

Processo C-610/19**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

13 de agosto de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste-Capital, Hungria)

Data da decisão de reenvio:

5 de julho de 2019

Recorrente:

Vikingo Fővállalkozó Kft.

Recorrida:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria)

Objeto do processo principal

Recurso contencioso administrativo interposto contra uma decisão da autoridade tributária nacional que recusa o direito a dedução do IVA com base no facto de a referida autoridade ter exigido, no que diz respeito às faturas, elementos de prova suplementares aos exigidos pelo direito da União e, na falta desses elementos de prova, ter qualificado as operações de «fictícias».

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Interpretação dos artigos 168.º, alínea a), e 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em conjugação com os artigos 220.º, alínea a), e 226.º da mesma diretiva; interpretação dos princípios da

neutralidade fiscal e da efetividade e do artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

Questões prejudiciais

- 1) São conformes com os artigos 168.º, alínea a), e 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em conjugação com os artigos 220.º, [n.º 1], e 226.º da mesma diretiva, e com o princípio da efetividade, uma interpretação jurídica e uma prática nacionais segundo as quais, quando os requisitos materiais do direito a dedução do imposto se encontram preenchidos, não é suficiente o simples facto de se dispor de uma fatura conforme com o artigo 226.º da referida diretiva, tendo o sujeito passivo, para exercer legitimamente o direito à dedução do imposto com base na fatura em causa, de dispor, também, de provas documentais suplementares que não só devem estar em conformidade com a Diretiva 2006/112, como devem também respeitar os princípios da legislação nacional relativa à contabilidade e às disposições específicas em matéria de documentos comprovativos, e nos termos das quais se exige a cada um dos membros da cadeia que registe e declare de modo coincidente todos os detalhes da operação económica que se apoia nesses documentos comprovativos?
- 2) São conformes com as disposições da Diretiva 2006/112 relativas [à dedução do IVA] e com os princípios da neutralidade fiscal e da efetividade uma interpretação jurídica e uma prática nacionais segundo as quais, no caso de uma operação em cadeia, independentemente de qualquer outra circunstância, pelo simples facto de a operação se revestir dessa natureza, se impõe a cada um dos membros da cadeia a obrigação de controlar os elementos da operação económica realizada pelos mesmos e o dever de retirar consequências desta verificação no que diz respeito ao sujeito passivo que se encontra no outro extremo da cadeia, e se recusa ao sujeito passivo o direito [à dedução do IVA] com fundamento no facto de a constituição da cadeia, apesar de não ser proibida pela legislação nacional, não estar [razoavelmente] justificada de um ponto de vista económico? Neste contexto, no caso de uma operação em cadeia, no âmbito da análise das circunstâncias objetivas que podem justificar a recusa do direito [à dedução do IVA], para se determinar e apreciar a pertinência e a força probatória dos elementos de prova nos quais se baseia a recusa do direito à dedução do IVA, podem aplicar-se apenas as disposições da Diretiva 2006/112 e do direito nacional relativas à dedução do imposto como normas materiais que especificam os factos pertinentes relativos à determinação do quadro fatural, ou devem também ser aplicadas, como normas especiais, as disposições em matéria de contabilidade do Estado-Membro em causa?

