CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
JÁN MAZÀK
apresentadas em 26 de Fevereiro de 2008 [1]

1. O presente pedido de decisão prejudicial do Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal administrativo da província de Wroclaw) (Polónia) tem por objecto a interpretação do terceiro parágrafo do artigo 5.º CE, em conjugação com o artigo 2.º da Primeira Directiva IVA [2] e com os artigos 18.º, n.º 4, e 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA [3].

2. Em especial, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre a compatibilidade com o direito comunitário das disposições da legislação polaca que estabelecem um prazo para o reembolso do imposto pago em excesso a montante em relação ao imposto devido («IVA pago em excesso»), por crédito em conta a favor dos sujeitos passivos intracomunitários de IVA [4], durante os primeiros doze meses a contar do seu registo e as condições relativas à redução desse prazo.

1 — Língua original: inglês.

2 — Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO L 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3; a seguir «Primeira Directiva»).

3 — Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

4 — Ou seja, os sujeitos passivos que notificaram a Administração Fiscal da sua intenção de realizar a sua primeira entrega de bens ou prestação de serviços intracomunitária ou a sua primeira aquisição intracomunitária. V., *infra*, as disposições da legislação polaca relativas à exigência de registo em tais circunstâncias.

I — Quadro jurídico

A — *Direito comunitário*

3. O terceiro parágrafo do artigo 5.º CE dispõe que «[a] acção da Comunidade não deve exceder o necessário para atingir os objectivos do presente Tratado».

4. O artigo 2.º da Primeira Directiva dispõe o seguinte:

«O princípio do sistema comum de [IVA] consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o [IVA], calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do [IVA] que

tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum de [IVA] é aplicável até ao estádio do comércio a retalho, inclusive.»

5. O artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva dispõe o seguinte:

«Quando o montante das deduções autorizadas exceder o montante do imposto devido num determinado período fiscal, os Estados-Membros podem operar o transporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respectivo reembolso, nas condições por eles fixadas.

[…]»

6. Por último, nos termos do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva:

«O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derrogatórias da presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não devem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido no estádio de consumo final.»

B — *Direito nacional*

7. Nos termos do artigo 87.º da Ustawa o podatku od towarów i usług, de 11 de Março de 2004 (Lei do imposto sobre bens e serviços) [5] na versão aplicável ao processo no órgão jurisdicional nacional (a seguir «Lei do IVA»):

«1. Quando o montante do imposto a montante dedutível […] exceder o imposto devido durante um determinado período fiscal, os sujeitos passivos têm o direito de deduzir do imposto devido em relação aos períodos seguintes um montante correspondente ao imposto pago em excesso ou de obter o seu reembolso por crédito em conta.

2. […] O imposto pago em excesso deve ser reembolsado […] no prazo de 60 dias a contar do dia em que o sujeito passivo apresentou a declaração.

Quando for necessária uma investigação suplementar para saber se o reembolso é ou não justificado, a Administração Fiscal pode prorrogar esse período até que as investigações necessárias tenham sido realizadas. Quando essas investigações estabelecerem que o reembolso é justificado, a Administração Fiscal deve pagar ao sujeito passivo o montante devido, acrescido de juros num montante equivalente aos juros que o sujeito passivo deveria ter pago, na eventualidade de lhe ter sido permitido diferir o pagamento ou efectuá-lo em prestações.

5 — *Dziennik Ustaw* (Jornal Oficial) n.º 54, Pos. 535.

3. Quando o imposto pago em excesso reembolsável for superior ao imposto pago a montante pela aquisição de bens ou serviços que são considerados pelo sujeito passivo como parte do seu activo amortizável, do seu activo incorpóreo e do seu activo legal, nos termos das disposições aplicáveis ao imposto sobre o rendimento […], acrescidos de 22% do volume de negócios sujeitos a tributação a taxas mais baixas do que as especificadas no n.º 1, do artigo 41.º, e do volume de negócios resultante das entregas de bens ou da prestação de serviços, a que se refere o artigo 86.º, n.º 8, ponto 1, o referido imposto pago em excesso deve ser reembolsado no prazo de 180 dias a contar da apresentação da declaração de imposto.

