

Edição provisória

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

JULIANE KOKOTT

apresentadas em 4 de junho de 2020 (1)

Processo C-335/19

E. Sp. z o.o. Sp. k.

contra

Minister Finansów

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)]

«Pedido de decisão prejudicial – Direito fiscal – Imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112/CE – Artigos 90.º e 185.º – Redução do valor tributável – Não pagamento total ou parcial do preço – Condição de o destinatário da prestação não estar em processo de insolvência ou de liquidação – Correção correspondente da dedução inicialmente efetuada – Momento da correção»

I. Introdução

1. Em que condições pode um sujeito passivo corrigir a sua obrigação tributária, numa situação em que a sua contraparte não lhe pagou? Esta é, definitivamente, uma questão que ocupa recorrentemente o Tribunal de Justiça (2). Suscita um problema de fundo inerente a um sistema de impostos indireto, em especial quando se encontram envolvidas duas empresas. É que a correção da obrigação tributária do prestador corresponde a uma correção da dedução já efetuada pelo destinatário da prestação. Contudo, é frequente esta última correção não se verificar quando o destinatário da prestação se encontra sujeito a processo de insolvência ou foi liquidado. Nestes casos, o Estado fica de mãos a abanar.

2. O legislador polaco elimina este risco para a receita fiscal ao apenas admitir a correção da obrigação tributária do prestador caso o destinatário da prestação, no momento da correção, ainda não se encontre sujeito a processo de insolvência ou de liquidação. Desta forma, o prestador suporta o risco de ser devedor de um imposto que não chegou a conseguir coletar. O Tribunal de Justiça tem de decidir se esta situação é compatível com a função do prestador enquanto «cobrador de impostos por conta do Estado» (3).

3. Contudo, o justificado interesse da Polónia e da União em evitar o não pagamento do IVA

pode também ser satisfeito por outra via. Por isso, o Tribunal de Justiça deve aproveitar este pedido de decisão prejudicial para se pronunciar também acerca do momento de uma correção da dedução do imposto na esfera do destinatário da prestação, nos casos em que este ainda não pagou a contraprestação e, por conseguinte, ainda nem sequer sofreu qualquer oneração em matéria de IVA.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

4. O quadro jurídico do direito da União é constituído pelos artigos 73.º, 90.º, 184.º, 185.º e 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA») (4).

5. O artigo 73.º da Diretiva IVA estabelece a base tributável:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

6. O artigo 90.º da Diretiva IVA regula a alteração *a posteriori* do valor tributável e as consequências jurídicas que daí resultam para o prestador:

«1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

2. Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1.»

7. Os artigos 184.º e 185.º da Diretiva IVA têm por objeto a correção da dedução do imposto, efetuada pelo destinatário da prestação, em caso de alterações posteriores. O artigo 184.º estatui:

«A dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.»

8. O artigo 185.º da Diretiva IVA prevê o seguinte:

«1. A regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços.

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, não é efetuada qualquer regularização no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados, bem como no caso das afetações de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras referidas no artigo 16.º

No caso de operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo, os Estados-Membros podem, todavia, exigir a regularização.»

9. O artigo 273.º da Diretiva IVA prevê mecanismos de combate, nomeadamente, à fraude

fiscal pelos Estados?Membros:

«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

10. Estas disposições de direito da União foram transpostas para o direito polaco através da Lei relativa ao imposto sobre bens e serviços (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. de 2011, n.º 177, posição 1054, conforme alterada, a seguir «Lei do IVA»), de 11 de março de 2004.

11. O artigo 89.ºa da Lei do IVA tem o seguinte teor:

«1. O sujeito passivo pode corrigir o valor tributável e o imposto devido sobre uma entrega de bens ou uma prestação de serviços no território do país, no caso de créditos que se consideram incobráveis por motivos plausíveis. Esta correção também se aplica ao valor tributável e ao montante do imposto que incidem sobre a parte do crédito que se considera incobrável por motivos plausíveis.

1a. Considera-se que um crédito é incobrável por motivos plausíveis quando não é liquidado ou cedido seja de que forma for no prazo de 150 dias a contar da data em que expira o prazo de pagamento especificado no contrato ou na fatura.

2. O disposto no n.º 1 aplica-se se estiverem reunidas as seguintes condições:

1) A entrega de bens ou a prestação de serviços é efetuada ao sujeito passivo a que se refere o artigo 15.º, n.º 1, registado como sujeito passivo de IVA em atividade, que não é objeto de um processo de insolvência ou de liquidação;

[...]

3) No dia anterior à data de apresentação da declaração de imposto em que se efetua a correção a que se refere o n.º 1:

a) o credor e o devedor são sujeitos passivos registados como sujeitos passivos de IVA em atividade,

b) o devedor não é objeto de um processo de insolvência ou de liquidação;

[...]

5) Não tenham decorrido mais de dois anos após a data da emissão da fatura que comprova o crédito, contados a partir do final do ano em que essa fatura foi emitida;

3. A correção a que se refere o n.º 1 pode ser feita na liquidação do imposto correspondente ao período em que o crédito se considera incobrável por motivos plausíveis, desde que, até ao dia em que o credor apresenta a declaração de imposto relativa a esse período, o crédito não tenha sido liquidado ou cedido seja de que forma for.