- 3) São conformes com as disposições da Diretiva 2006/112 relativas [à dedução do IVA] e com os princípios da neutralidade fiscal e da efetividade uma interpretação jurídica e uma prática nacionais segundo as quais se recusa ao sujeito passivo, que utiliza as mercadorias para as necessidades das suas operações tributáveis no Estado-Membro onde as realiza e que dispõe de uma fatura em conformidade com a Diretiva 2006/112, o direito [à dedução do IVA] com base no facto de não conhecer todos os elementos [da operação] realizada pelos membros da cadeia, ou invocando circunstâncias associadas aos membros da cadeia a montante do emitente da fatura e sobre as quais o sujeito passivo não podia ter nenhuma influência por razões independentes da sua vontade, e se subordina o direito [à dedução do IVA] ao requisito de que o sujeito passivo cumpra, no quadro das medidas que, razoavelmente, lhe são exigíveis, uma obrigação geral de controlo que deve ser exercida não apenas antes da celebração do contrato, mas também durante a sua execução e mesmo após ter sido executado[?] Neste contexto, é o sujeito passivo obrigado a abster-se de exercer o direito à [dedução do IVA] quando, no que diz respeito a qualquer elemento da operação económica indicada na fatura, num momento posterior à celebração do contrato ou durante ou após a sua execução, detetar uma irregularidade ou tome conhecimento de uma circunstância que tenha como consequência a recusa do direito à [dedução do IVA] em conformidade com a prática da autoridade tributária?
- 4) Tendo em conta as disposições da Diretiva 2006/112 relativas à [dedução do IVA] e do princípio da efetividade, é a autoridade tributária obrigada a especificar em que consiste a fraude fiscal? É adequado o modo de proceder da autoridade tributária segundo o qual as ilegalidades e irregularidades que não têm umnexo causal razoável com o direito à [dedução do IVA], em que os membros da cadeia tenham incorrido, são consideradas prova da fraude fiscal invocando para tal o facto de, uma vez que dessas ilegalidades e irregularidades decorreu a o carácter inverosímil da fatura, o sujeito passivo saber ou dever saber da fraude fiscal? Caso exista fraude fiscal, esta circunstância justifica que se exija ao sujeito passivo que efetue o controlo com o alcance, a profundidade e o âmbito acima expostos, ou esse dever excede o requerido pelo princípio da efetividade?
- 5) É proporcionada uma sanção que implica a recusa do direito [à dedução do IVA] e que consiste na obrigação de pagamento de uma sanção fiscal equivalente a 200% do diferencial de imposto mesmo que não se tenha verificado qualquer perda de receitas para a Fazenda Pública diretamente relacionada com o direito [à dedução do IVA] do sujeito passivo? Deve ter-se em conta a verificação de alguma das circunstâncias a que se refere o artigo 170.º, n.º 1, terceiro período, da la az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Lei que aprova o Código de Processo Tributário; a seguir «CPT») quando o sujeito passivo colocou à disposição da autoridade tributária todos os documentos que se encontravam na sua posse e incluiu na sua declaração fiscal as suas faturas emitidas?

- 6) Se das respostas dadas em relação às questões prejudiciais submetidas resultar que a interpretação da norma jurídica nacional seguida na sequência do processo que deu origem ao Despacho de 10 de novembro de 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) e a prática adotada com base na mesma não são conformes com as disposições da Diretiva 2006/112 relativas [à dedução do IVA], e tendo em conta que o tribunal de primeira instância não pode submeter um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia em todos os processos, pode considerar-se, com base no artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais, que o direito dos sujeitos passivos de intentarem uma ação de indemnização lhes garante o direito à ação e a um tribunal imparcial reconhecido nessa disposição? Deve considerar-se, neste contexto, que a escolha da forma da decisão proferida no processo Signum Alfa Sped pressupõe que a questão já tinha sido resolvida pelo direito comunitário e que já tinha sido esclarecida pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia e que, conseqüentemente, era clara, ou significa que, dado que se deu início a um novo processo, a questão não tinha sido totalmente esclarecida e, conseqüentemente, continuava a ser necessário pedir ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse a título prejudicial?

Disposições de direito da União invocadas

Artigos 9.º, n.º 1, 167.º, 168.º, alínea a), 178.º, alínea a), 220.º, alínea a), e 226.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

Artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

Disposições de direito nacional invocadas

CPT, artigos 2.º, n.º 1, 97.º, n.ºs 4 e 6, 170.º, n.º 1, 171.º, n.ºs 1 e 2.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei n.º CXXVII de 2007, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado; a seguir «Lei do IVA»), artigos 27.º, n.º 1, 26.º, 119.º, n.º 1, 120.º, alínea a), e 127.º, n.º 1, alínea a).

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Lei C de 2000, relativa à contabilidade; a seguir «Lei da contabilidade»), artigos 1.º, 15.º, n.º 3, e 166.º, n.ºs 1 e 2.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A atividade principal da sociedade recorrente consiste no comércio grossista de rebuçados e produtos de confeitaria. A sociedade tem um estabelecimento em Tiszaföldvár. Nesse estabelecimento situa-se também o estabelecimento da sociedade Nikus Kft. As duas sociedades têm o mesmo administrador. A Nikus

Kft. fabrica os produtos de confeitaria que a recorrente embala, acondiciona, armazena e comercializa.