3a. O volume de negócios referido no n.º 3 inclui o volume de negócios resultante da cobrança de dívidas comercias, relativamente às quais o imposto é devido em conformidade com o artigo 19.º, n.º 12, ou com o artigo 20.º, n.º 3, desde que seja prestada uma caução a favor da Administração Fiscal, no montante correspondente ao montante de imposto que seria devido se o volume de negócios fosse referente a uma entrega de bens no território do país, até que sejam apresentados os documentos que confirmem a exportação dos bens ou uma entrega intracomunitária de bens na origem da dívida comercial relevante […]»

8. O artigo 97.º da Lei do IVA dispõe:

«1. Antes de efectuarem a primeira entrega ou aquisição intracomunitária, os sujeitos passivos referidos no artigo 15.º que estejam obrigados a registar-se como sujeitos passivos de IVA devem notificar a Administração Fiscal da sua intenção de desenvolver tais actividades, apresentando o pedido de registo referido no artigo 96.º

[…]

5. No caso de sujeitos passivos que iniciam as actividades referidas no artigo 5.º e de sujeitos passivos que iniciaram tais actividades menos de doze meses antes de apresentarem o pedido referido no n.º 1 e que tenham sido registados como sujeitos passivos intracomunitários de IVA [6], o prazo para o reembolso do imposto pago em excesso referido no artigo 87.º, n.ºs 2 e 4 a 6, deve ser prorrogado para 180 dias [7].

[…]

7. As disposições do n.º 5 não são aplicáveis se o sujeito passivo [prestar] a favor de uma Administração Fiscal uma garantia, sob a forma de (i) uma caução, (ii) uma garantia patrimonial ou (iii) uma [garantia] bancária no montante de 250 000 PLN, a seguir 'caução'.»

6 — Referidos, *infra,* como «novos sujeitos passivos comunitários de IVA».

7 — Os segundo e terceiro períodos do artigo 87.º, n.º 2, que se aplicam a processos onde é exigida uma investigação adicional, são de aplicar *mutatis mutandis*.

II — Antecedentes factuais e processuais e questões submetidas a título prejudicial

9. Numa declaração «VAT-7» relativa a Janeiro de 2006, a recorrente (A. Sosnowska) indicou um montante de IVA pago em excesso de 44 782 PLN. Invocando designadamente o artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva, solicitou à Administração Fiscal de Świdnica o reembolso de tal montante no prazo de 60 dias a contar da data da apresentação da declaração.

10. Contudo, ao abrigo do artigo 87.º, n.ºs 1 e 2, e do artigo 97.º, n.ºs 5 e 7, da Lei do IVA, a Administração Fiscal de Świdnica recusou proceder ao reembolso. Como fundamento para a sua decisão, a Administração Fiscal declarou que a recorrente não preenchia as condições estabelecidas na Lei do IVA para o reembolso do IVA pago em excesso por crédito em conta no prazo de 60 dias, uma vez que não tinha prestado a favor da Administração Fiscal uma caução, uma garantia patrimonial ou uma garantia bancária no montante de 250 000 PLN (aproximadamente 62 000 euros).

11. A recorrente interpôs um recurso administrativo contra a referida decisão para o Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (Director da Administração Fiscal de Wroclaw, delegação de Walbrzych, a seguir «Administração Fiscal»), o qual confirmou a decisão impugnada. Por conseguinte, a recorrente interpôs recurso da decisão da Administração Fiscal para o Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu.

12. O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à compatibilidade das disposições nacionais em causa com o direito comunitário e, nessas circunstâncias, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) O artigo 5.º, n.º 3, do Tratado que institui a Comunidade Europeia, conjugado com o artigo 2.º da Primeira Directiva e com o artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva, confere a um Estado Membro o direito de incorporar no regime jurídico nacional do IVA as normas constantes do artigo 97.º, n.ºs 5 e 7, da Lei do IVA?

2) As normas constantes do artigo 97.º, n.ºs 5 e 7, da Lei do IVA constituem medidas especiais de prevenção de certas fraudes ou evasões fiscais, na acepção do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva?»

13. O Governo polaco e a Comissão apresentaram observações escritas e fizeram alegações orais na audiência de 22 de Novembro de 2007. A recorrente não apresentou argumentos próprios, mas remeteu, de um modo geral, para a opinião do órgão jurisdicional, como resulta do despacho de reenvio, da qual partilha.

