

Downloaded via the EU tax law app / web

Edição provisória

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

MACIEJ SZPUNAR

apresentadas em 5 de outubro de 2017 (1)

Processo C-387/16

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

sendo intervenientes:

Nidera B. V.,

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo, Lituânia)]

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 183.º – Dedução do imposto pago a montante – Reembolso do excedente de imposto – Pagamento de juros de mora pelo reembolso tardio – Possibilidade de redução dos juros devidos por razões não imputáveis ao sujeito passivo – Neutralidade fiscal – Princípios da equivalência e da efetividade – Segurança jurídica e proteção da confiança legítima»

Introdução

1. O excedente do imposto pago deve ser reembolsado ao contribuinte dentro de um prazo razoável. Caso tal prazo seja ultrapassado, o contribuinte deve ser indemnizado mediante o pagamento de juros de mora. Estas regras resultam das disposições do direito da União e da jurisprudência do Tribunal de Justiça. Contudo, em casos extremos, em consequência da aplicação destas regras, o contribuinte pode receber, a título de juros, um montante significativo relativamente ao imposto a reembolsar. No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio levanta, portanto, a questão de saber se, em tais circunstâncias particulares, a aplicação das regras acima referidas deve ser limitada. Não me parece que assim seja, pelas razões que exporei nas presentes conclusões.

Quadro jurídico

Direito da União

2. Nos termos do artigo 183.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de

28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (2):

«Quando o montante das deduções exceder o montante do IVA devido relativamente a um período de tributação, os Estados-Membros podem efetuar o reporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respetivo reembolso nas condições por eles fixadas».

Direito lituano

3. No direito lituano, é o artigo 91.º, n.º n.º 10, da Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado) que estabelece o reembolso do excedente recebido a título de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»). Este reembolso é efetuado nos termos das normas contidas na Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Lei sobre a Administração Fiscal).

4. Nos termos do artigo 87.º, n.os 6, 7 e 9 desta lei, o imposto indevidamente pago é reembolsado a pedido do contribuinte, em princípio dentro de um prazo de 30 dias. Nos casos em que deva ser realizada uma inspeção, o reembolso deve ser efetuado dentro do prazo de 20 dias a contar da adoção da decisão que, na sequência da inspeção, declara o reembolso fundado. Caso os prazos de reembolso do excedente de imposto acima referidos não sejam respeitados, acrescem juros ao montante do reembolso, à mesma taxa que os juros imputados ao contribuinte em caso de atraso no pagamento do imposto ou da taxa.

5. Nos termos do artigo 99.º desta mesma lei, é o Ministério das Finanças que determina a taxa de juro, tomando em consideração a taxa de juro anual média das obrigações do Tesouro emitidas durante os três últimos meses. A taxa de juro é calculada acrescentando dez pontos percentuais a essa taxa de juro média.

Matéria de facto, tramitação processual e questão prejudicial

6. A Nidera B.V., uma sociedade de direito neerlandês (a seguir «Nidera»), adquiriu entre fevereiro e maio de 2008 lotes de trigo a produtores lituanos, pagando o IVA sobre estas entregas no montante de 11 743 259 LTL (cerca de 3,4 milhões de euros). Seguidamente, a Nidera exportou esse trigo para países terceiros aplicando uma taxa de IVA de 0%.

7. A Nidera foi registada na Lituânia como sujeito passivo de IVA em 12 de agosto de 2008 e, na sua declaração de IVA respeitante ao período de 12 a 31 de agosto de 2008, requereu o reembolso do IVA pago aquando das transações efetuadas entre fevereiro e maio de 2008. Por decisão de 19 de março de 2009, as autoridades fiscais lituanas recusaram-lhe, contudo o direito ao reembolso, afirmando que, uma vez que a Nidera não estava registada como sujeito passivo de IVA à data da transação, não tinha direito à dedução do imposto pago a montante.

8. A Nidera intentou a esse respeito um processo judicial, que levou o Tribunal de Justiça a proferir um acórdão no âmbito de um processo prejudicial (3). Na sequência desse acórdão, a Nidera recebeu, em 22 de dezembro de 2010, um reembolso de IVA de 11 743 259 LTL, ou seja, o montante correspondente ao imposto pago. Seguidamente, a Nidera requereu o pagamento de juros de mora pelo reembolso tardio do IVA. As autoridades fiscais pagaram-lhe 214 902,27 LTL (cerca de 60 000 EUR) a título de juros pelo período compreendido entre a data da prolação do acórdão do Tribunal de Justiça e a data do reembolso do imposto. A reclamação da Nidera contra esta decisão junto das autoridades fiscais foi indeferida.