- 2 Em 20 de março de 2012, a recorrente celebrou um contrato de fornecimento com a Freest Kft. para o fornecimento de dez máquinas embaladoras e uma máquina de enchimento. No contrato foi acordada a possibilidade de se subcontratar a prestação, caso fosse necessário.
- 3 Em 21 de maio de 2012, a recorrente celebrou um contrato de fornecimento com a Freest Kft. para adquirir e transportar para o estabelecimento da recorrente seis máquinas embaladoras e uma ensacadora automática. Segundo o acordado nos contratos, a recorrente exerceu o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo a cada uma das duas faturas emitidas pela Freest Kft. As máquinas vendidas de acordo com o previsto nos contratos foram adquiridas para a recorrente pela Freest Kft. à SPDC Kft., que por sua vez as adquiriu à Free-Gold Kft.
- 4 A autoridade tributária de primeiro grau realizou uma inspeção das declarações de IVA da recorrente correspondentes ao segundo e ao quarto trimestres de 2012 e ao primeiro trimestre de 2013. A autoridade tributária procedeu, em 11 de julho de 2013, no âmbito da inspeção, a um controlo *in situ* no estabelecimento da recorrente. Segundo o relatório resultante do controlo, encontravam-se nessas instalações as máquinas relativamente às quais se tinha exercido o direito a dedução.
- 5 Na sequência da inspeção, a autoridade tributária de primeiro grau declarou, nas duas decisões, a existência de um diferencial de IVA a pagar pela recorrente no montante de 8 020 000 forints (HUF), relativo ao segundo e ao quarto trimestres de 2012, e de 13 257 000 forints (HUF), relativo ao primeiro trimestre de 2013, estando esses montantes divididos em duas parcelas, uma a título de recuperação injustificada do imposto a montante e outra a título de dívida fiscal, pelo que a autoridade tributária aplicou uma sanção fiscal e o pagamento de juros de mora.
- 6 Na fundamentação das decisões indicou-se que, como anexos às faturas utilizadas para apoiar a dedução do IVA, a recorrente tinha fornecido o orçamento elaborado pela Freest Kft., os contratos de transporte e o pedido, bem como os documentos relativos à transmissão e receção e os manuais das máquinas. Segundo esses documentos de transmissão, a Freest Kft. entregou as máquinas indicadas nos mesmos à recorrente. A recorrente encarregou a Freest Kft. de adquirir as máquinas tendo conhecimento de que esta última não era a fabricante direta dessas máquinas, pelo que seria necessária a intervenção de diferentes subcontratantes. O administrador assegurou-se que se tratava de uma empresa ativa.
- 7 A autoridade tributária também constatou, durante as inspeções e os controlos efetuados, que as discrepâncias entre as partes indicadas nas faturas demonstravam que não tinha sido possível realizar-se a operação económica, uma vez que a recorrente tinha também adquirido máquinas que podia ter adquirido por

si própria e que o subcontratante não tinha, e que a empresa fabricante não teria podido adquirir ou fabricar por não dispor dos recursos materiais e humanos necessários. Segundo a autoridade tributária, desconhece-se a origem das máquinas constantes das faturas, e a finalidade da operação consistiu em justificar a origem das máquinas de origem constantes das faturas, evitar o pagamento do imposto por parte da Free-Gold Kft., que se encontra na base da cadeia de vendas, e gerar o direito a dedução em benefício da recorrente. Para esse efeito, as partes que constam da fatura aumentaram os preços o mínimo possível a fim de permitir à recorrente deduzir o maior montante possível de IVA baseando-se em documentos comprovativos não fiáveis e sem que o pagamento do imposto relativo às mercadorias incidisse sobre a Free-Gold Kft. Uma vez que as máquinas se encontram no estabelecimento da recorrente, a autoridade tributária considerou que esta as tinha adquirido de algum modo a uma pessoa desconhecida e que, por este motivo, a operação não tinha sido realizada entre as pessoas que constavam da fatura e no modo indicado na mesma, e que a recorrente tinha conhecimento destes factos. Com base no que precede, a autoridade tributária entendeu, em conformidade com o artigo 1.º, n.º 7, e no artigo 2.º, n.º 1, do CPT, que a Freest Kft. não tinha exercido os seus direitos com a finalidade legítima dos mesmos, tendo agido com o único objetivo de repercutir o imposto em violação das normas e evitando as disposições tributárias, pelo que da referida atividade não podiam decorrer os efeitos jurídicos pretendidos pela recorrente (a dedução do imposto). Consequentemente, recusou o direito da recorrente à dedução do IVA.

- 8 A autoridade tributária de segundo grau confirmou uma das decisões da autoridade tributária de primeiro grau e alterou a segunda dessas decisões retificando o montante da dívida fiscal atribuída ao sujeito passivo, da sanção fiscal e dos juros de mora resultantes da referida dívida.
- 9 A recorrente recorreu destas decisões no Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste-Capital, Hungria).

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 10 A recorrente contesta, nos seus recursos, os factos constatados pela recorrida e a consequência que esta retira dos mesmos. Para fundamentar a sua posição, a recorrente alega que a recorrida efetuou a sua análise dos factos com base em probabilidades e não em factos pertinentes ou em provas. Segundo a recorrente, o facto pertinente consiste na circunstância de, para aumentar a sua produtividade, ter encomendado as máquinas que constam das faturas e de, antes de celebrar o contrato, ter pedido o extrato do registo comercial e o modelo de assinatura da empresa a fim de garantir que a empresa está sujeita a tributação e é uma empresa no ativo. O contrato previa a possibilidade de a empresa recorrer a subcontratantes para a sua execução. A recorrente desconhecia a identidade dos subcontratantes até ao momento em que o contrato foi executado. As máquinas foram postas em funcionamento pela recorrente e continuam a ser utilizadas. No que diz respeito à execução do contrato, a empresa emitiu faturas conformes com a norma,