III — Apreciação

A — *Primeira questão*

14. Embora, com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional nacional pergunte se o artigo 5.º, n.º 3, CE, em conjugação com o artigo 2.º da Primeira Directiva e com o artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva, confere a um Estado-Membro o direito de incorporar no regime nacional do IVA disposições como as constantes do artigo 97.º, n.ºs 5 e 7, da Lei do IVA, considero que, na realidade, pretende efectivamente saber se as disposições polacas relativas ao reembolso do IVA pago em excesso — que, no essencial, prolongam o período para tal pagamento de 60 para 180 dias relativamente aos sujeitos passivos intracomunitários de IVA, a menos que prestem uma caução, uma garantia patrimonial ou uma garantia bancária no montante de 250 000 PLN — são compatíveis com o direito comunitário, em especial com o artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva, tendo em conta os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade.

15. Em primeiro lugar, deve observar-se que a Sexta Directiva não especifica as condições precisas em que os Estados-Membros devem efectuar o reembolso do IVA pago em excesso por crédito em conta a favor do sujeito passivo.

16. Todavia, há que recordar que, no exercício das competências que lhes são atribuídas pelas directivas comunitárias, os Estados-Membros devem ter em consideração, em qualquer circunstância, os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica comunitária, como o princípio da proporcionalidade. Além disso, na interpretação e na aplicação da Sexta Directiva, deve ser observado o princípio da neutralidade fiscal que lhe está subjacente.

17. A este respeito, embora o Tribunal de Justiça tenha declarado que os Estados-Membros dispõem de uma certa margem de discricionariedade para fixar as condições de reembolso do IVA pago em excesso, uma vez que tal reembolso é um dos elementos fundamentais para garantir a aplicação do princípio da neutralidade do sistema comum do IVA, as condições fixadas pelos Estados-Membros não podem violar este princípio, fazendo recair sobre o contribuinte, no todo ou em parte, o encargo do IVA [8].

18. O Tribunal de Justiça declarou que as condições de reembolso do IVA pago em excesso que um Estado-Membro fixa devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do seu crédito resultante desse pagamento em excesso. O que implica que o reembolso seja efectuado, num prazo razoável, por um pagamento em dinheiro ou equivalente. Em qualquer caso, o modo de reembolso escolhido não deve fazer correr nenhum risco financeiro ao contribuinte [9].

8 — V. acórdão do Tribunal de Justiça de 25 de Outubro de 2001, Comissão/Itália (C-78/00, Colect., p. I-8195, n.ºs 32 e 33).

9 — *Ibidem*, n.º 34.

19. Quanto a este ponto, há que observar que o Governo polaco defende que as medidas nacionais em causa são necessárias para prevenir a evasão e a fraude fiscais. A este respeito, há que reconhecer que o combate à fraude e à evasão fiscal é um objectivo legítimo [10]. Na verdade, os Estados-Membros têm um interesse legítimo em tomar as medidas adequadas para proteger os seus interesses financeiros e o Tribunal de Justiça já declarou que «a luta contra possíveis fraudes, evasões fiscais e abusos é um objectivo reconhecido e encorajado pela Sexta Directiva» [11].

20. No entanto, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, em conformidade com o princípio da proporcionalidade, os Estados-Membros devem utilizar meios que, permitindo-lhes alcançar eficazmente o objectivo prosseguido pelas leis nacionais, ofendam o menos possível os objectivos e os princípios impostos pela regulamentação comunitária em causa. Nessa conformidade, embora seja legítimo que as medidas adoptadas pelos Estados-Membros procurem preservar os direitos do Tesouro tão eficazmente quanto possível, não podem ir além do que é necessário para alcançar esse objectivo. Por conseguinte, não podem ser usadas de forma a porem sistematicamente em causa o direito a dedução do IVA, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA, estabelecido pela regulamentação comunitária na matéria [12].

21. No que diz respeito à questão de saber se as disposições nacionais sobre o reembolso do IVA pago em excesso em causa no presente processo estão em conformidade com essas exigências, há que salientar, em primeiro lugar, que o direito dos sujeitos passivos de recuperarem o IVA pago em excesso não está, em si, em causa. Além disso, esse tipo de reembolso era, no litígio no processo principal, também permitido como forma de transportar o IVA pago em excesso para o período de liquidação seguinte [13]. Consequentemente, o que está em causa no presente processo são os procedimentos que regem o direito ao reembolso.

