, sem ter atuado culposamente. Mas o regime legal polaco só pode ser considerado proporcionado se a responsabilidade do agente judiciário tiver origem numa conduta que lhe seja pessoalmente imputável.

3. Resposta à segunda questão prejudicial

66. Por conseguinte, importa responder à segunda questão prejudicial no sentido de que o princípio da proporcionalidade não obsta a uma disposição de direito nacional segundo a qual um agente judiciário, que está obrigado a determinar, cobrar e pagar o IVA devido pela entrega de um bem imóvel no âmbito de venda coerciva em leilão, responde com todo o seu património, em caso de incumprimento deste dever, a menos que o incumprimento resulte da atuação de um terceiro, sobre a qual não exerce qualquer influência.

C – Quanto à tomada em consideração do imposto pago a montante

67. Por fim, o órgão jurisdicional de reenvio, através da sua terceira questão prejudicial (questão 2.2.), pretende saber se a diretiva IVA obsta ao dever de cobrança que recai sobre o agente judiciário, pelo facto de este ter de pagar o imposto a que está sujeita a entrega do bem imóvel sem poder deduzir o valor do imposto pago a montante pelo fornecedor, desde o início do período de tributação até à data da cobrança do imposto.

68. O órgão jurisdicional de reenvio refere que a desconsideração do imposto pago a montante pode ser incompatível com os artigos 206.º, 250.º e 252.º da diretiva IVA e o princípio da neutralidade fiscal.

69. Resulta do artigo 206.º da diretiva IVA que o devedor do imposto, no momento da apresentação da declaração de IVA ? regulada em maior detalhe nos artigos 250.º e 252.º ?, só tem de pagar o montante do IVA deduzido do imposto pago a montante. Se o agente judiciário paga uma dívida fiscal alheia, então tem, em princípio, que lhe ser igualmente possível proceder à compensação entre o imposto a pagar e o imposto pago a montante. É imaginável que, na prática, apenas lhe coubesse efetuar um pagamento de montante menor ou até nem tivesse de pagar nada, o que reduziria concomitantemente o alcance da sua própria responsabilidade.

70. Contudo, segundo o artigo 206.º, segundo período, da diretiva IVA, os Estados-Membros podem cobrar adiantamentos provisórios de IVA. Neste sentido, partilho da opinião da República

da Polónia, segundo a qual o imposto pago pelo agente judiciário, com referência a uma única operação, pode ser entendido como um tal adiantamento provisório. Este adiantamento provisório pode depois ser tido em devida conta no quadro da declaração fiscal do fornecedor, relativa ao período de tributação em apreço.

71. M. Macikowski não tem razão, na parte em que argumenta, recorrendo-se do acórdão Balocchi (18), que os Estados-Membros não são livres, na configuração das modalidades do adiantamento provisório. No referido processo, a aplicação das disposições então em causa podia ter a consequência, contrária ao direito da União, de os sujeitos passivos deverem pagar IVA sobre operações ainda não efetuadas (19). Mas, no presente caso, o pagamento do IVA verifica-se tendo como base uma operação pretérita, mais concretamente a entrega de um bem imóvel.

72. Além disso, o facto de não se ter em conta o imposto pago a montante também não viola o princípio da neutralidade fiscal. De acordo com este princípio, o regime de deduções visa libertar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas (20). Mas como o Tribunal de Justiça também já esclareceu, está aqui em causa um princípio de interpretação, que não tem significado supralegal (21). Já o poder de os Estados-Membros cobrarem adiantamentos provisórios resulta expressamente do artigo 206.º, segundo período, da diretiva IVA.

73. Portanto, importa responder à terceira questão prejudicial no sentido de que os artigos 206.º, 250.º e 252.º da diretiva IVA e o princípio da neutralidade fiscal não obstam a um regime de direito nacional segundo o qual um agente judiciário, que está obrigado a determinar, cobrar e pagar o imposto devido pela entrega de um bem imóvel no âmbito de venda coerciva em leilão, tem de pagar este imposto sem deduzir o imposto pago a montante pelo devedor do imposto, desde o início do período de tributação.

