

62016CC0533

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

apresentadas em 26 de outubro de 2017 (1)

Processo C-533/16

Volkswagen AG

contra

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca)]

«Questão prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Dedução do imposto cobrado a fornecedores — Entrega de bens não sujeitos ao IVA — Cobrança do IVA sobre as entregas em faturas separadas — Recusa do direito de dedução com fundamento no termo do prazo de prescrição»

1.

O direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) foi analisado pelo Tribunal de Justiça em resposta a diversas questões prejudiciais. Neste processo, a questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio diz respeito ao prazo em que a dedução do referido imposto pode ser efetuada.

2.

O problema com o qual o tribunal nacional é confrontado decorre do facto de a Volkswagen AG ter recebido determinados bens de empresas fornecedoras, entre 2004 a 2010, sem que o IVA tenha sido incluído nas faturas correspondentes. As duas partes tinham considerado, erradamente, que essas operações não estavam sujeitas a IVA por constituírem uma compensação financeira.

3.

Uma vez constatado o erro em 2010, os fornecedores debitaram o IVA à Volkswagen e emitiram — desta vez, sim — a pertinente fatura com a referência ao imposto devido, apresentando simultaneamente uma declaração complementar do IVA para o seu pagamento ao fisco. A Volkswagen pretendia deduzir o IVA cobrado, mas a Administração Tributária deferiu este pedido apenas para alguns dos períodos requeridos, indeferindo-o relativamente aos restantes, com fundamento no facto de ter terminado o prazo para o exercício desse direito (cinco anos).

4.

O pedido de decisão prejudicial permitirá, assim, ao Tribunal de Justiça, apreciar até que ponto o direito à dedução do IVA prevalece quando, nas entregas originárias de bens, este imposto não

foi exigido e a regularização posterior afeta períodos fiscais anteriores ao período de cinco anos.

I. Quadro normativo

Legislação da União

Diretiva 2006/112/CE (2)

5.

O artigo 62.o, n.os 1 e 2, dispõe:

«Para efeitos da presente diretiva, entende—se por:

1)

“Facto gerador do imposto”, o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;

2)

“Exigibilidade do imposto” o direito que o fisco pode fazer valer nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.»

6.

O artigo 167.o dispõe:

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

7.

Nos termos do artigo 168.o, alínea a):

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a)

O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo.»

8.

Nos termos do artigo 178.o, alínea a):

«Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

a)

Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.o, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida nos termos das secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI [(3)].»

Diretiva 2008/9/CE (4)

9.

Nos termos do artigo 2.o:

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

1)

“Sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro de reembolso”, o sujeito passivo, na aceção do n.o 1 do artigo 9.o da Diretiva 2006/112/CE, que não esteja estabelecido no Estado-Membro de reembolso, mas sim no território de outro Estado-Membro;

[...]

3)

“Período de reembolso”, o período referido no artigo 16.o abrangido pelo pedido de reembolso;

[...]»

10.

O artigo 3.o enumera as condições que os sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso deverão preencher para que esta última seja aplicável.

11.

Nos termos do artigo 5.o:

«Cada Estado-Membro reembolsa aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso o IVA cobrado relativamente a bens que lhes tenham sido entregues ou a serviços que lhes tenham sido prestados nesse Estado-Membro por outros sujeitos passivos ou relativamente à importação de bens nesse Estado-Membro, na medida em que tais bens e serviços sejam utilizados para as seguintes operações:

a)

Operações a que se referem as alíneas a) e b) do artigo 169.o da Diretiva 2006/112/CE.»

12.

Nos termos do artigo 8.o, n.o 2:

«2. Além das informações a que se refere o n.o 1, o pedido de reembolso deve conter, relativamente a cada Estado-Membro de reembolso e a cada fatura ou documento de importação, as seguintes informações:

[...]

d)

A data e o número da fatura ou do documento de importação;

e)

O valor tributável e o montante do IVA, expressos na moeda do Estado?Membro de reembolso;

[...]»

13.

Nos termos do artigo 15.o, n.o 1:

«1. O pedido de reembolso deve ser apresentado ao Estado?Membro de estabelecimento até 30 de setembro do ano civil subsequente ao período de reembolso. O pedido de reembolso apenas é considerado apresentado quando o requerente tiver comunicado todas as informações exigidas nos termos dos artigos 8.o, 9.o e 11.o»

Legislação da República Eslovaca

Lei n.o 222/2004, relativa ao IVA (5)

14.

O artigo 49.o, n.os 1 e 2, alínea a), dispõe:

«(1) O direito a deduzir o imposto que incide sobre os seus bens ou serviços constitui-se para o sujeito passivo na data em que o imposto é exigível relativamente a esses bens e serviços.

(2) O sujeito passivo pode deduzir do imposto de que seja devedor o imposto sobre os bens e serviços que utilize para as entregas de bens e a prestação de serviços, com exceção dos mencionados nos n.os 3 e 7. O sujeito passivo poderá deduzir o imposto

a)

quando lhe seja exigido por outro sujeito passivo no território nacional por bens e serviços que lhe tenham ou lhe devam ser entregues ou prestados.»

15.

O artigo 51.o, n.o 1, alínea a), tem a seguinte redação:

«(1) O sujeito passivo pode exercer o direito à dedução nos termos do artigo 49.o se

a)

no momento da dedução do imposto previsto no artigo 49.o, n.o 2, alínea a), possuir a fatura emitida em conformidade com o artigo 71.o;

[...]»