4. Se, após a apresentação da declaração de imposto em que tenha sido efetuada a correção referida no n.º 1, o crédito tiver sido liquidado ou cedido seja de que forma for, o credor tem a obrigação de aumentar o valor tributável e o montante do imposto devido na liquidação correspondente ao período em que o crédito foi liquidado ou cedido. Em caso de liquidação parcial do crédito, o valor tributável e o montante do imposto devido são aumentados proporcionalmente a essa parte.

5. O credor deve, juntamente com a declaração de imposto em que efetua a correção referida no n.º 1, notificar o diretor do serviço de finanças competente dessa correção, bem como do montante corrigido e dos dados do devedor.

[...]

7. As disposições dos n.os 1 a 5 não se aplicam se existir uma relação entre o devedor e o credor, como a que é referida no artigo 32.º, n.os 2 a 4.

8. O ministro competente para as finanças públicas estabelece, por meio de regulamento, o modelo a utilizar para efeitos da notificação a que se refere o n.º 5 [...].»

12. O artigo 89.ºb da Lei do IVA determina:

«1. Em caso não pagamento de um crédito resultante de uma fatura comprovativa da entrega de bens ou da prestação de serviços no território nacional no prazo de 150 dias a contar da data do termo do prazo de pagamento especificado no contrato ou na fatura, o devedor é obrigado a efetuar a correção do montante do imposto deduzido com base nessa fatura, na liquidação do imposto para o período em que decorreram 150 dias da data do termo do prazo de pagamento especificado no contrato ou na fatura.

1a. O disposto no n.º 1 não se aplica se o devedor tiver liquidado o crédito o mais tardar no último dia do período de liquidação em que decorreram 150 dias a contar do termo do prazo de pagamento desse crédito.

[...]

2. Em caso de liquidação parcial do crédito no prazo de 150 dias a contar do termo do prazo de pagamento especificado no contrato ou na fatura, a correção recai sobre o imposto pago a montante que incide sobre a parte do crédito por liquidar. O disposto no n.º 1a aplica-se *mutatis mutandis*.

[...]

4. No caso de o crédito ser liquidado após ter sido efetuada a correção referida no n.º 1, o sujeito passivo tem o direito de acrescentar ao imposto pago a montante, na liquidação do imposto para o período em que o crédito foi liquidado, o montante de imposto a que se refere o n.º 1. Em caso de liquidação parcial do montante devido, o imposto a montante pode ser aumentado em relação a essa parte.

[...]

6. Quando se verificar que o sujeito passivo infringiu a obrigação prevista no n.º 1, o diretor do serviço de finanças ou da inspeção tributária estabelece uma obrigação tributária adicional de 30 % do montante do imposto resultante de faturas pendentes e que não tenha sido corrigido nos termos do n.º 1. Não deve ser fixada qualquer obrigação tributária adicional para as pessoas singulares que, pelo mesmo ato, incorrem em responsabilidade por um crime tributário ou por uma contraordenação tributária.»

III. Matéria de facto e processo de decisão prejudicial

13. O litígio na base do pedido de decisão prejudicial tem origem num pedido de interpretação individual que a E. sp. z o.o. (a demandante no processo principal, a seguir «demandante») dirigiu ao Minister Finansów (Ministro das Finanças, Polónia).

14. A demandante encontra-se registada na qualidade de sujeito passivo de IVA. Desenvolve uma atividade comercial de prestação de serviços de consultoria fiscal, entre outros, a entidades que não lhe estão associadas. A demandante emitiu uma fatura com IVA a uma dessas entidades, pela prestação de serviços de consultoria fiscal tributáveis no território nacional. O seu cliente, à data da prestação do serviço, estava registado como sujeito passivo de IVA em atividade e não era objeto de um processo de insolvência ou de liquidação. Até à data de apresentação do pedido de interpretação individual, a demandante não recebeu o pagamento da referida fatura. Não decorreram mais de dois anos desde a data de emissão da fatura. Contudo, decorreram mais de 150 dias da data do termo do prazo de pagamento.

15. No momento da apresentação do pedido de interpretação individual, o devedor ainda estava registado como sujeito passivo de IVA, mas já se encontrava em processo de liquidação. Através do pedido de interpretação individual a demandante pretendia apurar se, nas referidas circunstâncias, era possível corrigir o valor tributável e, por conseguinte, o imposto devido, referente à prestação de serviços no território nacional.

16. Por Decisão de 12 de janeiro de 2015, o Ministro das Finanças entendeu que tal não era possível. Fundamentou a sua decisão referindo que, nos termos do artigo 89.ºa, n.º 2, ponto 3, da Lei do IVA, a circunstância de o devedor se encontrar em processo de liquidação preclui a correção do valor tributável e, por conseguinte, do imposto devido. Uma vez que as regras decorrentes do artigo 90.º da Diretiva IVA são facultativas para os Estados-Membros, o artigo 89.ºa da Lei do IVA não viola o referido artigo 90.º da Diretiva IVA.

17. A demandante impugnou esta decisão junto do Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (Tribunal Administrativo da Província de Szczecin, Polónia). A demandante interpôs recurso de cassação do acórdão que julgou a ação improcedente. O Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia) suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça, a título prejudicial, as duas questões seguintes, nos termos do artigo 267.º TFUE:

1) As disposições da Diretiva 2006/112, em especial o seu artigo 90.º, n.º 2, [...] tendo em conta os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, permitem a introdução no direito nacional de uma restrição à possibilidade de reduzir o valor tributável em caso de não pagamento total ou parcial, numa situação fiscal específica do devedor e credor?