conformidade reconhecida pela própria recorrida, em que se aplicava o imposto sobre o valor acrescentado e que a recorrente incluiu na declaração trimestral do IVA, de modo que a recorrente recuperou legitimamente o montante do imposto a montante, uma vez que estavam preenchidos os requisitos materiais e legais. A autoridade tributária não forneceu provas pertinentes para refutar esses factos, retirou conclusões erradas quanto à disponibilidade, ao transporte e ao financiamento das máquinas, e fundamentou a apreciação dos factos em alegadas discrepâncias. Contrariamente ao que afirma a recorrida, a empresa não foi contratada para fabricar as máquinas, mas sim para as fornecer; era, portanto, irrelevante que a própria empresa as fabricasse ou contratasse um terceiro para esse efeito. Por conseguinte, não tinham fundamento o argumento de que a empresa não dispunha de recursos humanos e materiais e a conclusão de que o objetivo da operação consistiu em criar, em benefício da recorrente, um direito a dedução, em permitir que a empresa subcontratante contornasse as suas obrigações fiscais e em certificar a origem de máquinas de origem desconhecida. A recorrente manteve um comportamento diligente e de boa-fé durante a operação, facto que, juntamente com os documentos apresentados e as próprias máquinas, demonstra a realidade da operação realizada. No entender da recorrente, as faturas preenchem os requisitos legais acima referidos, e a recorrente utiliza os produtos adquiridos para as necessidades das suas operações tributadas e, por conseguinte, estão preenchidas todas as condições para o exercício do direito à dedução. A recorrente invoca as disposições da Diretiva 2006/112 e a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia e sublinha o facto de a recorrida ter concluído ilegitimamente pela responsabilidade da recorrente a partir de operações económicas realizadas entre pessoas alheias à recorrente, apesar do seu comprovado comportamento diligente e da sua demonstrada boa-fé. A recorrente considera contrária à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia a prática da autoridade tributária que penaliza, por uma irregularidade cometida por um dos intervenientes numa cadeia de fornecimento [de bens] ou de serviços, todos os contribuintes da cadeia, que recusa o seu direito a dedução e que, em última análise, se baseia no princípio da responsabilidade objetiva.

- 11 A recorrente critica o facto de a recorrida, além de lhe ter recusado ilegitimamente o seu direito a dedução, lhe ter aplicado, de modo infundado e ilegal, uma sanção fiscal de natureza punitiva de 200%, uma vez que não demonstrou que a dívida fiscal estivesse ligada à ocultação de rendimentos, ou à falsificação ou à destruição de provas, de livros de contabilidade ou de registos.
- 12 A recorrida pede que seja negado provimento ao recurso e mantém as apreciações constantes da sua decisão. A recorrida não nega que a recorrente dispunha de uma fatura que preenche os requisitos de forma, mas alega que a operação económica incluída na fatura não teve lugar, uma vez que as declarações da empresa imediatamente a montante da que emitiu a fatura e as da empresa a montante desta foram contraditórias. A recorrida alega que a autoridade tributária espera sempre que os sujeitos passivos atuem com a devida diligência e que, se no momento da execução o sujeito passivo não souber quem foi o fornecedor, esse sujeito passivo