22. Nos termos do artigo 87.º, n.os 3 e 3a), da Lei do IVA, o reembolso do IVA pago em excesso deve ser feito por crédito em conta a favor do sujeito passivo no prazo de 60 dias. Sendo um novo sujeito passivo intracomunitário de IVA, a recorrente tem direito ao reembolso do IVA pago em excesso no prazo de 180 dias. Se prestar uma caução a favor da Administração Fiscal no montante de

10 — V., a este respeito, as conclusões do advogado-geral N. Fennelly nos processos apensos C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e o. (acórdão de 18 de Dezembro de 1997, Colect., pp. I-7281, I-7283, n.os 37 a 39).

11 — V. acórdãos de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 71 e a jurisprudência aí referida); de 6 de Julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, Colect., p. I-6161, n.º 54); de 29 de Abril de 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep (C-487/01 e C-7/02, Colect., p. I-5337, n.º 76). V. também as conclusões do advogado-geral G. Cosmas nos processos apensos C-177/99 e C-181/99, Ampafrance e Sanofi (acórdão de 19 de Setembro de 2000, Colect., pp. I-7013, I-7015, n.os 70 e 72); acórdão Molenheide e o., referido na nota anterior, n.º 47, e conclusões do advogado-geral M. Poiares Maduro nos processos apensos C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e o. (acórdão de 12 de Janeiro de 2006, Colect., pp. I-483, I-485, n.º 43).

12 — V. acórdão Molenheide e o., referido na nota 10, n.os 46 e 47. V. também, como exemplo no que se refere ao artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva, acórdão Halifax e o., referido na nota 11, n.º 92 e a jurisprudência aí referida. Quanto à prevenção da fraude, v. acórdão de 27 de Setembro de 2007, Albert Collée (C-146/05, Colect., p. I-7861, n.º 26), e também as conclusões do advogado-geral G. Cosmas no processo C-361/96, Grandes Sources d'eaux Minérales Françaises (acórdão de 11 de Junho de 1998, Colect., pp. I-3495, I-3497, n.º 14).

13 — No presente processo, a recorrente solicitou, em conformidade com a lei polaca, que o IVA pago em excesso fosse reembolsado por crédito em conta (o chamado reembolso directo). A outra opção de transportar o IVA pago em excesso para o período de liquidação seguinte é designado reembolso indirecto.

250 000 PLN, o último prazo pode, contudo, ser reduzido para 60 dias [14].

23. Cumpre-me assinalar que, contrariamente ao que as partes parecem sugerir, não considero decisivo, no presente contexto, saber qual dos dois prazos para o reembolso do IVA pago em excesso — isto é, 60 ou 180 dias, respectivamente — deve ser considerado o prazo «básico». Ao invés, o que deve ser objecto de análise, na minha opinião, é a legislação polaca em causa no seu todo, tendo em atenção, em especial, o prazo aplicável aos novos sujeitos passivos intracomunitários de IVA e a prorrogação de tal prazo.

24. Na minha opinião, a legislação em causa não cumpre as exigências aplicáveis aos reembolsos do IVA pago em excesso, como expostas *supra.*

25. Em primeiro lugar, há que observar que o prazo de 60 dias é (automaticamente) prorrogado para 180 dias relativamente a todos os novos sujeitos passivos intracomunitários de IVA, a menos que seja prestada uma caução a favor da Administração Fiscal. Assim, as medidas nacionais em causa impõem o prazo de 180 dias de uma forma rígida e absoluta, sem estabelecer qualquer diferenciação, no que respeita a esse prazo, entre os vários grupos de sujeitos passivos dentro do «subsistema» dos novos sujeitos comunitários de IVA. Consequentemente, presume-se de um modo geral e sem qualquer base objectiva que a actividade desses sujeitos passivos pode prejudicar os interesses do Tesouro [15].

26. Em segundo lugar, concordo igualmente com o órgão jurisdicional de reenvio que o prazo de 180 dias — durante o qual o exercício do direito do sujeito passivo a dedução do IVA fica *de facto* suspenso — atendendo ao facto de que é i) seis vezes mais longo do que o período de liquidação do IVA (um mês), e ii) três vezes mais longo do que o prazo básico para lidar com assuntos particularmente complicados (dois meses) [16], pode ser considerado pouco razoável. O montante da caução que se destina a proteger os interesses do Tesouro é de aproximadamente 62 000 euros, o que representa 100 vezes mais do que o rendimento médio mensal na economia polaca.