2) Em especial, o direito da União obsta ao estabelecimento, no direito nacional, de regras que permitam a aplicação da «redução por dívidas incobráveis», sob a condição de, à data da

prestação de serviços/entrega dos bens e no dia anterior à apresentação da retificação da declaração de imposto, para obter essa redução:

- o devedor não ser objeto de um processo de insolvência ou de liquidação[.]
- o credor e o devedor estarem registados como sujeitos passivos de IVA em atividade?

18. No âmbito do processo no Tribunal de Justiça apresentaram observações escritas a demandante, a Polónia e a Comissão Europeia.

IV. Apreciação jurídica

A. Quanto às questões prejudiciais

19. Através das suas duas questões prejudiciais, que, no entender da Comissão, podem ser respondidas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber como deve ser interpretado o artigo 90.º da Diretiva IVA. Mais concretamente, pretende apurar se esta disposição obsta a uma regra como a que se encontra consagrada no artigo 89.ºa da Lei do IVA. Nos termos desta última disposição, está excluída a possibilidade de correção da base tributável, apesar do não pagamento da contraprestação acordada, em caso de insolvência ou de falta de registo do destinatário da prestação.

20. Contudo, na parte em que as questões do órgão jurisdicional de reenvio se referem à circunstância de o devedor (ou seja, o destinatário da prestação), no momento da correção, já não se encontrar registado como sujeito passivo de IVA em atividade, as questões prejudiciais assumem caráter hipotético e são, conseqüentemente, inadmissíveis (5). Segundo a matéria de facto comunicada ao Tribunal de Justiça, o devedor da demandante encontrava-se registado como sujeito passivo de IVA em atividade tanto no momento da prestação do serviço como no momento da apresentação do pedido de interpretação individual. As questões só são admissíveis na parte em que se referem à circunstância de o destinatário da prestação ser objeto de um processo de insolvência ou de liquidação.

21. A resposta a estas questões depende decisivamente do objetivo do artigo 90.º da Diretiva IVA (v. B, *infra*). Esta disposição impõe limites aos Estados-Membros na restrição da correção da base tributável. Embora o Tribunal de Justiça tenha decidido, uma vez, que o artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA deixa a cada Estado-Membro a escolha de determinar se, em caso de não pagamento do preço de compra «não é admitida qualquer redução» (6), esta jurisprudência foi posteriormente desenvolvida em posteriores acórdãos (7) (v. C, *infra*). Neste sentido, os Estados-Membros têm sempre que justificar eventuais restrições à correção da base tributável feitas pelo sujeito passivo que efetuou a prestação (v. D, *infra*).

22. Contudo, observado o caso com maior atenção, afigura-se que no essencial pretende o órgão jurisdicional de reenvio apurar se e como pode o legislador nacional, em conformidade com o direito da União, obstar ao risco estrutural de perda de receitas de IVA, nos casos em que se verifica o não pagamento e uma posterior insolvência do destinatário da prestação. Assim, analisa-se ainda sobre o artigo 185.º da Diretiva IVA (v. E, *infra*).

B. O objetivo da correção da base tributável

23. Afigura-se existir consenso quanto ao ponto de partida: o IVA é devido pela empresa prestadora. Contudo, é jurisprudência reiterada do Tribunal de Justiça que o IVA é um imposto indireto sobre o consumo, que deve ser suportado pelo consumidor final (8). Assim, as empresas sujeitos passivos agem neste contexto, unicamente, «como cobradores de impostos por conta do

Estado e no interesse do Tesouro» (9). Neste sentido, a obrigação tributária da empresa prestadora assume uma função meramente técnica, que resulta unicamente do facto de o IVA ser tributado de forma indireta.

24. De um ponto de vista material, o IVA, enquanto imposto geral sobre o consumo, não se destina a tributar a empresa prestadora, mas sim a capacidade contributiva do consumidor, que se revela através da aplicação que faz do seu património na aquisição de um consumível (10). É o que resulta com especial nitidez do estatuído no artigo 73.º da Diretiva IVA. Como aí se refere, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador «tenha recebido ou deva receber» em relação a essas operações.

25. Consequentemente, o Tribunal de Justiça (11) já decidiu múltiplas vezes que «a matéria coletável do IVA a cobrar pelas autoridades fiscais não pode ser superior à contrapartida efetivamente paga pelo consumidor final, sobre a qual foi calculado o IVA que recai sobre esse consumidor».

26. Se o destinatário da prestação não paga à empresa prestadora, esta também não é materialmente devedora do IVA. O facto gerador do IVA não ocorre, na medida em que o empresário acabou por não efetuar qualquer entrega ou prestação de serviço a título oneroso, na aceção do artigo 2.º da Diretiva IVA.

27. Desta forma, não se justifica o receio do órgão jurisdicional de reenvio de que, em caso de correção da base tributável devido ao não pagamento do preço, ocorrer um consumo final não tributado. Exceto no caso das ficções a que se referem os artigos 16.º e 26.º da Diretiva IVA, sem pagamento do preço não existe nenhum «consumo final» que se imponha tributar, uma vez que o destinatário não despendeu património com a operação em causa.