9. Seguidamente, a Nidera interpôs um recurso no Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vilnius, Lituânia), pedindo a anulação da decisão acima referida e a condenação da administração no pagamento à recorrente de 3 864 706,66 LTL

(cerca de 1 100 000 EUR) a título de juros relativos ao período compreendido entre 21 de novembro de 2008, ou seja, a data do início da inspeção fiscal, e a data do reembolso do IVA. Este órgão jurisdicional julgou parcialmente procedentes os pedidos da Nidera, concedendo-lhe o pagamento dos juros a contar de 17 de fevereiro de 2009. A autoridade fiscal interpôs recurso desta sentença para o Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo, Lituânia), que é o órgão jurisdicional de reenvio no presente processo.

10. O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à questão de saber se é competente para limitar o montante dos juros pagos pelo atraso no reembolso do IVA indevidamente pago, em razão da importância do montante de tais juros relativamente ao montante do capital em dívida e relativamente às perdas efetivamente sofridas pelo contribuinte. Nestas condições, o Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 183.º da Diretiva [2006/112], considerado em conjunto com o princípio da neutralidade fiscal, ser interpretado no sentido de que se opõe a uma redução nos juros normalmente devidos ao abrigo da legislação nacional relativa ao excesso de pagamento de IVA (excedente) que não foi reembolsado (compensado) atempadamente, cuja redução tem em consideração outras circunstâncias além das que resultam das ações do próprio sujeito passivo, tais como a relação entre os juros e o montante do excesso de pagamento não reembolsado atempadamente, o período em que o excesso de pagamento não foi reembolsado e as razões subjacentes a esta situação, bem como as perdas efetivamente sofridas pelo sujeito passivo?»

11. Este pedido de decisão prejudicial deu entrada no Tribunal de Justiça em 12 de julho de 2016. A Nidera, os Governos lituano e checo bem como a Comissão Europeia apresentaram observações escritas. A Nidera, o Governo lituano e a Comissão estiveram representados na audiência realizada em 8 de junho de 2017.

Análise

12. Com a questão prejudicial que coloca no presente processo, o órgão jurisdicional de reenvio pretende apurar, em substância, se o artigo 183.º da Diretiva 2006/112, lido à luz do princípio da neutralidade fiscal, deve ser interpretado no sentido de lhe permitir reduzir o montante dos juros devidos ao contribuinte pelo reembolso tardio do excedente do IVA, relativamente ao montante dos juros a que normalmente teria direito, por razões associadas a circunstâncias que não são imputáveis ao próprio sujeito passivo mas que resultam da importância do montante desses juros relativamente ao montante do capital em dívida e relativamente às perdas efetivamente sofridas pelo contribuinte.

Obrigação de reembolso do excedente de imposto

13. A título preliminar, importa recordar que a obrigação de reembolso, baseada no artigo 183.º da Diretiva 2006/112 lido à luz do princípio da neutralidade fiscal, do excedente de IVA, bem como de pagamento de juros quando o reembolso não tenha sido efetuado dentro de um prazo razoável, resulta de jurisprudência assente do Tribunal de Justiça (4). O ponto de partida para calcular o montante dos juros deve, em princípio, ser a data em que o reembolso devia ter sido feito (5). O prazo para o reembolso pode ser prorrogado devido à necessidade de proceder a uma inspeção para apurar o direito ao reembolso do imposto, contudo, quando a duração de tal inspeção ultrapasse o tempo necessário para a sua realização, o contribuinte tem igualmente direito a que lhe sejam pagos juros (6).

14. Uma regra semelhante, ou seja, a obrigação de reembolso com juros, aplica-se igualmente em caso de impostos cobrados em violação do direito da União (7). Há que considerar

que tal se aplica igualmente, como no caso em apreço, a uma situação em que um imposto tenha sido pago em conformidade com o direito da União, mas cuja recusa de reembolso seja contrária a tal direito.

