

**Processo C-334/20****Pedido de decisão prejudicial****Data de entrada:**

23 de julho de 2020

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Veszprémi Törvényszék (Tribunal Geral de Veszprém, Hungria)

**Data da decisão de reenvio:**

20 de julho de 2020

**Recorrente:**

Amper Metal Kft.

**Recorrida:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional das Finanças e Alfândegas, Hungria)

---

[Omissis]

Veszprémi Törvényszék (Tribunal Geral de Veszprém, Hungria)

[Omissis]

No processo contencioso administrativo em matéria tributária instaurado pela **Amper Metál Kft.** ([omissis] Dunaújváros, Hungria [omissis]), **recorrente**, contra a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (Direção de Recursos da Administração Nacional das Finanças e Alfândegas, Hungria) ([omissis] Székesfehérvár, Hungria [omissis]), **recorrida**, o Veszprémi Törvényszék profere o seguinte

**Despacho**

Este tribunal [omissis] submete um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia com as seguintes questões prejudiciais:

1. Deve ou pode o artigo 168.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 (a seguir «Diretiva IVA»), ser interpretado no sentido de que, nos termos desta disposição, tendo em conta a expressão «sejam utilizados» que dela consta, não pode ser recusada a dedução do IVA de uma operação abrangida pelo âmbito de aplicação da Diretiva IVA, com o fundamento de que, segundo a apreciação da Administração tributária, o serviço prestado pelo emitente da fatura, no âmbito de uma operação realizada entre partes independentes, não é «vantajoso» para as atividades tributadas do destinatário da fatura, na medida em que:

- o valor do serviço (serviço publicitário) prestado pela parte que emite a fatura é desproporcionado em relação à vantagem (volume de negócios/aumento do volume de negócios) gerada por esse mesmo serviço para o seu destinatário ou
- o referido serviço (serviço publicitário) não gerou qualquer volume de negócios para o seu destinatário?

2. Deve ou pode o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva, ser interpretado no sentido de que, nos termos desta disposição, pode ser recusada a dedução do IVA de uma operação abrangida pelo âmbito de aplicação da Diretiva IVA, com o fundamento de que, segundo a apreciação da Administração tributária, o serviço prestado pelo emitente da fatura, no âmbito de uma operação realizada entre partes independentes, tem um valor desproporcionado, uma vez que o serviço (serviço publicitário) prestado é dispendioso e o seu preço excessivo relativamente a um ou diversos outros serviços considerados a título comparativo?

[*Omissis*] [considerações processuais de direito interno]

### **Fundamentos**

#### **Factos**

#### ***Tramitação do processo na Administração tributária de primeiro grau e decisão proferida***

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Direção das Finanças e Alfândegas da província de Fejér, pertencente à Administração Nacional das Finanças e Alfândegas, Hungria; a seguir «Administração tributária de primeiro grau») procedeu a uma fiscalização *a posteriori* das declarações de IVA relativas ao período de tributação compreendido entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2014, na sequência do qual proferiu uma decisão (a seguir «decisão de primeiro grau»), através da qual imputou à recorrente, enquanto sujeito passivo, uma diferença de imposto em matéria de IVA no montante total de 12 960 000 forints, montante que foi considerado, na sua totalidade, dívida tributária. Em consequência, aplicou à recorrente uma coima fiscal e sanções por mora que ascendiam, respetivamente, a 3 240 000 forints e a 868 000 forints e exigiu-lhe o pagamento da totalidade desses montantes.

Na fundamentação da sua decisão, a Administração tributária de primeiro grau declarou, no que respeita aos factos, que a recorrente tinha contabilizado como despesas os montantes que figuravam num total de 12 faturas emitidas pela Sziget-Reklám Kft. em 2014, cada uma num montante líquido de 4 000 000 forints e num montante bruto de 5 080 000 forints, correspondente ao acréscimo de 27 % de IVA ao primeiro montante, e que o IVA correspondente tinha sido deduzido.