28. Há que distinguir este facto gerador, de natureza substantiva, da técnica tributária. Nos termos do artigo 63.º da Diretiva IVA, o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços. Não é decisivo que o destinatário também tenha pago a contraprestação (o chamado princípio da exigibilidade imediata do imposto com base no valor acordado). Esta técnica da exigibilidade do imposto baseia-se manifestamente na presunção de que em regra a contraprestação acordada será paga prontamente após uma entrega ou outro tipo de prestação.

29. No entanto, se o direito substantivo apenas tributar o gasto *real* do destinatário dos bens ou serviços, mas a técnica de tributação se basear no gasto *acordado*, será necessário conciliar de algum modo estes dois sistemas. Tal é garantido pelo artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que estabelece que a dívida tributária inicial da empresa prestadora deve ser corrigida de forma correspondente.

30. Em consonância, corresponde à jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA constitui a expressão de um princípio fundamental da Diretiva IVA, nos termos do qual a matéria coletável é constituída pela contrapartida efetivamente recebida. Este princípio tem por corolário que a administração fiscal não pode cobrar um montante de IVA superior ao que o sujeito passivo recebeu (12).

31. O artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA representa assim o contraponto necessário à técnica tributária consagrada no artigo 63.º da Diretiva IVA (o chamado princípio da exigibilidade imediata do imposto com base no valor acordado) (13). Esta disposição vincula os Estados-Membros a uma redução correspondente da matéria tributável (14).

C. Inexistência de poderes conferidos aos Estados-Membros para excluirmos a

possibilidade de redução da base tributável em caso de não pagamento

32. Consequentemente, o Tribunal de Justiça, no seu Acórdão Goldsmiths, concluiu que uma derrogação deste princípio fundamental estabelecido no artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser justificada por forma a que as medidas adotadas pelos Estados-Membros com base no artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA não perturbem o objetivo de harmonização fiscal (15).

33. No entanto, no Acórdão Almos Agrárkölkereskedelmi –no qual se baseia o órgão jurisdicional de reenvio e, sobretudo, a Polónia – o Tribunal de Justiça concluiu que os sujeitos passivos não podem invocar, nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, um direito à redução do valor tributável do IVA nos casos de não pagamento do preço se o Estado-Membro em causa tiver decidido aplicar a derrogação prevista no n.º 2 do mesmo artigo (16). Neste acórdão, a Sétima Secção expôs, ainda, que a Diretiva IVA quis deixar aos Estados-Membros «a escolha de determinar se o não pagamento do preço de compra [...] dá direito à redução correspondente do valor tributável nas condições fixadas pelo Estado-Membro, ou se, nesse caso, não é admitida qualquer redução» (17).

34. Contudo, como o Tribunal de Justiça já referiu no seu Acórdão Di Maura (18) e em decisões posteriores (19), o referido acórdão não pode ser interpretado no sentido de que os Estados-Membros podem excluir toda e qualquer redução da base tributável do IVA.

35. Embora o artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA permita aos Estados-Membros, em caso de não pagamento total ou parcial, derrogar o disposto no n.º 1, resulta dos trabalhos preparatórios relativos à disposição antecedente, cujo conteúdo é igual, por um lado, que esta faculdade só foi prevista a fim de evitar abusos (20). Por outro lado, o Tribunal de Justiça já declarou (21) que tal faculdade de derrogação, limitada de forma estrita ao não pagamento total ou parcial, se baseia na ideia de que o não pagamento da contrapartida pode, em determinadas circunstâncias e em virtude da situação jurídica existente no Estado-Membro em causa, ser difícil de verificar ou ser meramente transitório.

36. Daqui resulta que o exercício dessa faculdade de derrogação deve ser justificado por forma a que as medidas adotadas pelos Estados-Membros para lhe dar execução não perturbem o objetivo de harmonização fiscal prosseguido pela Diretiva IVA (22). Daqui também resulta que essa faculdade de derrogação não pode permitir a estes últimos excluir pura e simplesmente a redução do valor tributável do IVA em caso de não pagamento (23).

37. De resto, admitir a possibilidade de os Estados-Membros excluírem qualquer redução da matéria coletável do IVA seria contrário ao princípio da neutralidade do IVA. Resulta do mesmo, designadamente, que, na sua qualidade de cobrador de impostos por conta do Estado, o empresário deve ficar totalmente aliviado do peso do imposto devido ou pago no âmbito das suas atividades económicas sujeitas ao IVA (24). Acresce que, como já referi nas conclusões por mim apresentadas no processo Di Maura (25), importa também ter em conta os direitos fundamentais do sujeito passivo prestador. Os mesmos só podem ser objeto de interferência em termos proporcionais (artigo 52.º, n.º 1, segunda frase, da Carta) (26).

38. É possível extrair da jurisprudência do Tribunal de Justiça uma certa diferenciação quanto aos casos em que podem justificar-se restrições da correção da base tributável, na aceção do artigo 90.º da Diretiva IVA, e em que medida. Assim, o Tribunal de Justiça distingue entre aspetos materiais (no caso de derrogações (27), no sentido do artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA) e aspetos formais (no caso de condições (28), no sentido do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA). Contudo, tanto as derrogações como as condições que os Estados-Membros possam prever têm de ser proporcionais (29).