15. Considero, portanto, que é incontestável que, nos termos do artigo 183.º da Diretiva 2006/112, lido à luz do princípio da neutralidade fiscal, a Nidera tem direito ao reembolso do IVA objeto do processo principal, bem como aos juros calculados a partir da data em que o reembolso do imposto devia ter sido feito nos termos das disposições lituanas, após a realização da inspeção fiscal (8). A decisão de recusa de reembolso do imposto, adotada pelas autoridades fiscais lituanas em 19 de março de 2009, era, portanto, errada e contrária ao direito da União.

16. Sem contestar, em princípio, este direito, o órgão jurisdicional de reenvio levanta a questão de saber se, nas circunstâncias particulares do processo principal, em que a importância do atraso no reembolso do imposto implicou o direito do contribuinte a receber juros muito elevados relativamente ao montante do capital em dívida e suscetíveis de ultrapassarem o montante das perdas reais sofridas pelo mesmo contribuinte em consequência do não reembolso do imposto, é possível limitar o montante de tais juros através de uma decisão judicial.

Princípios da equivalência e da efetividade

17. Por força do princípio da autonomia processual, é a legislação dos Estados-Membros que determina as regras do reembolso dos impostos pagos em excesso ou indevidamente, incluindo o montante dos eventuais juros. Tais regras devem contudo, respeitar os princípios da equivalência e da efetividade (9).

Princípio da equivalência

18. O princípio da equivalência exige que as regras relativas aos reembolsos a que o contribuinte tem direito ao abrigo do direito da União não sejam menos favoráveis do que as regras relativas a direitos semelhantes que decorram do direito nacional.

19. À luz das disposições de direito lituano citadas na decisão de reenvio, não me parece que os tribunais tenham o poder explícito de reduzir o montante dos juros pagos aos contribuintes pelo atraso do reembolso de um imposto relativamente ao montante de tais juros que decorre das disposições legais. A decisão de reenvio também não contém informações relativas à prática dos órgãos jurisdicionais lituanos a este respeito. Consequentemente, é difícil dizer se a redução dos juros em caso de reembolso do imposto com fundamento no direito da União constituiria um tratamento menos favorável relativamente à regra de reembolso dos impostos aplicada nos termos do direito nacional.

20. Caberá, portanto, ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar a questão do respeito do princípio da equivalência. Parece-me, contudo, que, se não existirem no direito lituano disposições claras que autorizem os tribunais a reduzir tais juros, nem existir uma prática judicial assente que permita tal comportamento dos tribunais relativamente aos reembolsos de impostos efetuados por força do direito nacional, a redução dos juros devidos pelo reembolso do imposto com fundamento no direito da União seria contrária ao princípio da equivalência, sobretudo se constituísse um precedente. Se o órgão jurisdicional de reenvio apurar que assim é efetivamente, tal bastaria, na minha opinião, para responder em sentido afirmativo à questão prejudicial.

Princípio da efetividade

21. O princípio da efetividade exige, por seu lado, que as regras estabelecidas pela legislação nacional no que respeita ao direito de recurso não tornem o exercício dos direitos conferidos pelo

direito da União praticamente impossível ou excessivamente difícil. A resposta à questão relativa à possibilidade de reduzir os juros devidos ao contribuinte em razão do reembolso tardio do excedente de imposto à luz do princípio da efetividade carece de uma análise mais aprofundada.

22. Como resulta da jurisprudência atrás referida, o sujeito passivo de IVA tem direito, com base no artigo 183.º da Diretiva 2006/112, ao reembolso do imposto pago quando o montante de tal imposto ultrapasse o montante do seu direito à dedução do mesmo. Tal resulta da estrutura do IVA, cujo encargo recai sobre o consumo de produtos e de serviços, mas que não deve ser suportado pelas empresas. É desta estrutura que decorre o princípio da neutralidade do IVA para os sujeitos passivos.

23. Os reembolsos de impostos devem ser efetuados dentro de um prazo razoável, definido pelas disposições internas dos Estados-Membros. A ultrapassagem de um prazo razoável de reembolso deve implicar a reparação dos danos sofridos pelo contribuinte em consequência da mesma, de modo a que este não suporte, por essa razão, qualquer risco financeiro (10).

24. As perdas que o contribuinte é suscetível de sofrer em consequência do atraso no reembolso do imposto podem ser diversas. Resultam, principalmente, da incapacidade de dispor de recursos financeiros que estão «congelados» na conta da autoridade fiscal, ao passo que, em condições normais, ou seja, em caso de reembolso atempado, estariam à sua disposição.