Em conformidade com o contrato de serviço e de colaboração disponibilizado pela recorrente no âmbito da fiscalização pela Administração tributária, a Sziget-Reklám Kft., enquanto prestadora de serviços, encarregou-se de colocar painéis publicitários do comitente, a saber, a recorrente, com uma dimensão de 30x10cm, nos dois lados do automóvel de corrida do concorrente classificado por um parceiro contratual do prestador do serviço para as provas da época de 2014 do Magyar Gyorsasági Bajnokság [competição de velocidade na Hungria]. O preço do serviço relativo à duração completa do contrato era de 48 000 000 forints acrescido de IVA, que as partes pagaram periodicamente.

Com base nos elementos do processo penal disponibilizado pela Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél- Dunántúli Bűnügyi Igazgatósága (Direção de Assuntos Penais do Transdanúbio do Sul, pertencente à Administração Nacional das Finanças e Alfândegas, Hungria), que incluíam pareceres de peritos judiciais especializados em impostos e contribuições, e de especialistas em publicidade, recolhidos durante o inquérito penal, a Administração tributária de primeiro grau chegou, no essencial, às seguintes conclusões sobre o contrato de serviços e de colaboração celebrado entre a recorrente e a Sziget-Reklám Kft. no âmbito do qual foram emitidas as faturas:

- A remuneração de 48 000 000 forints acrescida de IVA é desproporcionadamente elevada, na medida em que esse mesmo serviço foi igualmente contratado a um preço inferior.
- O contrato é fraudulento, uma vez que o serviço apenas ficciona uma prestação efetiva.
- O montante do contrato também é desproporcionadamente elevado uma vez que, deste pagamento, não decorre nenhum tipo de valor publicitário ou receita comercial; a recorrente poderia ter obtido o valor publicitário real com uma despesa muito menor.
- Os profissionais sabem distinguir perfeitamente os potenciais clientes ou comitentes dos potenciais parceiros comerciais, como fábricas de papel, oficinas de laminagem a quente e outras instalações industriais; e, se não o souberem, nenhum tipo de publicidade resolverá o problema, uma vez que os clientes não tomam decisões com base na publicidade exibida em automóveis, mas sim em função, por exemplo, do preço, da qualidade, do prazo de entrega ou da flexibilidade das

condições de pagamento. Pode, portanto, concluir-se que era possível saber, antecipadamente, que essas despesas eram fatores geradores de perdas, dos quais não se podia esperar nenhum aumento da receita comercial.

Tendo em conta as considerações precedentes, e com base nos pareceres dos peritos, a Administração tributária de primeiro grau declarou que o serviço de publicidade em automóveis desportivos faturado à recorrente pela Sziget-Reklám Kft. não constitui uma despesa ligada à atividade geradora de receitas e tributável da recorrente.

A este respeito, a Administração tributária de primeiro grau invocou as seguintes disposições legais.

Artigo 119.º, n.º 1, da 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»), nos termos do qual, sem prejuízo do disposto nesta lei, o direito à dedução constitui-se quando se deve calcular o imposto vencido correspondente ao imposto pago a montante (artigo 120.º), incluindo no caso de o cálculo do referido imposto ser efetuado nos termos do disposto no artigo 196.º/B, n.º 2, alínea a).

Artigo 120.º, alínea a), da Lei do IVA, nos termos do qual, na medida em que o sujeito passivo, agindo nessa qualidade, utilize ou explore por qualquer outro modo produtos ou serviços para efetuar entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, tem direito a deduzir do imposto de que é devedor o imposto repercutido por outro sujeito passivo, incluindo as pessoas ou entidades sujeitas ao imposto simplificado sobre as sociedades, relativamente à aquisição de bens ou serviços.

Artigo 8.º, n.º 1, alínea d), da a társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Lei n.º LXXXI de 1996, relativa ao imposto sobre as sociedades e ao imposto sobre os dividendos; a seguir «Lei relativa ao imposto sobre as sociedades e ao imposto sobre os dividendos»), nos termos do qual ao resultado antes do imposto acrescem os montantes a título de despesas ou de custos e aplicados à redução desse resultado – incluindo a amortização por depreciação de ativos intangíveis ou de ativos fixos tangíveis – sem relação com a atividade empresarial ou geradora de receitas, tendo em consideração, em especial, o anexo n.º 3.