39. Ora, as derrogações materiais, em caso de não pagamento do preço têm necessariamente de basear-se na incerteza pelo facto de o não pagamento da contrapartida poder «ser difícil de verificar ou ser meramente transitório» (30).

40. Já no que concerne aos aspetos formais, podem ser impostas condições mais gerais para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude. Nesta linha, o Tribunal de Justiça já decidiu, por exemplo, que a posse de um comprovativo da receção de uma fatura retificada (31) entregue pelo destinatário da prestação ou a comunicação sobre a correção prevista do valor tributável (32) ao destinatário da prestação constituem, em princípio, condições possíveis para a redução da própria obrigação tributária.

D. Quanto à justificação das restrições à correção da base tributável

41. No presente caso, o legislador polaco faz depender a correção da base tributável (e, concomitantemente, da obrigação tributária) da empresa prestadora da condição de, à data do fornecimento e no dia anterior à apresentação da retificação da declaração de imposto, o destinatário da prestação se encontrar registado como sujeito passivo de IVA e não ser objeto de um processo de insolvência ou de liquidação.

42. É inequívoco que, neste caso, não está em causa uma mera condição formal, de natureza geral, para a correção da base tributável pelo sujeito passivo prestador. Por um lado, este não tem qualquer influência sobre os mencionados factos, razão pela qual não se pode, desde logo, considerar estar em causa uma mera formalidade. Por outro, esta exigência, *per se*, exclui uma correção da base tributável sempre que são entregues bens ou prestados serviços a uma empresa que, embora ainda exista, se encontra em processo de insolvência ou de liquidação.

43. Contudo, a Diretiva IVA considera que tais entregas de bens e prestações de serviços são tributáveis. Neste mesmo sentido, o artigo 90.º da Diretiva IVA baseia-se, como princípio fundamental (v., *supra*, n.º 30), na premissa de que se pode corrigir a base tributável de tais entregas de bens ou prestações de serviços, quando a contrapartida não tiver sido total ou parcialmente paga. Desta forma, contrariamente ao que entende a Polónia, a exclusão dessa possibilidade, para tais entregas de bens ou prestações de serviços não constitui uma mera condição formal, mas sim uma derrogação material.

44. A fim de ser admissível, esta derrogação material, em caso de não pagamento do preço, tem, portanto, de basear-se na incerteza pelo facto de o não pagamento da contrapartida poder «ser difícil de verificar ou ser meramente transitório» (33). Mas não é este o caso.

45. De forma parecida ao que já foi decidido pelo Tribunal de Justiça no processo A?PACK CZ (34) e como acertadamente salienta a Comissão, a circunstância de o destinatário da prestação se encontrar sujeito a um processo de insolvência, constitui, pelo contrário, um elemento suscetível de corroborar o carácter definitivo do não pagamento. O mesmo raciocínio é aplicável quando o destinatário da prestação se encontra em liquidação. Por conseguinte, uma restrição à correção da base tributável, em situações em que é praticamente certo que a contrapartida acordada não será realizada, não é possível nem proporcional.

46. Tanto mais é assim que, no direito polaco, constitui condição essencial da correção da base tributável que tenha decorrido o prazo de 150 dias, desde a data do vencimento, sem que se tenha verificado o pagamento. É, aqui, supérfluo examinar se o pré-financiamento do IVA durante cinco meses se pode considerar proporcionado. Pois num caso em que a contraprestação não foi paga ao longo de 150 dias e em que o destinatário da prestação já se encontra em liquidação, já não existe incerteza quanto à natureza definitiva do não pagamento.

47. Também as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adotar, ao abrigo do artigo 273.º da Diretiva IVA, para assegurar a cobrança exata do imposto e evitar a fraude, não devem ir além do que é necessário para atingir tais objetivos nem pôr em causa a neutralidade do IVA (35). Tal como já foi decidido pelo Tribunal de Justiça, a instituição de um sistema de responsabilidade objetiva do sujeito passivo, a partir de uma determinada data (neste caso, o dia da instauração do processo de insolvência ou de liquidação) ultrapassaria aquilo que é necessário para preservar os direitos da administração fiscal (36). Porém, seria justamente um sistema de responsabilidade objetiva que se estaria a instituir caso o sujeito passivo fosse impedido de corrigir a sua obrigação tributária apesar do não pagamento do preço.

48. Além do mais, não se vislumbra de que forma a restrição da correção da obrigação tributária, a partir do momento da verificação de um certo acontecimento sobre o qual a empresa prestadora não exerce qualquer influência, pode ser apta a combater a fraude fiscal.

49. Concluindo, o artigo 90.º da Diretiva IVA não permite que os Estados-Membros excluam a correção da obrigação tributária do sujeito passivo prestador pelo facto de o destinatário da prestação, no momento da realização desta prestação ou no momento da correção, se encontrar sujeito a um processo de insolvência ou de liquidação.

E. Quanto à prevenção contra a colocação em risco da receita fiscal

50. Essencialmente, o legislador polaco ? como salienta o órgão jurisdicional de reenvio ? pretende, em primeira linha, evitar um risco para a receita fiscal decorrente da reduzida solvabilidade do destinatário da prestação. Assim, a Polónia argumenta, no presente processo, invocando no essencial o funcionamento do sistema do IVA e a proteção dos interesses financeiros da Polónia e também da União.