deve fazer tudo o que for necessário para que quem emite a fatura execute a prestação e não aceite uma prestação de outra pessoa, uma vez que só pode exercer legitimamente o seu direito à dedução do IVA se a guia de remessa e as declarações das partes coincidirem.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 13 O Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste-Capital, Hungria) alterou, em sentenças proferidas em dois processos anteriores, as decisões da recorrida na parte que tinha sido impugnada por recurso, anulando o diferencial de imposto, a sanção fiscal e o pagamento dos juros de mora correspondentes.
- 14 Este tribunal, tomando como fundamento as disposições da Diretiva 2006/112 relativas à dedução do IVA, entendeu que, no âmbito do litígio, era pertinente, para efeitos do direito à dedução desse imposto, o facto de a recorrente ter anexado as faturas que foram objeto da inspeção e os documentos comprovativos da sua emissão e da sua execução. O referido tribunal considerou, também, que não foi contestado o facto de as máquinas terem sido entregues.
- 15 Fundamentando-se na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, o Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste-Capital, Hungria) entendeu que a recorrida alargou a inspeção a factos irrelevantes e concluiu erradamente que a operação económica realizada entre a recorrente e a Freest Kft. era fictícia. Uma vez que a recorrente não era parte dos contratos com base nos quais foram adquiridas as máquinas que constam das faturas, não podia ser considerada responsável pela sua aquisição e fornecimento. O referido órgão jurisdicional salientou que a atividade de prova deve assentar em bases objetivas e que, neste sentido, o facto de os administradores destas empresas se recordarem, após vários anos, [dos factos] formalmente suportados por documentos adequados não pode ser considerado um facto objetivo que preenche as condições exigidas pelo Tribunal de Justiça da União Europeia relativamente a essas provas. A autoridade tributária atuou ilegalmente ao não tomar em consideração documentos e outros factos que demonstram que a operação económica se realizou, sendo particularmente grave o facto de não ter atribuído a devida importância à circunstância de as máquinas se encontrarem no estabelecimento da recorrente. Por este motivo, a autoridade tributária errou ao concluir que não se tinha realizado a operação económica relacionada com as máquinas que constavam da fatura e que o conteúdo das faturas não era credível, e ao recusar indevidamente à recorrente, como consequência do que precede, o direito à dedução do IVA. O referido órgão jurisdicional afirmou ainda que a recorrida também não tinha indicado, violando deste modo as disposições da Lei do IVA e da Diretiva 2006/112 relativas aos requisitos do direito a dedução, qual tinha sido a operação destinada a contornar o imposto em que a recorrente tinha participado.

- 16 No que diz respeito à possibilidade de aplicar, no caso em apreço, as disposições da Lei da contabilidade, o órgão jurisdicional de reenvio declarou, com base no que foi decidido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia no processo que deu origem ao Despacho de 10 de novembro de 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), que era irrelevante para efeitos do direito à dedução do IVA o caráter inverosímil do conteúdo das faturas apreciado com base nas disposições invocadas da Lei da contabilidade.
- 17 A Kúria (Supremo Tribunal, Hungria), anulou em duas decisões as sentenças do tribunal de primeira instância e ordenou ao referido tribunal que desse início a um novo processo e proferisse novas sentenças.
- 18 A Kúria (Supremo Tribunal, Hungria), baseando-se em decisões anteriores relativas a cadeias de transações, declarou que a recorrida devia efetuar uma análise que abrangesse a totalidade da cadeia a fim de determinar a realidade do conteúdo de cada um dos contratos e a eventual vontade de evitar o pagamento do imposto. No caso de uma operação em cadeia, a autoridade tributária tem não só o direito, mas também a obrigação de efetuar uma análise do sujeito passivo objeto da inspeção e, além disso, dos restantes intervenientes na cadeia. Consequentemente, no âmbito da fiscalização da legalidade realizada pelo órgão jurisdicional, a operação em causa não pode ser retirada da cadeia de relações económicas, tendo os acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia referidos apreciado também, no contexto da cadeia no seu conjunto, a posição de quem exerce o direito a dedução.
- 19 Na opinião da Kúria (Supremo Tribunal, Hungria), para que o direito à dedução do IVA possa ser exercido não é suficiente a existência de uma fatura que preencha os requisitos formais, uma vez que é necessário que, além disso, exista uma operação económica real. Para apreciar a realidade da operação económica para efeitos do exercício do direito à dedução do IVA serve de orientação o princípio da prevalência da realidade sobre a aparência previsto no artigo 15.º, n.º 3, da Lei da contabilidade. Entre as circunstâncias objetivas que devem ser analisadas, como indicado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia nos seus acórdãos, podem apenas constar os fatores que possam ser considerados reais, demonstráveis e determináveis por terceiros. Se assim não fosse, a simples emissão de cada uma das faturas daria, por si só, direito à dedução do IVA. A Kúria (Supremo Tribunal, Hungria) sublinhou, com base no que foi referido nos n.ºs 43 e 44 do Despacho de 10 de novembro de 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), que esse despacho não introduzia alterações quanto ao procedimento a seguir para o exercício do direito a dedução baseado em operações económicas realizadas.
- 20 Pode deduzir-se das decisões objeto de revisão que, durante o procedimento administrativo em matéria tributária, na inspeção *in situ* realizada pela autoridade tributária, esta autoridade concluiu, apesar do facto estabelecido e comprovado com um documento oficial de que a recorrente pôs em funcionamento, no seu estabelecimento, as máquinas a que se refere a fatura e de que essas máquinas

ainda operam nesse sítio, que a fatura formalmente irrepreensível apresentada pela recorrente e os restantes documentos não provavam que se tivesse realizado a operação económica referida nas suas faturas. Do mesmo modo, no que diz respeito às medidas razoavelmente previsíveis da recorrente, a recorrida não considerou que fossem suficientes as diligências levadas a cabo pela recorrente para se certificar de que estava em causa uma empresa no ativo e que consistiram em analisar o extrato do registo comercial da contraparte na transação e em pedir-lhe o modelo de assinatura da empresa antes da celebração do contrato, tendo considerado que a recorrente deveria ter realizado todas as diligências necessárias para garantir que a outra parte contratante efetuasse o fornecimento em conformidade com as exigências da recorrida, sob pena de o exercício do direito à dedução do IVA não ser legal.