16.

O artigo 55a, n.o 4, dispõe:

«(4) O requerente exercerá o seu direito à devolução do imposto apresentando um pedido por via eletrónica através do portal eletrónico criado pelo Estado-Membro em que tenha a sua sede, centro de atividade, organização, domicílio ou residência habitual. O pedido de devolução deverá ser apresentado até 30 de setembro do ano civil seguinte ao período de devolução. A Daňový úrad Bratislava I [Autoridade Tributária de Bratislava I] notificará de imediato o requerente por via eletrónica da data de receção do seu pedido de devolução.»

17.

Nos termos do artigo 71.o, n.o 1, alínea a), e n.o 2:

«(1) Para efeitos da presente lei:

a)

fatura: todo o documento ou mensagem em papel ou em formato eletrónico de acordo com as disposições da presente lei ou da lei em vigor que regule a emissão da fatura noutro Estado-Membro;

[...]

(2) São considerados igualmente faturas todos os documentos ou mensagens que modifiquem a fatura original e se refiram de modo específico e inequívoco à mesma.»

18.

O artigo 45.o do Código do Processo Tributário (a seguir «CPT») dispõe:

«(1) Salvo disposição em contrário da presente lei ou de uma lei específica, não pode ser cobrado um imposto, nem um diferencial do imposto, nem poderá ser reconhecido o direito à devolução do diferencial do imposto nem o direito à devolução do imposto, uma vez decorridos cinco anos após o final do ano em que o sujeito passivo deveria ter apresentado uma declaração de imposto ou outra declaração ou tinha a obrigação de pagar o imposto sem a necessidade de apresentar a declaração de imposto ou outra declaração, ou do ano em que se constituiu para o contribuinte o direito à devolução do diferencial do imposto ou o direito à devolução do imposto [...].»

II. Factos no processo principal e questões prejudiciais

19.

Entre 2004 e 2010, a sociedade Hella Leuchten-Systeme GmbH, com sede em Paderborn, Alemanha, bem como as sociedades Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o., e Hella Slovakia — Signal Lighting, ambas sediadas na Eslováquia (a seguir «fornecedores Hella»), entregaram à Volkswagen modelos para a produção de faróis para automóveis (6).

20.

Nas faturas que emitiram para esse efeito, os fornecedores Hella não incluíram o IVA, por considerarem que não se tratava de uma entrega de bens, mas sim de uma mera compensação financeira.

21.

Uma vez constatado o seu erro, em 2010, os fornecedores Hella debitaram o IVA à Volkswagen em faturas separadas, emitidas em conformidade com o artigo 71.o da Lei do IVA, e apresentaram uma declaração complementar desse imposto, com o consequente pagamento do seu montante ao fisco.

22.

Por pedido de 1 de julho de 2011, com fundamento nos artigos 55a a 55g da Lei do IVA, e dentro do prazo fixado na Diretiva 2008/9, a Volkswagen requereu à Administração Tributária que lhe fosse aplicado o reembolso do IVA.

23.

A Administração, por decisão de 3 de abril de 2012, deferiu parcialmente o pedido da Volkswagen, devolvendo-lhe 1536622,92 euros do IVA correspondente aos cinco anos anteriores à data do seu pedido

24.

Nessa mesma decisão, a Administração Tributária indeferiu o pedido da Volkswagen relativo ao montante restante do IVA, que totalizava 1354968,83 euros. Alegou que tinha expirado o prazo previsto no artigo 45.o, n.o 1, do CPT (cinco anos a partir da entrega dos bens).

25.

Essa decisão de 3 de abril de 2012 foi confirmada, por via administrativa, pela Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Autoridade Tributária da República Eslovaca).

26.

A Volkswagen impugnou a decisão da Autoridade Tributária no Krajský súd v Bratislave (Tribunal regional de Bratislava), que julgou improcedente o seu recurso. Na opinião desse tribunal, que concorda com a fundamentação da Autoridade Tributária, o direito ao reembolso do IVA constitui-se para o sujeito passivo no momento da entrega dos bens e o seu exercício está sujeito a um prazo de cinco anos. Consequentemente, o direito ao reembolso do IVA para o período compreendido entre 2004 e 2006 tinha caducado quando foi apresentado o pedido de reembolso do imposto (em 2011).

27.

A Volkswagen recorreu da referida sentença no Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca), considerando, entre outros argumentos, que a interpretação do direito nacional não é conforme com a legislação da União nem com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, no que diz respeito ao cálculo do dies a quo para a contagem do prazo de prescrição.

28.

O Supremo Tribunal afirma que se vê confrontado com duas posições relativas à determinação do

momento em que termina o prazo para pedir a dedução do IVA: a) a da Autoridade Tributária, que coincide com a prática administrativa interna, segundo a qual esse prazo tem início no dia da entrega efetiva dos bens, por força dos artigos 63.o e 167.o da Diretiva IVA; e b) a da Volkswagen, segundo a qual o exercício do direito à dedução do IVA exige a satisfação cumulativa de duas condições: a entrega dos bens, enquanto operação tributável, e estar na posse de uma fatura ou de um documento adequado para a substituir.

29.

Neste contexto, o Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca) submete ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1)

Devem a Diretiva 2008/9 e o direito à devolução do imposto ser interpretados no sentido de que, para exercer o direito à devolução do IVA, é necessário satisfazer cumulativamente dois requisitos:

i)

a entrega de bens ou a prestação de serviços; e

ii)

a inclusão do IVA na fatura do fornecedor?