27. Além disso, no que respeita ao contexto no qual se solicita a um novo sujeito passivo intracomunitário de IVA que preste tal caução e beneficie do prazo de 60 dias,

14 — A caução não é uma condição para obter o reembolso do IVA pago em excesso. É um requisito para poder beneficiar de um prazo mais curto do que 180 dias. Após um período de 12 meses durante o qual um sujeito passivo tenha apresentado uma declaração de imposto e pago atempadamente todos os impostos, incluindo o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, pode solicitar a libertação ou a restituição da caução.

15 — Como o órgão jurisdicional de reenvio assinala, com razão, o facto de o prazo de 180 dias incluir (durante os seus primeiros doze meses) todos os sujeitos passivos intracomunitários de IVA na categoria de pessoas cujas operações representam uma ameaça para os interesses do Tesouro constituiria uma abordagem excessivamente mecânica, uma vez que as disposições nacionais relevantes não tomam em consideração os pressupostos que permitiriam concluir objectivamente que a actividade desses sujeitos passivos pode prejudicar o Tesouro. Tal conclusão justificaria a penalização e um tratamento menos favorável dos sujeitos passivos «desonestos» relativamente não só às pessoas que desenvolvem actividades sujeitas a IVA por um período de mais de doze meses a contar da data do registo mas também em relação às pessoas que pagaram devidamente IVA durante o seu primeiro ano de actividade.

16 — Conforme estabelecido no Código dos Impostos polaco. O órgão jurisdicional nacional faz referência ao artigo 139.º, n.º 1, do Ustawa Ordynacja Podatkowa (Lei que estabelece o Código dos Impostos), de 29 de Agosto de 1997.

assinale-se que é nesse momento que um comerciante começa a desenvolver as suas actividades económicas e, como a prática mostra, isso envolve uma despesa de investimento substancial e, com frequência, tal comerciante não está ainda a operar em larga escala. Por conseguinte, a necessidade de esperar 180 dias para obter o reembolso do IVA pago em excesso e/ou a impossibilidade de dispor de 250 000 PLN podem ter um impacto significativo nos resultados financeiros dos sujeitos passivos [17]. Além disso, uma empresa polaca de maior dimensão poderia ter maior facilidade de acesso ao mercado comunitário do que um pequeno comerciante polaco (na verdade, tal montante pode constituir um obstáculo intransponível para este último).

28. De facto, exigir uma caução no montante de 250 000 PLN e a opção alternativa de receber o reembolso do IVA pago em excesso apenas ao fim de 180 dias pode, na prática, representar efectivamente um obstáculo para as pequenas e médias empresas que desejam operar no mercado comunitário. Em qualquer caso, concordo com a Comissão que exigir automaticamente um montante fixo de 250 000 PLN [18] a todos os novos sujeitos passivos intracomunitários de IVA para poderem beneficiar do prazo de 60 dias afigura-se, regra geral, ir além do que é necessário para prevenir a fraude e proteger os interesses do Tesouro.

29. Quanto ao argumento de que 180 dias (ou, em alternativa, a prestação de uma caução) são necessários para verificar as transacções intracomunitárias [19], considero, em primeiro lugar, que o Governo polaco não explicou adequadamente por que razão, em regra, necessita de 180 dias. Mesmo que, como defende, o tempo que os outros Estados-Membros demoraram a responder às autoridades polacas tenha sido superior a três meses em 60% dos casos, daí não resulta automaticamente que 180 dias (ou seja, seis meses completos) seja o prazo menos gravoso que pode ser fixado com vista a prevenir a evasão e a fraude fiscais.

30. Pode recordar-se que as autoridades do Estado-Membro dispõem de instrumentos comunitários de cooperação e assistência administrativa adoptados para assegurar a correcta aplicação do IVA e lutar contra a fraude e a evasão fiscais neste domínio, como as medidas previstas pelo Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho [20] e pelo Regulamento (CE) n.º 1925/2004 da Comissão [21].