Nos termos do anexo n.º 3, ponto 4, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades e ao imposto sobre os dividendos, [para efeitos do artigo 8.º, n.º 1, alínea d), não são consideradas despesas ou custos incorridos no interesse da atividade empresarial, em especial:] a contraprestação (total ou parcial) por um serviço que ultrapasse 200 000 forints, sem IVA, quando as circunstâncias (designadamente, a atividade comercial do sujeito passivo, o seu volume de negócios, a natureza do serviço ou a contraprestação deste) permitam concluir

claramente que o recurso a esse serviço é contrário às exigências de uma gestão razoável; as contraprestações de serviços recebidas da mesma pessoa, ao mesmo título, no decurso de um exercício fiscal, são tomadas em consideração conjuntamente.

No que diz respeito a esta última disposição legal e à definição de gestão razoável, a Administração tributária de primeiro grau salientou que a Lei relativa ao imposto sobre as sociedades e ao imposto sobre os dividendos não contém uma definição desse conceito, pelo que há que deduzir o conteúdo desta exigência da jurisprudência relevante. A interpretação da exigência de gestão razoável do ponto de vista do direito fiscal não corresponde exatamente ao conteúdo deste princípio fundamental do ponto de vista do direito civil, que também foi desenvolvido pela jurisprudência. Segundo a jurisprudência resultante dos processos em matéria de direito fiscal, a justificação da gestão razoável e da relação com a atividade geradora de rendimentos exige a comprovação de duas circunstâncias:

- Antes de mais, que a operação económica para a qual o pagamento foi efetuado e, também, o serviço concreto, tenham tido efetivamente lugar e, por conseguinte, que o pagamento da contrapartida correspondente esteja relacionada com a atividade empresarial ou geradora de rendimentos do sujeito passivo.
- Além disso, há ainda que examinar se a despesa resultante foi manifesta e desproporcionadamente excessiva.

A este respeito, a Administração tributária de primeiro grau declarou que a colocação dos autocolantes, isto é, da publicidade, nas viaturas de corridas que participavam na corrida automóvel tinha tido lugar, mas que, como corroboram inequivocamente os pareceres fundamentados dos peritos, da operação não tinha resultado nenhuma vantagem para a recorrente, pelo que não está ligada à sua atividade geradora de rendimentos. Além disso, a contrapartida do serviço publicitário recebida pela recorrente excederia de forma desproporcionada o preço habitual do mercado, pelo que foi considerada contrária à exigência de gestão razoável.

Com base nas considerações precedentes, a Administração tributária de primeiro grau declarou que o serviço contabilizado como despesa não era economicamente razoável, que não podia ser associado à atividade empresarial ou geradora de rendimentos da recorrente e que, segundo os pareceres dos peritos, o seu valor publicitário era nulo, pelo que, por força das disposições legais referidas, o IVA constante das faturas emitidas a esse título não é dedutível. Por conseguinte, tendo em conta os elementos de que dispunha, esta Administração considerou que a recorrente, enquanto sujeito passivo, deduziu indevidamente o IVA incluído nas faturas emitidas pela Sziget-Reklám Kft., uma vez que, em conformidade com o artigo 120.º, alínea a), da Lei do IVA, não tinha o direito de deduzir o IVA que lhe foi faturado com base nos documentos comprovativos de um serviço que não tinha qualquer valor do ponto de vista da atividade geradora de rendimentos.

Por conseguinte, a Administração tributária de primeiro grau imputou à recorrente o IVA mencionado na declaração fiscal desta a título de IVA dedutível pago a montante sobre o serviço recebido da Sziget-Reklám Kft., considerando-o um montante de IVA resultante de faturas emitidas para despesas não realizadas no interesse da empresa.

### ***Tramitação do processo na Administração tributária de segundo grau e decisão proferida***

Na sequência do recurso administrativo interposto pela recorrente, a recorrida, agindo na qualidade de Administração tributária de segundo grau, confirmou a decisão proferida em primeiro grau por Decisão [omissis] de 9 de janeiro de 2019 (a seguir «decisão de segundo grau»).