Por outras palavras, é possível que um sujeito passivo a quem não foi debitado o IVA na fatura possa pedir a devolução do imposto?

2)

Está em conformidade com o princípio da proporcionalidade ou da neutralidade fiscal do IVA que o prazo para a devolução do imposto seja calculado a partir de uma data em que não foram satisfeitos todos os requisitos materiais para o exercício do direito à devolução do imposto?

3)

À luz do princípio da neutralidade fiscal, devem as disposições dos artigos 167.o e 178.o, alínea a), da Diretiva IVA, ser interpretadas no sentido de que, em circunstâncias como as do processo principal e sempre que se verifiquem os demais requisitos materiais e processuais necessários para o exercício do direito à dedução do imposto, tais artigos se opõem a uma prática da autoridade tributária que nega ao sujeito passivo o direito à devolução do imposto exercido no prazo fixado, nos termos da Diretiva 2008/9, no caso de o imposto lhe ter sido aplicado pelo fornecedor na fatura e ter sido pago por este antes do termo do prazo de caducidade estabelecido pela legislação nacional?

4)

À luz do princípio da neutralidade e do princípio da proporcionalidade que são os princípios fundamentais do sistema comum do IVA, as autoridades tributárias eslovacas ultrapassam os limites do necessário para alcançar o objetivo prosseguido pela Diretiva IVA, numa situação em que foi negado ao sujeito passivo o direito à devolução do imposto pago por ter terminado o prazo de caducidade para a devolução previsto pela legislação nacional, ainda que durante esse período o sujeito passivo não pudesse ter exercido o seu direito à devolução, e ainda que o

imposto tivesse sido devidamente cobrado e estava totalmente afastado o risco de evasão fiscal ou de falta de pagamento?

5)

É possível interpretar os princípios da segurança jurídica, da confiança legítima e do direito a uma boa administração nos termos do artigo 41.o da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia no sentido de que se opõem a uma interpretação das disposições nacionais segundo a qual, para a observância do prazo para a devolução do imposto, é determinante a data da decisão da Administração Pública sobre a devolução do imposto e não a data em que o sujeito passivo exerce o seu direito à devolução do imposto?»

III. Tramitação do processo no Tribunal de Justiça

30.

O despacho de reenvio deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 20 de outubro de 2016.

31.

Apresentaram observações escritas a Autoridade Tributária, o Governo eslovaco e a Comissão Europeia.

32.

Não foi considerada necessária a realização de audiência de alegações, em aplicação do artigo 76.o, n.o 2, do Regulamento do Processo do Tribunal de Justiça.

IV. Síntese das observações das partes

33.

As observações escritas da Autoridade Tributária e do Governo eslovaco, semelhantes quanto ao seu conteúdo, propõem, como resposta comum às quatro primeiras questões, que o direito da União não se opõe à legislação e à prática nacionais controvertidas.

34.

Em primeiro lugar, na opinião do Governo eslovaco, o reembolso do IVA não constitui mais do que uma aplicação específica do direito a dedução desse imposto, que faz parte do mecanismo do IVA e não deve ser limitado (7). A determinação do momento em que se constitui o direito ao reembolso deve ser feita por referências às normas relativas à dedução do IVA, embora estas últimas não se refiram expressamente ao reembolso.

35.

Para determinar esse momento, ambas as autoridades nacionais invocam os artigos 62.o, n.o 2, 63.o, 167.o, 170.o e 171.o da Diretiva 2006/112. Deles se deduz que o prazo para exercer o direito ao reembolso, relativo a um bem, decorre a partir do momento em que o imposto se torna exigível, ou seja, a partir do momento da entrega desse bem.

36.

Em contrapartida, a fatura não tem incidência na determinação desse momento, sem que o artigo

178.o, alínea a), da Diretiva IVA possa ser interpretado no sentido de que o direito à dedução se constitua com a posse da fatura. Ligar o início do prazo à posse do referido documento seria contrário aos princípios da segurança jurídica, da neutralidade fiscal e da proporcionalidade.

37.

Em segundo lugar, invocam os artigos 168.o, 171.o, 179.o e 180.o da Diretiva 2006/112, bem como os artigos 14.o, 15.o, e 16.o da Diretiva 2008/9, para concluir que o direito ao reembolso pode apenas ser exercido em tempo útil até 30 de setembro do ano civil seguinte ao ano em que se constituiu. O facto de um Estado-Membro indeferir um pedido de reembolso apresentado após essa data não seria contrário ao direito da União.

38.

O Governo eslovaco salienta que, nos termos do artigo 180.o da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem prolongar o prazo para o exercício desse direito (8), mas não de forma ilimitada, o que justifica que as normas nacionais associem o reembolso do IVA a um prazo de caducidade (9).

39.

Por último, as duas autoridades nacionais consideram a quinta questão inadmissível, uma vez que o tribunal de reenvio não teria especificado os factos relevantes nem explicado a sua pertinência para apreciar, quanto ao mérito, o processo principal.

40.

A Comissão propõe que se responda às três primeiras questões de forma conjunta. Na sua opinião, o sujeito passivo, para exercer o seu direito à dedução, tem de ter uma fatura que indique o montante do IVA a montante (10). Salienta que, a ser seguida a posição da autoridade tributária eslovaca, o sujeito passivo teria direito à dedução mesmo sem ter pagado nenhum montante à Administração Fiscal eslovaca nem possuir nenhuma fatura. Além disso, mesmo que tivesse exercido o seu direito à dedução, neste caso este teria sido recusado.