31. Além disso, usando por analogia o argumento aduzido pela advogada-geral no processo N, concordo que, embora na prática os vários instrumentos de cooperação nem sempre funcionem de forma célere e

17 — Dado ser evidente que tal montante constitui, sem dúvida, um encargo financeiro.

18 — Uma vez que as administrações fiscais não têm a possibilidade de adaptar o montante da caução a um caso concreto.

19 — O Governo polaco considera que o prazo de 180 dias é exigido devido à necessidade de verificar as transacções intracomunitárias, designadamente no quadro do sistema VIES (Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA), o qual, segundo afirma, demora algum tempo.

20 — Regulamento de 7 de Outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92 (JO L 264, p. 1)

21 — Regulamento de 29 de Outubro de 2004, que estabelece as normas de execução de certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 331, p. 13). V. quanto a este aspecto, acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de Junho de 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, Colect., p. I-5655, n.º 48).

satisfatória, os Estados-Membros não devem poder basear-se em deficiências na cooperação entre as respectivas administrações fiscais para justificarem uma restrição a um princípio tão essencial do sistema comum do IVA como o direito a dedução [22].

32. De qualquer modo, e mais importante, tal necessidade — ter tempo suficiente para a verificação — parece ser já tida em consideração no artigo 87.º, n.ºs 2 e 3, e no artigo 97.º, n.º 5, da Lei do IVA [23]. Por conseguinte, os argumentos do Governo polaco a favor de um prazo de 180 dias (ou, em alternativa, da prestação de uma caução) não são particularmente convincentes.

33. Nesta circunstâncias, embora os Estados-Membros não estejam, em princípio, proibidos de adoptar medidas preventivas destinadas a garantir a veracidade de aparentes montantes de IVA pagos em excesso, resultantes das informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo, as medidas nacionais em causa são, na minha opinião, desproporcionadas uma vez que impõem aos novos sujeitos passivos intracomunitários de IVA um ónus excessivamente gravoso. Tais medidas não permitem a esses sujeitos passivos recuperar a totalidade do crédito em condições adequadas, em especial num prazo razoável.

34. Na minha opinião, os Estados-Membros não devem proteger-se da evasão e da fraude fiscais impondo a todos os novos sujeitos passivos intracomunitários de IVA, ou mesmo apenas a alguns, o encargo do IVA. Se os prazos forem demasiado longos, isso implica que os sujeitos passivos suportam, ainda que apenas parcialmente, o encargo do IVA, o que põe em risco a neutralidade do sistema. Ao invés, deve antes ser o Estado a suportar: i) a responsabilidade pela gestão do seu sistema fiscal, incluindo a prevenção da evasão e da fraude fiscais, e ii) os riscos correspondentes.

35. Acrescento que, embora não caiba ao Tribunal de Justiça pronunciar-se sobre a adequação de outros meios para lutar contra a fraude e a evasão fiscais que poderiam ser tidos em consideração [24], devem seguramente existir meios menos gravosos e restritivos de proteger os interesses do Tesouro. Por exemplo, o montante da caução poderia ser proporcional ao IVA pago em excesso a ser reembolsado [25] ou depender da dimensão

22 — Embora a advogada-geral J. Kokott use esse argumento no que diz respeito a restrições às liberdades fundamentais. V. as suas conclusões no processo N (acórdão de 7 de Setembro de 2006, C-470/04, Colect., pp. I-7409, I-7411, n.º 114).

23 — Nomeadamente quando as razões para o reembolso requerem uma investigação adicional. Não são estabelecidos prazos-limite para essa prorrogação. Quando o reembolso é, finalmente, considerado justificado, as administrações fiscais devem pagar ao sujeito passivo o montante devido, acrescido de juros.

24 — V. acórdão Ampafrance e Sanofi, referido na nota 11, n.º 62.