51. Está em causa uma problemática comum a vários Estados. Quem suporta o risco de insolvência do destinatário da prestação, relativamente ao IVA ? o Estado ou o prestador? Com efeito, se o destinatário da prestação for, por seu turno, sujeito passivo, então a alteração da base tributável, no prestador, implica, em princípio, nos termos do artigo 185.º da Diretiva IVA, uma correção da dedução do imposto, na esfera do destinatário da prestação. Compete-lhe, então, regularizar a dedução indevida, na parte equivalente à correção da obrigação tributária, pelo prestador. O Estado passa, então, a dispor de uma pretensão tributária contra o destinatário da prestação.

52. Contudo, este mecanismo soçobra quando o destinatário da prestação se encontra sujeito a um processo de insolvência ou de liquidação. Numa situação deste tipo, em regra, inexistem meios financeiros suficientes que permitam o reembolso ao Estado do montante já deduzido do imposto. O órgão jurisdicional de reenvio entende mesmo que a correção da obrigação tributária, pelo prestador, interfere «de forma inadmissível, na tramitação do processo de insolvência». Isto porque se satisfaz às custas do Tesouro Público um credor, que é substituído pelo Estado. Isto delimita o risco de perda fiscal para o Estado-Membro, mas a argumentação falece no essencial. Também o prestador não vê o seu crédito ser satisfeito. O seu crédito não é pago, nos mesmos termos em que não o são os créditos dos outros credores. Verifica-se uma mera adição do

Estado à lista de credores, no que respeita ao montante da dedução do imposto, mas este direito não tem, na maioria das vezes, qualquer valor.

53. Em última análise, este risco de perda de receita fiscal ? ou seja, a colocação em causa dos interesses financeiros da União e da Polónia ?, acaba por resultar, exclusivamente, de uma interpretação muito literal do artigo 167.º da Diretiva IVA. De acordo com esta disposição, o direito à dedução, por parte do destinatário da prestação, está unicamente relacionada com a exigibilidade do imposto dedutível, na esfera do prestador. Neste sentido, reconhece-se ao destinatário da prestação o direito à dedução do imposto ainda *antes* de ter efetuado o pagamento (está em causa a chamada dedução imediata) (37).

54. É sobre esta dedução imediata que se deve incidir, para limitar o risco de perda fiscal por parte do Estado e, desta forma, se satisfazer os interesses dos Estados-Membros e da União na efetiva cobrança do IVA. Efetivamente, os Estados-Membros podem, em caso de não pagamento da contraprestação, regularizar rapidamente a dedução do imposto, em vez de recorrerem ao destinatário da prestação como «garante da insolvência».

55. De facto, o artigo 167.º da Diretiva IVA assenta no raciocínio segundo o qual o destinatário de um fornecimento de bens ou de uma prestação de serviços irá pagar prontamente por esse fornecimento ou prestação, pelo que a curto prazo se encontrará onerado com o imposto que lhe é cobrado. Ou seja, pressupõe-se uma oneração com IVA, a curto prazo. Porém, a disposição em causa, em termos literais, não esclarece se é suposto verificar-se uma desoneração, por via da dedução do imposto, durante anos, sem que se chegue a verificar uma oneração por intermédio do IVA.

56. Uma situação deste tipo está em contradição com o objetivo do mecanismo da dedução do imposto. De facto, o regime da dedução permite apenas que o sujeito passivo deduza à sua própria matéria coletável os montantes *pagos* ao respetivo fornecedor a título de IVA sobre a correspondente operação (38). Antes de um tal pagamento inexistente qualquer oneração (39), sendo que o «reembolso» de um imposto, que ainda não foi pago, constitui apenas uma espécie de subvenção (40).

57. Além disso, um tal direito à dedução do imposto ao longo de vários anos, até ao momento da correção da obrigação tributária, pela empresa prestadora, constituiria um convite a abusos por parte do destinatário da prestação. Uma situação deste tipo estaria em contradição com o raciocínio que subjaz ao artigo 273.º da Diretiva IVA, nos termos do qual os Estados-Membros podem prever obrigações para garantir a cobrança exata do IVA. Um tal direito à dedução do imposto temporalmente ilimitado, sem efetiva oneração com o IVA, colide, em especial, com o sentido do artigo 325.º TFUE, segundo o qual cabe aos Estados-Membros salvaguardar os interesses financeiros da União.

58. Em particular, o artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA prevê que se efetue uma regularização, nomeadamente, quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções. No caso de não pagamento, os Estados-Membros podem, inclusivamente, exigir a regularização (n.º 2). Esta possibilidade não depende do facto de o prestador já ter ou não corrigido a sua obrigação tributária. Portanto, os Estados-Membros podem determinar, nos termos do artigo 185.º, n.º 2, da Diretiva IVA, que o destinatário da prestação, que não pagou a contrapartida e que portanto não foi onerado com IVA, seja obrigado, nos termos do artigo 185.º da Diretiva IVA, a corrigir a dedução do imposto na primeira oportunidade.

59. O decurso de um período de tributação afigura-se um período razoável para se apurar se se confirma ou não a presunção que subjaz à dedução imediata do imposto, segundo a qual o

destinatário da prestação irá pagar prontamente. No momento da apresentação da declaração de imposto seguinte, referente ao período de tributação seguinte (geralmente, um mês depois), já se pode determinar se a dedução realizada se verificou, pelo menos até àquele momento, de forma materialmente indevida (por falta de oneração). Desta forma, limita-se o risco de perda fiscal a esse único período de tributação.