41.

A Comissão considera que, nos casos de regularização como o do processo principal, esta abre o direito à dedução do IVA, que está relacionado com o pagamento do imposto. O sujeito passivo pode apenas pedir a dedução do IVA quando lhe tenham sido entregues bens e tenha a correspondente fatura.

42.

No que diz respeito à quarta questão prejudicial, a Comissão considera que a Volkswagen não pôde exercer o seu direito a deduzir o IVA por razões objetivas, uma vez que desconhecia a existência de uma dívida decorrente desse imposto até que lhe foram emitidas as faturas. Aplicar-lhe o prazo de prescrição de cinco anos a partir da entrega dos bens implicaria, nestas circunstâncias, tornar impossível, na prática, o exercício do referido direito.

43.

Além disso, essa situação conduziria à violação do princípio da neutralidade fiscal, uma vez que a Volkswagen teve de pagar até por períodos superiores a cinco anos, sem poder optar pela dedução relativamente a todos eles. Pelas mesmas razões, acrescenta a Comissão, a legislação

eslovaca excede a margem de apreciação de que o Estado?Membro dispõe.

44.

No que diz respeito à quinta questão, para a Comissão não é necessário dar?lhe resposta, uma vez que, para realizar a apreciação de compatibilidade da disposição interna com o direito da União, basta recorrer à Diretiva 2006/112 ou a outras disposições de direito derivado no âmbito do IVA.

V. Análise

A. Observação preliminar, submissão e reformulação

45.

Embora no processo principal o sujeito passivo peça às autoridades fiscais eslovacas o reembolso do IVA, na realidade, esse reembolso configura?se como uma mera consequência do diferencial, ou saldo, entre o IVA de que é devedor e o IVA devido ou pago pela sociedade Volkswagen num Estado?Membro diferente daquele em que se encontra estabelecida.

46.

A controvérsia deve ser decidida, portanto, interpretando as disposições que regulam o direito à dedução, que é o que possibilita o eventual reembolso do IVA. Este último é o instrumento pelo qual um Estado?Membro reembolsa os sujeitos passivos não estabelecidos nele pelo montante do IVA cobrado relativamente a bens e serviços que lhes foram entregues ou prestados por outros sujeitos passivos nesse Estado?Membro.

47.

As disposições relativas ao reembolso na Diretiva 2008/9 dão resposta ao previsto no artigo 170.o da Diretiva 2006/112. A interpretação da primeira tem, portanto, de ser acompanhada das disposições relativas ao direito à dedução da segunda, uma vez que a Diretiva 2006/112 é a legislação de base de toda a regulamentação do IVA.

48.

Consequentemente, terão de ser tomadas em consideração, em primeiro lugar, as disposições da Diretiva 2006/112 relativas ao direito à dedução (em particular, os seus artigos 167.o, 168.o e 178.o). Num segundo plano poderia recorrer?se aos artigos 14.o, 15.o e 16.o da Diretiva 2008/9, relativos ao reembolso, mas não creio que tal seja necessário para responder ao tribunal de reenvio. Em todo o caso, não se poderá prescindir dos princípios da proporcionalidade e da neutralidade fiscal do IVA.

49.

Concordo com as autoridades eslovacas e, em parte, com a Comissão quanto ao facto de as questões prejudiciais primeira a quarta estarem estreitamente relacionadas e merecerem um tratamento conjunto. Creio, também, que é apropriado reformulá?las para que a resposta do Tribunal de Justiça ganhe em clareza.

50.

Na minha opinião, como resumo dessas quatro questões, o que interessa é esclarecer se o direito

da União (em particular, os artigos 167.o, 168.o e 178.o da Diretiva IVA, bem como os princípios da proporcionalidade e da neutralidade fiscal) permite recusar a um sujeito passivo a dedução do IVA a montante, por se considerar prescrito o prazo para o exercício desse direito, numa situação em que: a) se considerou, erradamente, que a entrega de bens não era tributável pelo imposto; e b) a posterior regularização foi realizada anos depois, no momento em que o sujeito passivo pagou o IVA e, seguidamente pretende o seu reembolso.

51.

Por sua vez, a quinta questão receberá um tratamento próprio.

B. Quanto às questões prejudiciais primeira a quarta

52.

O Tribunal de Justiça pronunciou-se diversas vezes relativamente aos requisitos, substanciais e formais, a que está condicionado o direito a deduzir o IVA.

53.

No que diz respeito aos requisitos substanciais, a atenção centrou-se nas disposições da Diretiva 2006/112 que regulam a origem e o âmbito desse direito (artigos 167.o e seguintes do capítulo 1 do título X, dessa diretiva) (11). Nos termos dos referidos artigos, o direito à dedução surge no momento em que o imposto se torna exigível: no caso das entregas de bens, quando a mercadoria é transmitida do fornecedor para o sujeito passivo (12). O que releva, para efeitos da exigibilidade do IVA, é a realidade da operação de transferência da posse dos bens, por uma parte que confere à outra parte o poder de dispor dele na qualidade de proprietário desse bem (13).

54.

Os requisitos formais do direito à dedução «regulam as modalidades e a fiscalização do exercício do mesmo e o funcionamento do sistema do IVA, como as obrigações contabilísticas, de faturação e declarativas» (14). Entre esses requisitos (15) é pertinente, para este reenvio, o relativo à fatura: nos termos do artigo 178.o, alínea a), da Diretiva IVA, para «poder exercer o direito à dedução», o sujeito passivo terá de «possuir uma fatura emitida nos termos das secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI» dessa mesma diretiva.