25 — O que parece ter sido originalmente previsto, no que respeita à caução, numa relativamente recente proposta de alteração à Lei do IVA polaca. Tais considerações (a caução ser proporcional ao excedente de IVA) vêm-me ao espírito tendo em conta, não como último factor, a circunstância de o montante da caução (actualmente) não corresponder de forma alguma ao risco efectivo ou real ao qual o Tesouro está exposto relativamente a um novo sujeito passivo intracomunitário de IVA. V., por exemplo, acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de Julho de 2001, Louloudakis (C-262/99, Colect., p. I-5547, n.º 69). Posso acrescentar que actualmente, de facto, é exigida uma caução no montante de 250 000 PLN mesmo no caso de uma entrega intracomunitária de valor completamente insignificante. A título incidental, assinale-se que, no caso vertente, o montante da caução é quatro vezes mais elevado do que o IVA pago em excesso declarado como reembolsável à recorrente.

económica e/ou da capacidade financeira do sujeito passivo, que poderia, por hipótese, ser deduzida da sua declaração. Em vez disso, e em alternativa, poderiam ser aplicados certos limites.

36. Em conclusão, o artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva opõe-se, em princípio, a medidas nacionais como as que estão em causa no processo principal, que são desproporcionadas e, como tal, põem em causa a aplicação dos princípios fundamentais do sistema comum do IVA, em particular o direito a dedução.

37. Tendo em conta as considerações precedentes, compete ao órgão jurisdicional nacional determinar e verificar — tendo em conta todas as circunstâncias relevantes do processo que lhe cabe decidir — se as medidas nacionais em causa são compatíveis com os princípios da neutralidade e da proporcionalidade, deixando de aplicar, se necessário, qualquer disposição contrária do direito interno [26].

B — *Segunda questão*

38. Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional nacional pergunta se as medidas nacionais em causa podem, no entanto, ser consideradas medidas especiais de prevenção de certos tipos de evasão e fraude fiscais, nos termos do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

39. Na minha opinião, a segunda questão exige uma resposta breve. Independentemente da questão de saber se as medidas nacionais em causa constituem ou não, de facto, medidas especiais desse tipo, não podem ser consideradas dessa forma, pelo simples facto de — como resulta dos documentos juntos aos autos e, indirectamente, dos argumentos apresentados pelo Governo polaco [27] — a República da Polónia não ter recorrido ao procedimento formal expressamente previsto no artigo 27.º da Sexta Directiva e de não ter obtido a autorização referida no artigo 27.º, n.º 1 [28].

26 — No que diz respeito à questão da não aplicação de disposições contrárias de direito interno, ver acórdãos do Tribunal de Justiça de 18 de Dezembro de 2007, Frigerio Luigi & C. (C-357/06, Colect., p. I-12311, n.º 28), que remete para o acórdão do Tribunal de Justiça de 4 de Fevereiro de 1988, Murphy e o. (157/86, Colect., p. 673, n.º 11), e acórdão de 11 de Janeiro de 2007, ITC (C-208/05, Colect., p. I-181, n.os 68 e 69).

27 — Quando sustenta que as medidas em causa não podem ser consideradas «medidas especiais» na acepção do artigo 27.º, n.º 1 da Sexta Directiva, uma vez que esta disposição não regula questões respeitantes aos prazos e procedimentos aplicáveis ao reembolso do excedente de IVA. Estas questões enquadram-se no âmbito da discricionariedade dos Estados-Membros.

28 — V. acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França (50/87, Colect., p. 4797, n.º 22); conclusões do advogado-geral G. Slynn nos processos apensos 123/87 e 330/87, Jeunehomme e EGI (Colect., pp. 4517, 4535); acórdãos do Tribunal de Justiça de 13 de Fevereiro de 1985, Direct Cosmetics (5/84, Recueil, p. 617, n.º 37), e de 11 de Julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Colect., p. I-3795, n.os 33 a 35). V. também acórdão de 10 de Abril de 1984, Comissão/Bélgica (324/82, Recueil, p. 1861).

IV — Conclusão

40. Por conseguinte, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo às questões prejudiciais que lhe foram submetidas pelo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu:

1) O artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva 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 colectável uniforme, opõe-se, em princípio, a medidas nacionais como as que estão em causa no processo principal, que são desproporcionadas e, como tal, põem em causa a aplicação dos princípios fundamentais do sistema comum do IVA, em particular o direito a dedução.

2) As regras estabelecidas em medidas nacionais como as que estão em causa no processo principal não podem ser consideradas medidas especiais de prevenção de certos tipos de evasão e de fraude fiscais, na acepção do artigo 27.º, n.º 1, da Directiva 77/388, uma vez que o procedimento formal expressamente estabelecido no artigo 27.º da Directiva 77/388 não foi seguido.