25. Não é fácil calcular com precisão as perdas deste tipo; com efeito, consistem principalmente em lucros cessantes (*lucrum cessans*), que o contribuinte teria podido obter investindo os seus recursos financeiros, no âmbito das suas atividades ou em instrumentos financeiros. Apresentam-se aqui, portanto, as dificuldades que se encontram tipicamente ao calcular rendimentos futuros, que são, pela sua natureza, incertos e não incondicionais.

26. Por conseguinte, a forma de reparação geralmente aceite para este tipo de perdas é o pagamento de juros, que constituem uma indemnização de carácter fixo. Esta forma de indemnização permite ao credor (neste caso, o contribuinte) obter uma reparação equitativa sem necessidade de apresentar provas, de muito difícil obtenção, do montante real das perdas, evitando simultaneamente ao devedor a necessidade de pagar valores de montante imprevisível e potencialmente muito elevado.

27. Os juros de mora desempenham igualmente outro papel, na medida em que constituem, com efeito, uma sanção, cujo objetivo é incitar o devedor a pagar o montante devido ao credor dentro do prazo fixado, sob pena de tal montante ser acrescido de juros. Contudo, penso que, quando o devedor é o Estado e o credor é um contribuinte, a desproporção entre as capacidades financeiras das partes implica que é esta função de indemnização que desempenha o papel mais importante. Com efeito, se, no orçamento de Estado, um montante devido a um contribuinte determinado constitui uma quantia insignificante, esse mesmo montante representa normalmente, no orçamento do contribuinte, uma parte importante e pode até, por vezes, ser decisivo para a sua liquidez.

28. Os juros de mora são normalmente determinados com base no custo médio do dinheiro no mercado bancário. A indemnização sob a forma de juros apresenta ainda, portanto, a vantagem adicional de permitir ao credor obter os recursos de que necessita através de um empréstimo bancário, com a garantia de o montante recuperado a título de juros de mora corresponder aproximadamente aos custos de obtenção de tal empréstimo.

29. O montante dos juros de mora é normalmente determinado pelas disposições do direito nacional dos Estados-Membros. Do ponto de vista do direito da União, salvo no caso de tal montante ser fixado num nível anormalmente baixo, o que seria contrário ao princípio da

efetividade, os Estados?Membros podem determinar livremente o montante dos juros devidos nos termos do seu direito nacional, no âmbito da sua autonomia processual. O montante dos juros assim determinado permite tanto aos credores como aos devedores preverem com precisão o montante futuro dos seus direitos ou, respetivamente, das suas obrigações financeiras. Fica assim garantida a segurança jurídica.

30. Consequentemente, se o artigo 183.º da Diretiva 2006/112, conjugado com o princípio da neutralidade fiscal, gera um direito para o contribuinte a receber, dentro de um prazo razoável, o reembolso do excedente de imposto, e se esse prazo razoável for ultrapassado, o contribuinte tem igualmente direito a uma indemnização pelas perdas sofridas em consequência do atraso no reembolso do imposto, tal implica, na minha opinião, o direito a receber a totalidade do montante dos juros pelo reembolso tardio do imposto que tenha sido determinado pelo direito nacional do Estado?Membro em questão. A limitação do direito a receber juros deve, portanto, ser considerada contrária ao princípio da efetividade, uma vez que implica que o exercício de um direito decorrente do direito da União – que consiste num direito a uma indemnização pelas perdas sofridas em consequência do reembolso tardio do imposto – se tornou impossível ou, pelo menos, excessivamente difícil. Além disso, esta limitação é igualmente contrária aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima, na medida em que o contribuinte, que é, nesta situação, credor das autoridades fiscais, tem direito a esperar receber a totalidade dos juros previstos pelas disposições legais. A limitação do direito a receber a totalidade dos juros só deveria ser possível em situações particulares, em que o atraso do reembolso do imposto resulta de razões imputáveis ao contribuinte. Não é esse o caso, contudo, no processo principal.

31. Na minha opinião, importa igualmente considerar contrária ao princípio da efetividade a possibilidade de o tribunal reduzir o montante dos juros devidos ao contribuinte quando um atraso importante no reembolso do imposto, mas não imputável ao contribuinte, conferiu a este último o direito de receber juros particularmente elevados relativamente ao montante do capital, que excedem potencialmente o dano real sofrido pelo contribuinte em consequência do reembolso tardio do imposto.