- 21 Tendo em conta o que precede, o objeto do presente processo consiste na interpretação das disposições da Diretiva 2006/112 relativas à dedução do IVA em conjugação com os princípios da neutralidade fiscal e da efetividade. A este respeito, o Tribunal de Justiça da União Europeia interpretou em numerosas decisões, sob diferentes pontos de vista, tanto as referidas disposições da Diretiva 2006/112 como os princípios orientadores do sistema do IVA; no entanto, no que diz respeito ao exercício do direito à dedução do IVA continuam a existir, após essas decisões, incoerências significativas na interpretação jurídica que parecem confirmar que a prática do Estado-Membro, mantida sem alterações na aplicação pela autoridade tributária e pelos tribunais nacionais das referidas disposições da diretiva, se mantém em desacordo com a doutrina do ato claro resultante do processo que deu origem ao Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de outubro de 1982, CILFIT e o. (283/81, EU:C:1982:335).
- 22 Embora os factos do caso em apreço coincidam, quanto aos elementos de facto pertinentes, com os que constituem o fundamento dos pedidos de decisão prejudicial nos processos que deram origem ao Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373) e aos Despachos de 16 de maio de 2013, Hardimpex (C-444/12, não publicado, EU:C:2013:318) e de 10 de novembro de 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), a autoridade tributária, contrariando as decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça da União Europeia nesses processos, continua a recusar aos sujeitos passivos o direito à dedução do IVA com base no caráter inverosímil do conteúdo das faturas e a concluir automaticamente deste facto a existência de fraude fiscal, circunstância necessariamente conhecida do sujeito passivo que pretende exercer o seu direito à dedução do imposto e da qual tinha, de facto, conhecimento devido à aceitação da fatura inverosímil.
- 23 O problema de interpretação jurídica suscitado no caso em apreço incide indiscutivelmente na decisão quanto ao mérito do mesmo, uma vez que as decisões discordantes quanto ao mérito tanto dos órgãos jurisdicionais que dela tiveram conhecimento como da autoridade tributária se basearam nas disposições da Diretiva 2006/112 e nas considerações expostas nas decisões da União proferidas em relação a processos húngaros com base na interpretação das

referidas disposições. Por conseguinte, as questões que são submetidas são pertinentes para a solução do processo e, no entender do órgão jurisdicional de reenvio, é necessário, para esse efeito, apresentar um pedido de decisão prejudicial.

- 24 Uma vez que a Kúria (Supremo Tribunal, Hungria), apesar das posições opostas, não considerou necessário submeter um pedido de decisão prejudicial, é o tribunal de primeira instância que o deve fazer. Em caso de dúvida, o tribunal de primeira instância só pode ser dispensado da obrigação de iniciar um novo processo quando o Tribunal de Justiça da União se pronunciar de modo expresso relativamente ao caso em apreço. É este o motivo pelo qual o tribunal de primeira instância, na sua formação atual, apesar de ter submetido um pedido de decisão prejudicial noutra processo suscitando questões prejudiciais semelhantes baseadas em elementos de facto semelhantes e ordenando a suspensão de diversos processos em curso, não pode ordenar a suspensão desta instância, em conformidade com o artigo 275.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, estando obrigado a pedir separadamente ao Tribunal de Justiça da União Europeia que se pronuncie a título prejudicial.
- 25 Apesar das declarações feitas nos referidos acórdãos e despachos do Tribunal de Justiça da União Europeia, coloca-se, mais uma vez, a questão de saber se a prática interpretativa que a autoridade tributária e a Kúria (Supremo Tribunal, Hungria) manifestaram claramente no parecer emitido e nas decisões proferidas é ou não contrária à finalidade do direito à dedução do imposto reconhecido no artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, que faz parte integrante do mecanismo do IVA e que, enquanto regra geral, não pode ser limitado, e se essa interpretação preenche os requisitos previstos no artigo 178.º, alínea a), da referida diretiva no que diz respeito à dedução do imposto e respeita os princípios da neutralidade fiscal e da efetividade.
- 26 No caso em apreço estão presentes os elementos fácticos pertinentes para o exercício do direito a dedução, previstos nos n.ºs 43 e 44 do Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373), pelo que estão preenchidos todos os requisitos materiais e formais para o surgimento e o exercício do direito a dedução. Além disso, a decisão não indica que a recorrente tenha apresentado declarações falsas ou emitido faturas irregulares.
- 27 Segundo o n.º 45 do Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373), o benefício do direito a dedução só pode ser recusado, no contexto descrito, quando a autoridade tributária demonstra, através de elementos objetivos, que o sujeito passivo sabia ou devia saber que essa operação fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou por outro operador a montante.
- 28 Não obstante o que precede, pode deduzir-se das decisões que a autoridade tributária, com base tanto no princípio da prevalência da realidade sobre a aparência, estabelecido na Lei do IVA e na Lei da contabilidade, como nos requisitos concretos previstos no que diz respeito aos documentos comprovativos,