60. Nesta medida, o credor tributário (neste caso, a Polónia) não tem de aguardar até que o destinatário da prestação seja objeto de um processo de insolvência ou de liquidação, podendo reagir antes contra o risco de perda de receita fiscal.

61. Se o destinatário da prestação afinal acabar por pagar a contraprestação ao sujeito passivo prestador, então verifica-se uma nova alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções. Como tal, procede-se a uma nova regularização, nos termos do artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Assim, garante-se que o destinatário da prestação fica liberto de qualquer oneração em matéria de IVA, logo que este passe a representar, para si, um custo. Esta ideia corresponde, de forma exata, ao princípio da neutralidade do IVA, tal como este tem sido desenvolvido e interpretado pelo Tribunal de Justiça (41).

62. Por conseguinte, a solução para a problemática exposta pelo órgão jurisdicional de reenvio a propósito de uma situação de não pagamento da contraprestação entre dois sujeitos passivos, não reside em restringir a possibilidade de correção da obrigação tributária do sujeito passivo prestador, mas sim em corrigir rapidamente a dedução, quando não se tenha verificado uma prévia oneração com o IVA, na esfera do destinatário da prestação.

V. Conclusão

63. Desta forma, proponho que se responda do seguinte modo às questões prejudiciais submetidas pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia):

O artigo 90.º da Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, não permite que os Estados-Membros excluam a correção da obrigação tributária do sujeito passivo prestador pelo facto de o destinatário da prestação, no momento da realização desta prestação ou no momento da correção, se encontrar sujeito a um processo de insolvência ou de liquidação. Contudo, o artigo 185.º, n.º 2, desta mesma diretiva permite aos Estados-Membros, em caso de não pagamento total ou parcial, exigir a correção da dedução logo no período de tributação seguinte.

1 Língua original: alemão.

2 Cf., a este respeito, desde logo, Acórdãos de 3 de julho de 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558), de 8 de maio de 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), de 6 de dezembro de 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989), de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), de 2 de julho de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), de 3 de setembro de 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), e de 3 de julho de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

3 Cf., a este respeito, Acórdãos de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 23), de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 21), e de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, n.º 25).

4 JO 2006, L 347, p. 1.

5 V., quanto a esta consequência jurídica, por exemplo, Acórdão de 14 de fevereiro de 2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, n.º 45).

6 Acórdão de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014: 328, n.º 25).

7 Em especial através dos Acórdãos de 8 de maio de 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 20 e segs.), de 22 de fevereiro de 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, n.º 35 e segs.), e de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 20 e segs.).

8 Acórdãos de 7 de novembro de 2013, Tulic e Plavčič (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 34), e de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 19), bem como Despacho de 9 de dezembro de 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, não publicado, EU:C:2011:825, n.º 21).

9 Acórdãos de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 21), e de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, n.º 25).

10 Cf., exemplarmente: Acórdãos de 3 de março de 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, n.º 62), de 11 de outubro de 2007, KÖGÁZ e o. (C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, n.º 37) «fixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que forneça», e de 18 de dezembro de 1997, Landboden- und Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, n.os 20 e 23).

11 Acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 19) e, em sentido semelhante, acórdãos de 16 de janeiro de 2003, Yorkshire Co-Operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, n.º 19), e de 15 de outubro de 2002, Comissão/Alemanha (C-427/98, EU:C:2002:581, n.º 30), bem como as Conclusões apresentadas pelo advogado-geral P. Léger no processo MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, n.º 69).

12 Acórdãos de 3 de julho de 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, n.º 37), de 8 de maio de 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 17), de 6 de dezembro de 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 29), de 20 de dezembro de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006, n.º 32), de 2 de julho de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, n.º 35), de 3 de setembro de 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, n.º 37), de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, n.º 27), e de 3 de julho de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, n.º 15).

13 Os artigos 184.º e 185.º da Diretiva IVA têm a mesma função, constituindo o contraponto à dedução do IVA nos termos do princípio da exigibilidade imediata do imposto com base no valor acordado, de acordo com o disposto nos artigos 168.º e 178.º da Diretiva, e que corrigem uma dedução demasiado elevada do imposto suportado. Em particular, o artigo 185.º, n.º 2, da Diretiva IVA permite garantir que a dedução do imposto corresponda à carga efetiva do IVA. O destinatário da prestação, que não se encontra onerado com IVA devido ao facto de não ter efetuado o pagamento da contraprestação, também não deve ser isento de uma carga (fictícia) por via de uma dedução.