55.

Do despacho de reenvio resulta: a) que a entrega de bens à Volkswagen se tinha realizado no dia devido, como indicado posteriormente na fatura correspondente; e b) que essa fatura incluía (ou, pelo menos, não se põe em causa que tal se verifique) todas as informações exigidas pela Diretiva 2006/112. Encontram-se reunidos, portanto, os requisitos substanciais e formais que condicionam tanto a constituição como o exercício do direito à dedução do IVA (16).

56.

Assim, sem prejuízo das verificações que o órgão jurisdicional de reenvio pudesse realizar, a Volkswagen estava legitimamente autorizada, em princípio, para exercer o seu direito à dedução. Prova disso é o facto de a Administração Tributária lhe ter reconhecido esse direito, embora apenas para uma parte dos períodos fiscais relativamente aos quais o exerceu. No que diz respeito aos períodos restantes, o Governo eslovaco e a Autoridade Tributária alegam que o decurso de cinco anos o torna inviável.

57.

A Diretiva IVA não se refere expressamente ao prazo para exercer o direito à dedução. Esse silêncio não obsta a que as normas nacionais o estabeleçam, por motivos ligados à segurança jurídica. O Tribunal de Justiça declarou que «um prazo de caducidade cujo termo conduz a que se puna o contribuinte não suficientemente diligente, que não reclamou a dedução do IVA a montante, fazendo?lhe perder o direito à dedução, não pode considerar?se incompatível com o regime fixado pela Sexta Diretiva, desde que, por um lado, esse prazo se aplique de igual modo aos direitos análogos em matéria fiscal que se baseiam no direito interno e aos que se baseiam no direito comunitário (princípio da equivalência) e, por outro, não torne praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução (princípio da eficácia)» (17).

58.

Ora, a determinação do dia inicial desse prazo não pode tomar apenas em consideração o momento em que se realiza a entrega dos bens, independentemente de qualquer outra circunstância relevante. Embora nos termos do artigo 167.o da Diretiva 2006/112, o direito à dedução surja simultaneamente com a exigibilidade do imposto, o seu exercício é apenas possível, nos termos do artigo 178.o dessa mesma diretiva, desde que o sujeito passivo esteja na posse da fatura que inclua a entrega dos bens.

59.

A dissociação entre o momento da constituição e o do exercício do direito à dedução explica?se pelo funcionamento do IVA:

—

Ao adquirir os bens, o sujeito passivo paga ao seu fornecedor, ou pelo menos fica obrigado ao pagar, um montante de IVA incluído no preço dos produtos que ele próprio utilizará, geralmente, para as suas operações tributáveis.

—

Contudo, para efeitos da gestão do imposto, a dedução desse IVA já pago pode recorrer às liquidações posteriores, que terão de ser apresentadas às autoridades tributárias apoiadas ou acompanhadas, se for o caso, pelas faturas correspondentes (18), como meio de prova imprescindível para optar pela dedução (se for o caso, pelo reembolso).

60.

Assim, o direito de dedução conjuga dois pagamentos do IVA: a) o que o sujeito passivo efetuou pela entrega dos bens que adquiriu do seu fornecedor; e b) o que o cliente do sujeito passivo lhe paga, quando o referido sujeito passivo lhe faz a entrega dos seus próprios produtos. As faturas (19) constituirão o comprovativo da realidade das operações interligadas e do pagamento do preço, que tem de incluir o montante do IVA resultante da aplicação da taxa de imposto

correspondente (20).

61.

Ora, esse montante do IVA já pertence, na realidade, à Administração Tributária, o que justifica a sua exigibilidade a partir do momento em que se tenha pagado ou em que se tivesse devido pagar. O emissor da fatura retê-lo?á no desempenho da sua função auxiliar de referida Administração, isto é, ao assumir o seu papel de cobrador do IVA. Parece lógico que simultaneamente se constitua o direito à dedução, uma vez que o sujeito passivo deve poder invocar esse pagamento do imposto no momento da liquidação à autoridade tributária.

62.

Usando a expressão do Tribunal de Justiça, «o regime de dedução [...] permite aos elos intermédios da cadeia de distribuição deduzirem à sua própria matéria coletável os montantes pagos por cada um ao respetivo fornecedor a título de IVA sobre a correspondente operação e restituírem assim à Administração Fiscal a parte do IVA correspondente à diferença entre o preço pago por cada um ao respetivo fornecedor e o preço a que a mercadoria foi entregue ao comprador» (21).

63.

Neste esquema reflete-se o princípio da neutralidade fiscal, que o sistema comum do IVA garante relativamente à carga tributária de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados das mesmas, desde que estas atividades estejam, por sua vez, em princípio, sujeitas ao IVA. No referido sistema, o regime de dedução tem por objeto libertar completamente o empresário do encargo do IVA devido ou pago.

64.

No centro do direito a deduzir encontra-se, portanto, o pagamento do imposto ao fornecedor pelo sujeito passivo. E a dedução não é dissociável do pagamento do imposto: se o sujeito passivo não pagou o IVA, que normalmente deve constar da fatura, não tem fundamento, jurídico e financeiro, para exercer o seu direito à dedução.

65.