recusou à recorrente o direito à dedução do IVA invocando factos que, segundo os acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia, não têm qualquer incidência sobre o direito à dedução do IVA pago a montante pelo sujeito passivo, uma vez que se trata de factos que não se podem considerar circunstâncias objetivas, sem especificar de modo fundamentado em que consistia a fraude fiscal relativamente às medidas razoavelmente previsíveis do sujeito passivo.

- 29 O órgão jurisdicional de reenvio pede que se responda à questão de saber se se pode considerar uma ampliação, contrária à Diretiva 2006/112, das condições de conteúdo enumeradas no artigo 226.º dessa diretiva, que as faturas a que diz respeito o artigo 220.º, n.º 1, da mesma e às quais se sujeita a dedução do IVA devem cumprir, a prática nacional que consiste em prever condições suplementares para o exercício do direito à dedução do IVA, que são acrescentadas aos elementos da fatura que devem necessariamente estar preenchidas, através da expressão «que demonstre que a operação se realizou» contida no artigo 127.º, n.º 1, da Lei do IVA, juntamente com a integração das regras da Lei de contabilidade no facto tributário e com o critério segundo o qual uma fatura formalmente correta não é, por si só, suficiente para permitir o exercício do direito à dedução do IVA, sendo necessário que o sujeito passivo disponha também de outros documentos para além da fatura.
- 30 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que, no caso em apreço, a razão da existência de decisões divergentes reflete, além de uma interpretação diferente do direito da União, uma apreciação discordante da relevância dos documentos de prova e dos factos objetivos que se pretendem comprovar com esses documentos, apreciação que as autoridades e os órgãos jurisdicionais nacionais devem efetuar em conformidade com as regras processuais de direito interno.
- 31 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça da União Europeia, na ausência de regras da União relativas aos aspetos processuais do exercício do direito à dedução do IVA, cabe à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro estabelecê-las, por força do princípio da autonomia processual, desde que, no entanto, não sejam menos favoráveis do que as que regulam situações semelhantes sujeitas ao direito interno (princípio da equivalência) e não tornem impossível, na prática, ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pelo direito da União (princípio da efetividade) (Acórdão do Tribunal de Justiça de 7 de junho de 2007, van der Weerd e o., C-222/05 a C-225/05, EU:C:2007:318, n.º 28).
- 32 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a apreciação dos elementos de prova tem um nexo com o direito da União sob diversos pontos de vista. Por um lado, as normas do direito da União não devem ser ignoradas na apreciação dos factos pertinentes e dos elementos de prova, uma vez que estas definem os elementos que são pertinentes para efeitos da análise do direito à dedução do IVA. Por outro lado, a jurisprudência nacional instituída com base em regras processuais nacionais deve respeitar os princípios estabelecidos pelo direito da União e pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia baseada nesse direito, como os princípios da neutralidade fiscal, da proporcionalidade e da efetividade,

segundo os quais a apreciação dos elementos de prova realizada pelas autoridades e os tribunais nacionais e a tomada em consideração de circunstâncias não pertinentes para efeitos dessa apreciação não podem tornar impossível, na prática, ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pelo direito da União. Neste contexto, para proceder a uma apreciação dos elementos de prova em conformidade com o direito da União, o órgão jurisdicional de reenvio considera necessário especificar as orientações que delimitam a esfera dos factos que podem ser tomados em consideração e que sirva de orientação para determinar os elementos pertinentes e os que o não são.