32. Tal redução do montante dos juros devidos implicaria inevitavelmente, com efeito, a necessidade de o contribuinte provar a extensão dos danos reais (11). Como já referi atrás, é particularmente difícil obter esta prova, na medida em que se trata de uma perda sob a forma de um lucro cessante, pelo que é, pela sua própria natureza, difícil de calcular e de provar de forma inequívoca. A necessidade de produzir tais provas tornaria excessivamente difícil, e em muitos casos provavelmente impossível, o exercício pelo contribuinte do seu direito a receber o reembolso do imposto bem como uma indemnização pelo eventual atraso nesse reembolso. As dificuldades associadas a este tipo de indemnização pelo atraso apresentam-se com mais clareza se forem comparadas com o mecanismo, muito simples, do pagamento de juros de mora de um montante predeterminado.

33. É certo que, como indicou o órgão jurisdicional de reenvio, em certos casos o montante dos juros pode exceder os danos reais sofridos pelo contribuinte. Trata-se, contudo, de um fenómeno normal associado à indemnização de carácter fixo, que, pela sua própria natureza, não reflete as perdas realmente sofridas mas as perdas aproximativas e estatisticamente prováveis que o contribuinte seria suscetível de sofrer. A indemnização sob a forma de juros pode, consoante a situação, ser superior ou inferior às perdas reais, mas não considero, contudo, que tal justifique que deixe de ser utilizada.

34. Em situações particulares, por exemplo quando o atraso do pagamento conduz à insolvência do credor, este (ou o seu sucessor) tem a possibilidade de obter uma indemnização superior ao montante dos juros de mora. Tal é igualmente aplicável às relações entre os Estados

e os contribuintes. Porém, tal decisão depende exclusivamente da vontade do credor. A possibilidade de obter uma indemnização superior ao montante dos juros não priva, contudo, o credor da garantia que constituem os juros.

35. O mesmo se aplica no que respeita à relação entre o montante dos juros e o do capital em dívida. O montante dos juros resulta do montante do capital e da duração do atraso no reembolso do imposto. Se este atraso for particularmente longo, o montante dos juros pode atingir, ou até exceder, o montante do capital. Tal reflete simplesmente um atraso de duração importante. A instituição dos juros de mora tem subjacente a hipótese segundo a qual se o credor tivesse disposto, durante toda a duração do atraso no pagamento dos seus créditos, dos montantes que lhe eram devidos, teria podido obter rendimentos dos mesmos, cujo montante acumulado teria sido proporcional ao tempo decorrido e teria igualmente podido atingir ou exceder os montantes inicialmente investidos. O facto de o credor receber um montante equivalente a título de juros não constitui, portanto, um enriquecimento sem causa, mas apenas a contrapartida da privação de rendimentos gerada pelo atraso no reembolso do capital em dívida.

36. Por fim, importa recordar que são os Estados-Membros que determinam, no âmbito da sua autonomia processual, o montante dos juros de mora, incluindo os devidos pelo atraso no reembolso do excedente de imposto. Consequentemente, se um Estado-Membro considerar que o montante dos juros determinados nos termos do direito nacional excede a indemnização equitativa dos danos causados por tal atraso, tem a possibilidade de o reduzir por via legislativa. Contudo, enquanto essa redução legislativa não for adotada, os contribuintes cujo direito ao reembolso do imposto decorre do direito da União têm o direito de receber a totalidade dos juros que decorrem das disposições em vigor.

Observações relativas aos argumentos apresentados pelo Governo lituano

37. Nas suas observações relativas ao presente processo, o Governo lituano invoca ainda o argumento segundo o qual os juros previstos pelo direito lituano em caso de reembolso tardio do excedente de imposto não constituem uma reparação dos danos sofridos pelo contribuinte em consequência do atraso no reembolso do imposto, mas têm um carácter meramente punitivo e visam incitar as autoridades fiscais a cumprirem o mais rapidamente possível as suas obrigações de reembolso do imposto. O Governo lituano apoia-se na circunstância de estes juros serem determinados ao mesmo nível que as penalidades de atraso devidas pelos contribuintes em caso de atraso no pagamento do imposto, que é o dobro das taxas praticadas no âmbito das relações de direito privado. Consequentemente, o Governo lituano considera que a taxa dos juros compensatórios apenas deveria ser determinada pelo órgão jurisdicional de reenvio no processo principal.