V – Conclusão

74. Pelo exposto, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais que lhe foram submetidas pelo Naczelny Sąd Administracyjny nos seguintes termos:

«A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, não obsta a um regime de direito nacional segundo o qual, pela entrega de um bem imóvel no âmbito da venda coerciva em leilão, recai sobre o agente judiciário interveniente o dever de determinar, cobrar e pagar o IVA devido, sem ter em conta o imposto pago a montante pelo devedor do imposto desde o início do período de tributação e respondendo o agente judiciário com todo o seu património, em caso de incumprimento do referido dever, desde que o agente judiciário não esteja impedido, por força da atuação de um terceiro, sobre a qual não exerce qualquer influência, de agir do modo que lhe é exigido.»

1 — Língua original: alemão.

2 — JO L 347, p. 1.

3 — Diretiva 2000/65/CE do Conselho, de 17 de outubro de 2000, que altera a Diretiva 77/388/CEE no que diz respeito à determinação do devedor do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 269, p. 44).

4 — V. o acórdão Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108, n.º 34), acerca do artigo 2.º, n.º 3, da Décima Terceira Diretiva 86/560/CEE do Conselho, de 17 de novembro de 1986, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume

de negócios ? modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade (JO L 326, p. 40).

5 — V. o quarto e o sétimo considerando da Diretiva 2000/65/CE (já referida na nota 3).

6 — V., neste sentido, os acórdãos Comissão/Finlândia (C?249/05, EU:C:2006:411, n.º 46) e Comissão/França (C?624/10, EU:C:2011:849, n.º 36).

7 — V., *supra*, n.º 32.

8 — V. o acórdão Federation of Technological Industries e o. (C?384/04, EU:C:2006:309, n.º 44), em relação ao artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios ? sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

9 — V. os acórdãos Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, n.os 49 a 51), Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, n.os 34, 50 e 51) e Mahagében e Dávid (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, n.os 57 a 59). V., também, o acórdão, mais antigo, Gabalfrisa e o. (C?110/98 a C?147/98, EU:C:2000:145, n.os 52 a 54).

10 — V. o acórdão Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, n.os 29 e 30).

11 — V. os acórdãos Molenheide e o. (C?286/94, C?340/95, C?401/95 e C?47/96, EU:C:1997:623, n.º 46), Teleos e o. (C?409/04, EU:C:2007:548, n.º 52), X (C?84/09, EU:C:2010:693, n.º 36) e BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, n.º 30).

12 — Acórdãos Gabalfrisa e o. (C?110/98 a C?147/98, EU:C:2000:145, n.º 52), Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski (C?188/09, EU:C:2010:454, n.º 26), Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, n.º 30) e Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, n.º 43).

13 — V., a título de mero exemplo, o acórdão Oberbank e o. (C?217/13 e C?218/13, EU:C:2014:2012, n.º 52, bem como a jurisprudência aí referida).

14 — V. os acórdãos Federation of Technological Industries e o. (C?384/04, EU:C:2006:309, n.os 29 e 30) e Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, n.os 20 a 22).

15 — V. os acórdãos Federation of Technological Industries e o. (C?384/04, EU:C:2006:309, n.º 32) e Mahagében e Dávid (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, n.º 48).

16 — V. o acórdão Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, n.º 24).

17 — V., *supra*, n.º 51.

18 — C?10/92, EU:C:1993:846.

19 — Acórdão Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, n.º 27).

20 — V., a título de mero exemplo, os acórdãos Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, n.º 47) e NCC Construction Danmark (C?174/08, EU:C:2009:669, n.º 27, bem como a jurisprudência aí referida).

21 — Acórdão Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, n.º 45).