- 33 À luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia relativa às normas do IVA, o órgão jurisdicional de reenvio manifesta dúvidas quanto à questão de saber se o âmbito e a profundidade exigidos pela Kúria (Supremo Tribunal, Hungria) e a autoridade tributária relativamente aos elementos de prova são compatíveis com os princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade.
- 34 O órgão jurisdicional de reenvio manifesta a sua preocupação quanto ao facto de, no caso de uma operação em cadeia, a orientação principal da inspeção da autoridade tributária e o objeto das medidas razoavelmente previsíveis dever consistir na reconstrução de cada um dos elementos das atividades económicas realizadas pelos membros da cadeia. Mostra também a sua preocupação pelo facto de, após o Despacho do Tribunal de Justiça da União Europeia de 10 de novembro de 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), esta inspeção se alargar, de forma invariável e determinante, à análise dos elementos da operação económica, deduzindo automaticamente de qualquer erro nos mesmos a consequência de o sujeito passivo ter conhecimento de que estava envolvido numa fraude fiscal. O nexó entre a operação económica e o conhecimento da fraude fiscal é estabelecido, em parte, pelas mesmas circunstâncias objetivas a que a autoridade tributária já se referiu no que diz respeito à apreciação da operação económica e relativamente às quais o Tribunal de Justiça declarou que não podem servir de fundamento para [recusar] a dedução do IVA.
- 35 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em todas as questões submetidas, se o alcance, a profundidade e o âmbito da prova estabelecida para o exercício do direito à dedução do IVA que a autoridade tributária aplica e que a Kúria (Supremo Tribunal, Hungria) considera lícitos – tendo também em conta o princípio da neutralidade fiscal – se estendem aos factos pertinentes e são necessários e proporcionados, ou seja, não ultrapassam o quadro previsto nos acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia, em particular tendo em conta o facto de a autoridade tributária atribuir à recorrente a insuficiência da prova no processo tributário e de, além de lhe recusar o benefício do direito à dedução do IVA, lhe aplicar uma sanção fiscal.
- 36 O órgão jurisdicional de reenvio considera que, embora as verificações referidas n.º 61 do Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373) não sejam de natureza geral, podendo apenas ser

exigidas ao sujeito passivo quando as circunstâncias o justificarem, no caso em apreço, no entanto, a autoridade tributária não indica que circunstâncias justificariam a imposição, à recorrente, da realização de uma verificação mais pormenorizada, uma vez que essa autoridade apenas alegou contra a recorrente o facto – que constitui uma característica básica do tráfego económico – de a operação ser uma operação em cadeia, tendo-lhe exigido, sob pena de lhe recusar o direito à dedução do IVA, que, para demonstrar a sua boa-fé, tivesse verificado circunstâncias que excediam, em todos os aspetos, as previstas no n.º 61 do Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373).

- 37 Por conseguinte, uma vez que a autoridade tributária pretende continuar a basear a recusa do direito à dedução do IVA sem invocar factos objetivos relacionados, razoável e diretamente, com a operação económica, no entender desse órgão jurisdicional de reenvio, essa autoridade não só transfere para os sujeitos passivos a sua própria obrigação de verificação, contrariamente ao previsto nas disposições referidas da Diretiva 2006/112 e à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, como viola também, com esta prática, os princípios da neutralidade fiscal, da proporcionalidade e da efetividade.
- 38 Uma prática jurídica baseada em considerações incompatíveis com o Despacho do Tribunal de Justiça da União Europeia de 10 de novembro de 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), sem se realizar a análise dos elementos subjetivos que constam da Lei do IVA e dos acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia (se se sabia ou devia saber com a diligência razoavelmente exigível), esvazia de conteúdo o direito à dedução do IVA previsto nos artigos 168.º e 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 e nos acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia, em especial nos processos húngaros.
- 39 Com a sua quinta questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pede que se esclareça se o princípio da proporcionalidade deve ser interpretado no sentido de que, caso se recuse a dedução do IVA, é proporcionado aplicar uma sanção fiscal equivalente a 200% do diferencial de imposto coincidente com o montante do IVA deduzido, quando a recorrente colocou à disposição da autoridade tributária todos os documentos de que dispunha e tendo em conta que, segundo o Tribunal de Justiça da União Europeia, é irrelevante para efeitos da recusa da dedução do IVA o facto de as pessoas a montante do sujeito passivo na cadeia não terem pago o IVA, de modo que a autoridade tributária não perdeu receitas relativas à recusa da dedução do IVA, tendo, pelo contrário, a recorrente e os que faziam parte da cadeia, pago ou declarado o IVA que devia ser entregue relativamente à operação realizada no âmbito da mesma e tendo a autoridade tributária considerado que, no caso da recorrente, o pagamento ou a declaração eram legítimos pelo facto de a fatura ter sido emitida.
- 40 Com a última questão prejudicial – formulada para o caso de, tendo em conta as divergências existentes na interpretação e na prática dos tribunais, a interpretação e a prática seguidas no Estado-Membro eventualmente não serem conformes com

as disposições do IVA – o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se os sujeitos passivos podem contar com uma proteção jurisdicional efetiva e se essa proteção é adequada, tendo em conta o disposto no artigo 99.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça da União Europeia e tomando também em consideração o facto de, apesar da obrigação de submeter um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça, não ser possível pedir, em todos os processos, que se pronuncie a título prejudicial.

DOCUMENTO DE TRABALHO