38. Estes argumentos não me convencem, por várias razões.

39. Em primeiro lugar, nenhuma informação contida na decisão de reenvio ou nas observações das partes revela a existência de uma prática segundo a qual este órgão jurisdicional determinasse, em vez da taxa de juro prevista pelas disposições de direito lituano em caso de atraso no reembolso do imposto, uma taxa para os juros compensatórios. De resto, o representante do Governo lituano confirmou na audiência que, tanto quanto sabia, o presente processo constituía um precedente. Consequentemente, há que deduzir que, nos outros casos, incluindo naqueles em que o reembolso do imposto é feito exclusivamente com base no direito nacional, os contribuintes recebem juros cujo montante é previsto por lei. A aplicação ao caso em apreço da teoria apresentada pelo Governo lituano equivaleria, portanto, a conceder um tratamento menos favorável às reclamações baseadas no direito da União, o que seria contrário ao princípio da equivalência e, por essa razão, seria de excluir (12).

40. Em segundo lugar, embora os juros de mora tenham muitas vezes, como já recordei (13), simultaneamente uma função de indemnização e uma função de sanção, nas relações entre o Estado-Membro e os contribuintes a importância destas duas funções é distinta. Na realidade, quando o devedor é o contribuinte, a função punitiva dos juros tem maior importância, atendendo ao carácter relativamente insignificante das perdas geradas para o orçamento do Estado-Membro em consequência da falta de pagamento do imposto por parte de um único contribuinte. Não é esse o caso na situação inversa, em que é o Estado-Membro que é devedor do contribuinte em razão da sua obrigação de reembolso do imposto. Com efeito, em tal caso, a eficácia da função punitiva dos juros é geralmente bastante limitada, ao passo que a sua função indemnizatória passa para primeiro plano, uma vez que as perdas sofridas pelo contribuinte em razão do atraso no reembolso do imposto são suscetíveis de ser muito importantes relativamente aos recursos financeiros globais do contribuinte. Não posso, portanto, partilhar da afirmação do Governo lituano segundo a qual os juros de mora devidos pelos Estados-Membros aos contribuintes em razão do reembolso tardio do excedente de imposto têm uma função idêntica, exclusiva ou principalmente punitiva, à dos juros de mora de pagamento do imposto pelo contribuinte. O facto de estes juros terem sido fixados no mesmo nível decorre de uma opção técnica do legislador lituano.

41. Em terceiro lugar, a tese apresentada pelo Governo lituano implicaria que o direito lituano não determina realmente taxas para os juros devidos aos contribuintes em consequência do reembolso tardio do imposto. Contudo, nos casos em que tal reembolso é feito com base no direito da União, tal constituiria uma violação da jurisprudência acima referida (14) e do princípio da efetividade. O direito ao reembolso do imposto acrescido de juros de mora não implica apenas, com efeito, o direito à expectativa de receber os juros a uma taxa que será determinada pelo juiz durante o processo, mas o direito de receber juros cujo montante é previamente conhecido, fixado, *a priori*, pelas disposições da lei. O Governo lituano parece, em contrapartida, sobrestimar o alcance da liberdade conferida aos Estados-Membros para determinarem as regras de reembolso do excedente de IVA. Com efeito, embora o artigo 183.º da Diretiva 2006/112 disponha que os Estados-Membros determinam as condições em que efetuam o reembolso do excedente de IVA, o modo de determinação dessas condições deve preencher certos critérios mínimos de previsibilidade e de segurança jurídica. O mesmo se aplica no que respeita à determinação do montante dos juros a que o contribuinte tem direito em consequência do reembolso tardio do imposto, uma vez que o direito a receber juros de mora faz parte do direito ao reembolso do excedente do imposto. A determinação das condições de reembolso, incluindo do montante dos juros, não pode, portanto, ser feita *ad hoc*, como pretende o Governo lituano, através de decisões judiciais adotadas em processos específicos que envolvam determinados contribuintes. Na minha opinião, este mecanismo seria contrário ao princípio da efetividade, uma vez que um elemento essencial do exercício efetivo dos poderes conferidos pelo direito da União consiste na certeza quanto ao alcance desses poderes e na proteção da confiança legítima nesta matéria.

42. O Governo lituano sugere, por fim, que os juros pelo reembolso tardio do imposto previstos pelo direito lituano sejam reduzidos, limitando-os a uma única componente, a saber, a taxa de juro média das obrigações do Tesouro.