- 14 Neste sentido também, expressamente, Acórdãos de 3 de setembro de 2014, GMAC UK (C589/12, EU:C:2014:2131, n.º 31), e de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska (C588/10, EU:C:2012:40, n.º 26).
- 15 Acórdão de 3 de julho de 1997, Goldsmiths (C330/95, EU:C:1997:339, n.º 18).
- 16 Acórdão de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, n.º 23).
- 17 Acórdão de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, n.º 25).
- 18 Acórdão de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, n.º 20 e seguintes, em especial n.º 23).
- 19 Acórdãos de 8 de maio de 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, n.º 20 e segs.), e de 22 de fevereiro de 2018, T?2 (C?396/16, EU:C:2018:109, n.º 35 e segs.).
- 20 Cf. exposição de motivos relativa ao artigo 12.º (matéria coletável) da Proposta da Comissão de 20 de junho de 1973, COM(73) 950 final.
- 21 Acórdãos de 3 de julho de 2019, UniCredit Leasing (C?242/18, EU:C:2019:558, n.º 54 e segs.), de 8 de maio de 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, n.º 19), de 22 de fevereiro de 2018, T?2 (C?396/16, EU:C:2018:109, n.º 37), de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, n.º 17), e de 3 de julho de 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, n.º 18).
- 22 Cf. Acórdãos de 8 de maio de 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, n.º 20), de 22 de fevereiro de 2018, T?2 (C?396/16, EU:C:2018:109, n.º 38), de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, n.º 18), e de 3 de julho de 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, n.º 18).
- 23 Acórdãos de 8 de maio de 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, n.º 20), e de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, n.os 20 e 21).
- 24 Acórdãos de 8 de maio de 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, n.º 20), e de 23 de novembro de 2017 (Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, n.º 23).
- 25 Conclusões por mim apresentadas no processo Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, n.º 45 e segs.)
- 26 O pré-financiamento do IVA afeta a liberdade profissional, a liberdade de empresa e o direito fundamental de propriedade (artigos 15.º, 16.º e 17.º da Carta). Além disso, pode igualmente considerar-se a possibilidade de uma desigualdade de tratamento nos termos do artigo 20.º da Carta no que respeita a empresas em relação às quais o imposto apenas se torna exigível, nos termos do artigo 66.º, alínea b), da Diretiva IVA, no momento em que se recebe o pagamento pela contraprestação (a denominada regra da tributação do pagamento efetivo).
- 27 Acórdãos de 8 de maio de 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, n.º 21), de 22 de fevereiro de 2018, T?2 (C?396/16, EU:C:2018:109, n.º 37 e segs.), e de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, n.º 22).
- 28 Acórdãos de 3 de julho de 2019, UniCredit Leasing (C?242/18, EU:C:2019:558, n.º 38 e

seg.), de 6 de dezembro de 2018, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 32 e segs.), e de 26 de janeiro de 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, n.º 23 e segs.).

29 Cf. Acórdãos de 8 de maio de 2019, *A?PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 26), de 6 de dezembro de 2018, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 33), de 23 de novembro de 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 25), e de 26 de janeiro de 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, n.º 28).

30 Assim, expressamente, Acórdão de 8 de maio de 2019, *A?PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 23), e, em sentido semelhante, Acórdãos de 22 de fevereiro de 2018, *T?2* (C-396/16, EU:C:2018:109, n.º 40), e de 23 de novembro de 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 22).

31 Acórdão de 26 de janeiro de 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, n.º 25) ? na medida em que isso seja possível sem esforço excessivo.

32 Acórdão de 6 de dezembro de 2018, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 35 e seg.). Todavia, não se incidiu sobre a questão da apresentação em momento posterior de informação omitida.

33 Neste sentido, expressamente, Acórdão de 8 de maio de 2019, *A?PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 23); cf., também, Acórdãos de 22 de fevereiro de 2018, *T?2* (C-396/16, EU:C:2018:109, n.º 40), e de 23 de novembro de 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 22).

34 Acórdão de 8 de maio de 2019, *A?PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 24).

35 Cf., especificamente, Acórdão de 9 de julho de 2015, *Salomie e Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 62, com remissões jurisprudenciais).

36 Acórdãos de 6 de dezembro de 2012, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, n.º 42), e de 21 de junho de 2012, *Mahagében* (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 48).

37 É o que corresponde à jurisprudência do Tribunal de Justiça ? cf., a título de mero exemplo, o Acórdão de 28 de julho de 2011, *Comissão/Hungria* (C-274/10, EU:C:2011:530, n.º 48).

38 Por exemplo, Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, *T?2* (C-396/16, EU:C:2018:109, n.º 24, com remissões jurisprudenciais). V., também, Acórdão de 29 de abril de 2004, *Terra Baubedarf?Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, n.º 35, parte final). O Tribunal de Justiça utiliza, na versão alemã, a formulação «abgeführt hat» [«antes da sua liquidação» na versão portuguesa]. Contudo, visto estar em causa o destinatário da prestação, que em vez de liquidar este IVA à administração fiscal, o paga ao prestador, refere-se manifestamente à mencionada situação. Na versão francesa utiliza-se também a formulação «avoir été acquittée», que também pode ser corretamente traduzida como «gezahlt wurde» [«sido pago»]. No n.º 36 ? onde a expressão se encontra corretamente traduzida ? esta situação torna-se particularmente evidente.

39 V., também, as Conclusões apresentadas pelo advogado-geral Campos Sánchez-Bordona no processo *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, n.º 64): a dedução [...] «não é dissociável do pagamento do imposto: se o sujeito passivo não pagou o IVA [...] não tem fundamento, jurídico e financeiro, para exercer o seu direito à dedução». V., também, a este propósito, as conclusões por mim apresentadas no processo *Biosafe ? Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, n.º 44).

40 Neste sentido, de forma inequívoca, H. Stadie em *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 15, nota 87,

maio de 2019.

41 Acórdão de 13 de março de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, n.º 41), e de 3 de março de 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, n.º 25, com remissões jurisprudenciais).