Na Diretiva 2006/112, em especial no seu artigo 167.o, o legislador da União prevê a situação normal, em que a entrega de bens, o seu pagamento e a fatura com a indicação do montante do IVA acontecem de forma praticamente simultânea. Nestes casos, o lógico é que a exigibilidade do imposto e o direito de dedução se constituam ao mesmo tempo (22).

66.

Por contrapartida, um contexto como o do processo principal pode qualificar-se como excecional ou invulgar, sob a perspetiva do IVA exigível, porque: a) no momento de receber os bens que o seu fornecedor lhe entregou, a Volkswagen não pagou nenhum montante a título de IVA, uma vez que ambas as partes não consideraram a operação sujeita ao referido imposto; e b) nessa mesma medida, a Volkswagen não recebeu nenhuma fatura que incluísse o IVA e lhe permitisse exercer o seu direito de dedução.

67.

Nesse contexto, o sujeito passivo não podia, logicamente, reivindicar o direito a deduzir o

montante do IVA que não tinha liquidado anteriormente.

68.

A situação mudou significativamente quando, em 2010, os fornecedores Hella regularizaram as operações erradamente consideradas não sujeitas ao IVA, isto é, cobraram o montante devido pela Volkswagen e o entregaram ao Fisco. A partir desse momento, creio que o correto teria sido associar a exigibilidade e o subsequente direito de dedução ao pagamento efetivo do imposto.

69.

Expressando-o de outra forma, o que se verifica é, na realidade, um exemplo de pagamento tardio do IVA (23). Com a regularização das operações reuniram-se, verdadeiramente, as condições substanciais e formais que conferem o direito à dedução. Foi, portanto, quando tinha de se iniciar a contagem do prazo para o exercer: houve entrega de bens real, constitui-se um montante em dívida a título de IVA que entrou nos cofres do Estado e foi emitida a fatura correspondente com os requisitos do artigo 226.o da Diretiva IVA.

70.

As autoridades tributárias eslovacas, pelo contrário, aplicam as suas disposições nacionais em matéria tributária (concretamente, o artigo 45.o do CPT) fazendo retroagir o exercício do direito de dedução do IVA ao momento físico da entrega originária dos bens (2004 a 2010). Recorrem, então, ao prazo de cinco anos de prescrição, tomando como dia inicial para a sua contagem, a referida data. Inferem daí que o direito a deduzir não é viável no que diz respeito aos exercícios prescritos (isto é, os relativos a 2004, 2005 e parte de 2006, uma vez que o pedido de reembolso foi apresentado em 1 de julho de 2011).

71.

Não creio que esse procedimento seja adequado. Em primeiro lugar, chama-me a atenção o facto de a Administração Tributária eslovaca aplicar o prazo de cinco anos contra a Volkswagen quando, nos termos do artigo 45.o do CPT (24), esse mesmo prazo também é aplicável para a cobrança dos impostos, isto é, a favor dessa empresa, uma vez que a disposição obsta a que a Administração cobre impostos devidos, mas não cobrados, se já tiver decorrido esse período de tempo (25).

72.

Se a Administração Tributária não teve problema em receber, passados mais de cinco anos, os montantes devidos pela Volkswagen a título do IVA devido, por exemplo, em 2004, simetricamente deveria reconhecer a esse sujeito passivo o direito a deduzir o IVA pago a esse mesmo título.

73.

Em segundo lugar, o artigo 167.o da Diretiva 2006/112 pode ser interpretado de forma que não obste a que, em circunstâncias como a dos autos, um sujeito passivo de boa-fé (26) não se veja privado por completo do seu direito a deduzir o IVA.

74.

A exegese da legislação nacional que as autoridades tributárias eslovacas realizam, com a sua prática, leva-as a recusar o exercício do referido direito em termos contrários ao princípio da

neutralidade fiscal do IVA. O Tribunal de Justiça insistiu na prevalência desse princípio e no facto de o direito à dedução integrar o mecanismo do IVA, de forma que, regra geral, não pode ser restringido (27).

75.

O princípio da neutralidade exige que a dedução do IVA a montante seja concedida se os requisitos substanciais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais (28). O Tribunal de Justiça pronunciou-se claramente a favor de respeitar o mais possível o direito de dedução, por exemplo, ao declarar contrária aos artigos 167.o, 178.o, alínea a), 179.o e 226.o, ponto 3, da Diretiva IVA, uma regulamentação nacional por força da qual a retificação de uma fatura que tem por objeto uma menção obrigatória, não produzia efeitos retroativos, o que limitava as possibilidades de deduzir o imposto devido relativo ao ano em que a fatura foi retificada e não ao ano durante o qual essa fatura foi inicialmente elaborada (29).

76.

Ora, se essa limitação foi considerada contrária à Diretiva 2006/112, pelo mesmo motivo deverá considerar-se contrária à mesma a prática eslovaca que elimina, de facto, a possibilidade de exercer o direito a dedução em casos como o dos autos. Deve tomar-se em consideração o facto de o exercício desse direito ser apenas possível quando o seu titular tem consciência de as suas operações estarem sujeitas ao IVA, mas não antes, caso tenha atuado de boa-fé (o que, repito, não é aqui posto em causa).

77.

Por último, a atuação controvertida no processo principal é, na minha opinião, desproporcionada. O artigo 273.o da Diretiva 2006/112 permite, certamente, aos Estados-Membros adotar medidas com a finalidade de assegurar a cobrança exata do IVA e evitar a fraude. Essas medidas — entre as quais consta, por razões de segurança jurídica, a fixação de prazos para exercer o direito à dedução — não devem, contudo, ir além do que é necessário para atingir tais objetivos nem pôr em causa a neutralidade do IVA (30).