Segundo os fundamentos da decisão de segundo grau, a Administração tributária de primeiro grau considerou, corretamente, que a recorrente, na qualidade de sujeito passivo, deduziu indevidamente o IVA incluído nas faturas em causa emitidas pela Sziget-Reklám Kft., uma vez que os pareceres dos peritos corroboravam inequivocamente que, no que respeita à contratação desse serviço, a gestão não foi razoável. Daqui resulta que, em conformidade com o artigo 120.º da Lei do IVA, a recorrente não tinha o direito de deduzir o IVA que lhe foi faturado com base nos documentos comprovativos de um serviço que não tinha qualquer valor do ponto de vista da atividade geradora de rendimentos. Por conseguinte, no entender da Administração tributária de segundo grau, não há que considerar ilegal a decisão de primeiro grau na medida em que imputou à recorrente o IVA constante da declaração fiscal a título de IVA dedutível pago a montante com base nas faturas recebidas da Sziget-Reklám Kft., emitidas para despesas não realizadas no interesse da empresa.

### **Objeto do recurso contencioso administrativo**

No seu recurso contencioso administrativo, a recorrente pede que as decisões de primeiro e de segundo grau sejam declaradas ilegais e que sejam anuladas. Impugna estas decisões na totalidade, no que respeita tanto à base jurídica como aos montantes.

Em seu entender, os critérios adotados pela recorrida – em especial, o facto de as suas despesas publicitárias não serem razoáveis, de não gerarem nenhuma receita comercial, de não terem valor publicitário real e de não fazerem parte da atividade geradora de receitas – não têm qualquer relação com a possibilidade de exercer o direito à dedução do IVA, uma vez que essa abordagem é totalmente alheia aos princípios fundamentais em que assenta o sistema do imposto sobre o valor acrescentado.

A este respeito, invoca, a propósito do direito à dedução do imposto, vários acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia: Acórdão proferido no

processo C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3), n.º 32, Acórdão proferido no processo C-324/11 (Tóth), n.ºs 23, 24 e 25, e Acórdão proferido no processo C-376/02 («Goed Wonen»), n.º 26.

Além disso, destaca, em especial, o Acórdão proferido no processo C-317/94 (Elida Gibbs), referindo-se aos seus n.ºs 26 e 27 e salientando igualmente que as considerações deste acórdão foram confirmadas em diversos acórdãos do Tribunal de Justiça (como o proferido no processo C-285/10, n.º 28, e o proferido nos processos apensos C-249/12 e C-250/12, n.º 33). Tendo em conta o teor destes acórdãos, considera inequívoco que a matéria coletável é constituída pela contrapartida que o vendedor obtém realmente por uma determinada transação, ou seja, que a recorrida invoca injustificadamente o «valor desproporcionado» como circunstância para fundamentar a recusa do direito à dedução.

Sublinha que, em conformidade com os n.ºs 43 e 44 do Acórdão proferido no processo C-118/11, o sistema comum do IVA procura garantir a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, sejam quais forem os fins ou os resultados dessas atividades, desde que as referidas atividades sejam, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA.

Invoca também, a par destes acórdãos, os números referidos dos seguintes acórdãos: Acórdão proferido no processo 230/87 (Naturally Yours Cosmetics), n.º 16; Acórdão proferido no processo 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), n.º 13; Acórdão proferido no processo C-126/88 (Boots Company), n.º 19; Acórdão proferido no processo C-258/95 (Fillibeck), n.º 13; Acórdão proferido no processo C-404/99 (Comissão/França), n.º 38; Acórdão proferido no processo C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), n.º 21; e Acórdão proferido nos processos apensos C-621/10 e C-129/11 (Balkan and Sea Properties, n.ºs 43 e 44).

Com base no exposto, a recorrente considera que o direito à dedução do IVA pode igualmente ser exercido quando a despesa efetuada pelo sujeito passivo não tenha sido razoável nem economicamente eficaz. Sublinha que, no caso em apreço, a repercussão do imposto ocorreu, uma vez que pagou por transferência bancária ao emitente da fatura o imposto repercutido constante das faturas da Sziget-Reklám Kft. Refere que o seu direito à dedução do imposto está garantido no artigo 119.º, n.º 1, da Lei do IVA, nos termos do qual o direito à dedução constitui-se quando se deve calcular o imposto vencido correspondente ao imposto pago a montante (artigo 120.º).