43. Contudo, para além do problema da provável incompatibilidade de tal solução com o princípio da equivalência, as obrigações do Tesouro, como instrumentos financeiros considerados particularmente seguros, têm normalmente taxas muito baixas, muito inferiores às taxas médias dos empréstimos bancários. Os juros pelo reembolso tardio do imposto cujo montante fosse limitado ao nível da taxa das obrigações do Tesouro não desempenhariam, portanto, na minha opinião, a sua função de indemnização, uma vez que não permitiriam sequer compensar os custos de aquisição, no mercado bancário, dos recursos financeiros em falta. Estes juros não desempenhariam, portanto, o papel de indemnização pelos danos sofridos pelo contribuinte em

consequência do reembolso tardio do imposto e fariam recair parcialmente sobre o contribuinte o risco financeiro associado a tal atraso. A fixação dos juros num nível tão baixo seria, portanto, contrária ao princípio da efetividade.

Resumo

44. Resumindo, considero que o artigo 183.º da Diretiva 2006/112, conjugado com o princípio da neutralidade fiscal e à luz dos princípios da equivalência e da efetividade, exige que, caso a autoridade fiscal não respeite o prazo razoável previsto pelas disposições nacionais em vigor para o reembolso do excedente do IVA, o contribuinte receba o reembolso deste imposto acrescido do montante total dos juros previstos pela legislação nacional em vigor, se o atraso no reembolso não decorrer de um ato imputável ao contribuinte.

Conclusão

45. Atendendo a todas as considerações anteriores, há que responder do seguinte modo à questão prejudicial submetida pelo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo, Lituânia):

O artigo 183.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conjugado com o princípio da neutralidade fiscal, deve ser interpretado no sentido de que, em circunstâncias não imputáveis ao contribuinte, não permite reduzir o montante dos juros devidos ao contribuinte em consequência do reembolso tardio do excedente de IVA, relativamente ao montante ao qual o contribuinte normalmente teria tido direito.

1 Língua original: polaco.

2 JO 2006, L 347, p. 1.

3 Acórdão de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627).

4 V., mais recentemente, acórdão de 6 de julho de 2017, Glencore Agriculture Hungary (C?254/16, EU:C:2017:522, n.os 18 a 22 e jurisprudência referida).

5 *Idem*, n.º 23.

6 *Idem*, n.º 24.

7 V., mais recentemente, acórdão de 30 de junho de 2016, Toma e Biroul Executorului Judec?toresc Hora?iu?Vasile Cruduleci (C?205/15, EU:C:2016:499, n.º 32 e jurisprudência referida).

8 A questão da data a partir da qual devem ser calculados os juros em questão no processo principal não é suscitada na questão prejudicial. Recordo apenas que o órgão jurisdicional de primeira instância no processo principal considerou que os juros deviam ser calculados a partir de 17 de julho de 2009. Importa salientar, contudo, que, ao contrário do que afirmam as autoridades fiscais lituanas, o não reembolso do imposto em questão era contrário ao direito da União desde o início, e não apenas a partir do dia da prolação do acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627). Os acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça no âmbito dos pedidos de decisão prejudicial têm, com efeito, natureza declarativa e definem uma interpretação das disposições do direito da União que deveria ser aplicada a partir da entrada em vigor de tais disposições (v., nomeadamente, acórdãos de 27 de março de 1980, Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, n.º 16; de 19 de outubro de 1995,

Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, n.º 33, e de 14 de abril de 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, n.º 53). É certo que é possível, em casos excepcionais, limitar os efeitos dos acórdãos no tempo (v. acórdão de 14 de abril de 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, n.º 54), contudo, o Tribunal de Justiça não o fez no âmbito do acórdão de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627).

9 V., mais recentemente, acórdão de 30 de junho de 2016, Toma e Biroul Executorului Judecătoresc Horaș-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, n.º 34 e jurisprudência referida).

10 V. acórdão de 6 de julho de 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, n.os 20 e 22 e jurisprudência referida).

11 Recordo que, nos termos da lei lituana, não existem disposições precisas que definam as regras para tal redução dos juros por parte de um juiz, e dificilmente se imagina que o tribunal os reduzisse de modo completamente arbitrário sem tomar em conta a perda real sofrida pelo contribuinte.

12 V. n.º 20 das presentes conclusões.

13 V. n.º 27, *supra*.

14 V. n.os 13 e 14, *supra*.