78.

Ora, uma vez reconhecida a boa-fé do sujeito passivo, afastada a existência de fraude ou vantagem fiscal e tido em conta o facto de as operações terem sido regularizadas, não é proporcionado privar o referido contribuinte do seu direito à dedução apenas por ter interpretado, erradamente, que essas operações não estavam sujeitas ao IVA e porque o período de tempo decorrido no momento da sua regularização era superior a cinco anos.

79.

De facto, a Administração eslovaca reconhece que a dedução era aplicável, mas limita-a aos períodos de exigibilidade do IVA que considera não prescritos. Ora, tal como já referi, se um período de tempo superior a cinco anos não constituiu obstáculo para a cobrança tardia do montante do IVA pela Administração Fiscal, também não o deveria constituir para, simetricamente, o exercício do direito à dedução.

80.

Consequentemente, proponho como resposta à primeira a quarta questões prejudiciais que, em circunstâncias como as dos autos, quando se considerou, erradamente mas de boa-fé, que a

entrega de bens não estava sujeita ao IVA e, anos depois, se regularizou o pagamento desse imposto, o sujeito passivo tem o direito a deduzir (ou, se for o caso, a obter o reembolso) do valor do IVA a montante relativo a essa operação.

C. Quanto à quinta questão prejudicial

81.

O tribunal a quo pretende saber se os princípios da segurança jurídica e da confiança legítima, bem como o artigo 41.o da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia («Carta»), se opõem à interpretação da legislação nacional realizada pelas autoridades tributárias do seu país.

82.

Mais do que declarar a referida questão inadmissível no seu conjunto, como propõe o Governo eslovaco, concordo com a Comissão quanto ao facto de não ser necessário dar-lhe resposta, uma vez que a resposta para as dúvidas do tribunal de reenvio exige apenas o recurso à interpretação da Diretiva 2006/112, tal como foi desenvolvida pelo Tribunal de Justiça. Contudo, com carácter subsidiário, exporei a minha opinião relativamente ao seu conteúdo, caso o Tribunal de Justiça decida apreciá-lo.

83.

No que diz respeito, em primeiro lugar, ao artigo 41.o da Carta, relativo ao direito a uma boa administração, a sua referência não é pertinente no processo principal, uma vez que a disposição não se dirige aos Estados-Membros, mas unicamente às instituições, órgãos e organismos da União (31). Uma vez que o processo principal diz respeito à atuação das autoridades tributárias de um Estado-Membro, o referido artigo não é aplicável.

84.

Em segundo lugar, a eventual violação do princípio da proteção da confiança legítima exigiria que a autoridade administrativa tivesse criado na Volkswagen expectativas fundadas, baseadas em garantias precisas (32), de que deferiria os seus pedidos, de forma a que qualquer operador económico prudente e informado tivesse determinado a sua conduta com base nessa expectativa (33).

85.

Contudo, não se depreende do despacho de reenvio que tenham sido fornecidas as referidas garantias. O que é descrito nesse despacho consiste, antes, numa prática administrativa relativa à interpretação do direito nacional no que diz respeito ao prazo para pedir o reembolso do IVA. Da descrição não constam referências a garantias específicas, de cuja existência a Volkswagen tivesse podido obter uma expectativa de êxito relativamente aos seus pedidos.

86.

Na ausência, portanto, de informação mais detalhada quanto a essas garantias hipotéticas, o Tribunal de Justiça não dispõe dos elementos de facto necessários para dar uma resposta útil a esta parte da quinta questão (34).

87.

Em terceiro e último lugar, o princípio da segurança jurídica implica, nas palavras do Tribunal de

Justiça, que uma regulamentação da União permita aos interessados conhecer sem ambiguidade a extensão dos seus direitos e obrigações, para que possam agir com conhecimento de causa (35).

88.

Tal como já referi (36), o Tribunal de Justiça confirmou que, em determinadas condições, os Estados-Membros podem fixar «prazos de caducidade» para o exercício do direito a deduzir o IVA, sempre que não conduzam à supressão, de facto ou por via legislativa, desse mesmo direito (37).

89.

A segurança jurídica, entendida na aceção acima expressa, poderia ser posta em causa se a interpretação das disposições nacionais que regulam esses prazos fosse aleatória ou arbitrária, ou mudasse em função das diferentes autoridades tributárias. Não parece, contudo, que tal se tenha verificado neste processo, em que o direito à dedução parece ter sido recusado a outros sujeitos passivos que se encontram na mesma situação que a Volkswagen (38).

90.

Situação distinta consiste no facto de a referida interpretação, embora sendo uniforme à escala nacional, ser conforme ao direito da União. Não o sendo, tal como propus após a análise das quatro primeiras questões, a declaração do seu carácter contrário à Diretiva 2006/112 é suficiente para responder ao reenvio prejudicial no seu conjunto.

VI. Conclusão

91.

Atendendo a todas as considerações efetuadas, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais submetidas pelo Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca) nos seguintes termos:

«Os artigos 167.o, 168.o e 178.o da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, bem como os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, opõem-se a que seja recusado a um sujeito passivo que tenha atuado de boa-fé o direito à dedução desse imposto, quando se verificam circunstâncias como as do processo principal, em que se considerou, erradamente, que a entrega de bens não era sujeita a imposto, mas se procedeu, anos depois, à sua regularização e ao seu pagamento.»

(1) Língua original: espanhol.

(2) Diretiva do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), na sua versão alterada (a seguir «Diretiva 2006/112» ou «Diretiva IVA»).

(3) Abrange os artigos 219.o a 240.o da Diretiva IVA.

(4) Diretiva do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro (JO 2008, L 44, p. 23). O artigo 171.o da Diretiva IVA remete, no que diz respeito ao reembolso deste

imposto, para as normas de execução, atualmente consagradas na Diretiva 2008/9.

(5) A seguir «Lei do IVA».

(6) Não foi posto em causa o facto de os referidos bens terem sido utilizados para as necessidades das operações tributadas da Volkswagen.

(7) Refere a este respeito o acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, n.o 30).

(8) Em referência ao acórdão de 12 de julho de 2012, EMS?Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, n.o 46).

(9) Remete para o acórdão de 8 de maio de 2008, Ecotrade (C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267, n.os 45 e 46).

(10) Recorda, neste contexto, o acórdão de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, n.o 35).

(11) Acórdão de 11 de dezembro de 2014, Idexx Laboratories Itália (C?590/13, EU:2014:2429, n.o 41). O acórdão dizia respeito, principalmente, aos artigos 17.o, 18.o e 22.o da 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 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), na sua versão alterada pela Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991 (JO 1991, L 376, p. 1) (a seguir «Sexta Diretiva»), mas estas disposições foram incluídas, por vezes até de forma literal, na Diretiva 2006/112; v. o acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C?80/11 e C?142/11, EU: C:2012:373, n.os 5 a 11).

(12) Artigo 63.o da Diretiva 2006/112.

(13) Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, n.o 44 e jurisprudência aí referida).

(14) Acórdão de 11 de dezembro de 2014, Index Laboratories Itália (C?590/13, EU/C/2014/2429, n.o 42).

(15) Artigos 178.o e seguintes da Diretiva 2006/112.

(16) Acórdão de 21 junho de 2012Mahagében e Dávid (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, n.o 44).

(17) Acórdão de 8 de maio de 2008, Ecotrade (C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267, n.o 46).

(18) Nos termos do artigo 218.o da Diretiva 2006/12, aceita?se como fatura «qualquer documento ou mensagem em papel ou em formato eletrónico que satisfaça as condições determinadas no [capítulo 3]».

(19) Tratando?se, como é o caso, de documentos exigíveis, regra geral, para ter direito à dedução, as faturas podem não existir em determinadas circunstâncias, sem que tal facto impeça o exercício do direito a deduzir. V., nesta linha, o acórdão de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, n.o 47).

(20) V. o artigo 226.o, pontos 9 e 10, da Diretiva 2006/112.

(21) V. o acórdão de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, n.o 36).

(22) O Tribunal de Justiça declarou que «[o] exercício desse direito à dedução pressupõe que, em princípio, os sujeitos passivos não efetuem pagamentos e, portanto, não liquidem o IVA a montante antes de terem recebido uma fatura, ou um documento que a substitua, e que não se pode considerar que o IVA onera uma determinada operação antes da sua liquidação». Acórdão de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, n.o 35).

(23) O Tribunal de Justiça declarou que «o pagamento tardio do IVA não pode, per se, ser equiparado a uma fraude, a qual pressupõe, por um lado, que a operação em causa [...] tenha por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições [as que regulam o IVA]» e que «[o] princípio da neutralidade fiscal opõe-se a uma sanção que consiste em recusar o direito a dedução em caso de pagamento tardio do imposto sobre o valor acrescentado». V. o n.o 74 e o dispositivo do acórdão de 12 de julho de 2012, EMS?Bulgaria Transport OOD (C?284/11, EU:C:2012:458).

(24) Recordo que, nos termos dessa mesma disposição, o prazo de prescrição de cinco anos é válido tanto para a Administração como para os contribuintes: nem a Administração pode cobrar um imposto, ou um diferencial do imposto, uma vez decorridos esses cinco anos, nem os contribuintes podem obter o reembolso dos impostos já pagos, uma vez decorrido o referido período de tempo.

(25) No direito da União, os prazos razoáveis de recurso, sob pena de preclusão, no interesse da segurança jurídica, protegem simultaneamente o contribuinte e a Administração; v. o acórdão de 14 de junho de 2017, Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454, n.o 42).

(26) É pacífico entre as partes do processo principal que nem os fornecedores Hella nem a sociedade Volkswagen atuaram de forma fraudulenta ou com conhecimento da irregularidade que implicava considerar as entregas de bens como operações não sujeitas a IVA.

(27) Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, n.o 30).

(28) Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, n.o 38).

(29) Ibidem (n.o 43).

(30) V., nesse sentido, o acórdão de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, n.o 62).

(31) Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, n.o 83 e jurisprudência aí referida).

(32) Acórdão de 14 de junho de 2017, Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis (C?26/16, EU:C:2017:453, n.o 76 e jurisprudência aí referida).

(33) Acórdão de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, n.o 45 e jurisprudência aí referida).

(34) V., entre outros, o acórdão de 14 de junho de 2017, Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis (C?26/16, EU:C:2017:453, n.o 31 e jurisprudência aí referida).

(35) Acórdão de 7 de março de 2017, RPO (C?390/15, EU:C:2017:174, n.o 59).

(36) N.os 57 e 77 destas conclusões.

(37) Acórdão de 9 de junho de 2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C?332/14, EU:C:2016:417, n.os 58 a 61).

(38) Explica-se, no despacho de reenvio, que há outras empresas em situações semelhantes.