Em seu entender, é claro que a exigência de «explor[ar] por qualquer outro modo» constante do artigo 120.º, alínea a), da Lei do IVA – e que pressupõe que o direito à dedução só possa ser exercido quando o serviço contratado confira uma vantagem ao sujeito passivo que possa ser quantificada por itens – é contrária à regra comunitária e, por conseguinte, em conformidade com os princípios do primado do direito comunitário e da aproximação das legislações, trata-se de uma condição suplementar não aplicável.

## Argumentos da recorrida

Na sua contestação, a recorrida pede que seja negado provimento ao recurso contencioso administrativo, mantendo a abordagem jurídica expressa na fundamentação da decisão impugnada nesse recurso.

Considera, novamente, que a despesa ocasionada com base nas faturas postas em causa pela Administração tributária é manifesta e desproporcionadamente excessiva e que o serviço contabilizado como despesa não é economicamente razoável, não pode ser associado à atividade empresarial ou geradora de rendimentos e, que, segundo os pareceres dos peritos, o seu valor publicitário é nulo. A este respeito, indica que, tendo em consideração as contas de ganhos e perdas da sociedade comercial recorrente correspondentes a diversos exercícios, a qualificação e a natureza local do serviço que a referida sociedade comercial oferece no mercado e a imagem que dela reflete na sua página *Web*, os peritos envolvidos no inquérito concluíram que os potenciais parceiros comerciais da recorrente não tendem a adquirir bens de consumo através de decisões de carácter emocional. Com efeito, a recorrente opera no setor das instalações elétricas e, tratando-se de projetos de maior envergadura, as despesas não profissionais podem ser excluídas. No processo de seleção de um parceiro comercial, os fatores influentes são o preço, as condições de pagamento e as modalidades de entrega. No caso da recorrente, os resultados também não demonstram que os pagamentos tenham gerado qualquer vantagem, pelo que ambos os pareceres dos peritos concordaram quanto ao facto de a exibição do nome da empresa recorrente nos autocolantes colocados nos veículos que participam numa corrida automóvel não ter tido nenhum valor.

Consequentemente, a recorrida entende que não violou o princípio fundamental do sistema do imposto sobre o valor acrescentado, uma vez que as circunstâncias a que se refere o recurso contencioso administrativo – o carácter não razoável, a falta de valor publicitário e a inexistência de relação com a atividade geradora de receitas – são pertinentes no âmbito da apreciação da ilicitude do direito à dedução.

Por conseguinte, considera completamente errada a tese da recorrente segundo a qual o direito à dedução do IVA pode igualmente ser exercido quando a despesa efetuada pelo sujeito passivo não é razoável nem economicamente eficaz. Sublinha que a falta de racionalidade económica impede o exercício do direito à dedução do IVA e que a contrapartida irrealista implica, também, a inverosimilhança do conteúdo da fatura. Para efeitos da dedução lícita do imposto, deve existir uma relação imediata e direta entre a aquisição e a atividade económica tributada, sem a qual o direito à dedução não pode ser exercido.

A recorrida salienta igualmente que o artigo 80.º, n.º 1, da Diretiva IVA estabelece, sem equívoco e de forma taxativa, os requisitos a preencher para que um Estado-Membro possa prever, na sua legislação, a possibilidade de correção do valor tributável de uma operação. Isto significa que, quando a matéria coletável

não é real, a legislação dos Estados-Membros pode proceder a ajustamentos do valor tributável que reflitam a fatura, como aconteceu no caso em apreço.

## **Quadro jurídico**

### **1. *Direito da União***

Artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA, que dispõe que, quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor o IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo.

Artigo 80.º, n.º 1, da Diretiva IVA: «A fim de evitar a fraude ou evasão fiscais, os Estados-Membros podem tomar medidas para que, relativamente às entregas de bens e prestações de serviços que envolvam laços familiares ou outros laços pessoais próximos, laços organizacionais, patrimoniais, associativos, financeiros ou jurídicos, definidos pelo Estado-Membro, o valor tributável seja o valor normal, nos seguintes casos:

- a) Quando a contraprestação seja inferior ao valor normal [de mercado] e o destinatário da operação não tenha direito a deduzir totalmente o IVA ao abrigo dos artigos 167.º a 171.º e 173.º a 177.º;
- b) Quando a contraprestação seja inferior ao valor normal e o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços não tenha direito a deduzir totalmente o IVA ao abrigo dos artigos 167.º a 171.º e 173.º a 177.º e a operação esteja isenta ao abrigo dos artigos 132.º, 135.º, 136.º, 371.º, 375.º, 376.º, 377.º, do n.º 2 do artigo 378.º, do n.º 2 do artigo 379.º ou dos artigos 380.º a 390.º-B;
- c) Quando a contraprestação seja superior ao valor normal e o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços não tenha direito a deduzir totalmente o IVA ao abrigo dos artigos 167.º a 171.º e 173.º a 177.º

Para efeitos do primeiro parágrafo, os laços jurídicos podem abranger as relações estabelecidas entre um empregador e um empregado ou a família deste ou quaisquer outras pessoas com ele estreitamente relacionadas.»

### **2. *Direito húngaro***

Disposições legislativas já referidas no número relativo aos factos:

Artigo 119.º, n.º 1, da Lei do IVA, nos termos do qual, sem prejuízo da presente lei, o direito à dedução constitui-se quando se deve calcular o imposto vencido correspondente ao imposto pago a montante (artigo 120.º), incluindo no caso de o

cálculo do referido imposto ser efetuado nos termos do disposto no artigo 196.º/B, n.º 2, alínea a).

Artigo 120.º, alínea a), da Lei do IVA, nos termos do qual, na medida em que o sujeito passivo, agindo nessa qualidade, utilize ou explore por qualquer outro modo produtos ou serviços para efetuar entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, tem direito a deduzir do imposto de que é devedor o imposto repercutido por outro sujeito passivo, incluindo as pessoas ou entidades sujeitas ao imposto simplificado sobre as sociedades, relativamente à aquisição de bens ou serviços.

Artigo 8.º, n.º 1, alínea d), da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades e ao imposto sobre os dividendos, nos termos do qual ao resultado antes do imposto acrescem os montantes a título de despesas ou de custos e aplicados à redução desse resultado – incluindo a amortização por depreciação de ativos intangíveis ou de ativos fixos tangíveis – sem relação com a atividade empresarial ou geradora de rendimentos, tendo em consideração, em especial, o anexo n.º 3.

Anexo n.º 3, ponto 4, da Lei relativa ao imposto sobre as sociedades e ao imposto sobre os dividendos: para efeitos do artigo 8.º, n.º 1, alínea d), não são considerados despesas ou custos incorridos no interesse da atividade empresarial, em especial: a contraprestação (total ou parcial) por um serviço que ultrapasse 200 000 forints, sem IVA, quando as circunstâncias (designadamente, a atividade comercial do sujeito passivo, o seu volume de negócios, a natureza do serviço ou a contraprestação deste) permitam concluir claramente que o recurso a esse serviço é contrário às exigências de uma gestão razoável; as contraprestações de serviços recebidas da mesma pessoa, ao mesmo título, no decurso de um exercício fiscal, são tomadas em consideração conjuntamente.

### **Fundamentação das questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio**

Como indicou a recorrente, a questão central do presente litígio é a de saber se um sujeito passivo que exerça exclusivamente uma atividade tributada só tem direito à dedução se puder demonstrar, apoiando-se em elementos objetivos e concretos, o «benefício» do serviço que lhe é prestado (no caso em apreço, um serviço publicitário).

Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, esta questão assume especial importância no presente processo, tendo igualmente em conta o facto de que, no que respeita ao direito à dedução, do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA consta, apenas, a expressão «sejam utilizados» ao passo que, ao contrário desta última disposição, do artigo 120.º, alínea a), da Lei do IVA, além do termo «utilize» consta, também, a expressão «explore por qualquer outro modo», sendo que, na língua húngara, exploração significa uma utilização que produz resultados, uma utilização eficaz e rentável.

À luz do que precede, importa, em todo o caso, determinar o seguinte para a solução do litígio: se, do ponto de vista da dedutibilidade do imposto, a geração de um rendimento e a rentabilidade demonstrável – e por conseguinte, a vantagem – devem ser considerados abrangidos pelo conceito de «utilização» que consta da Diretiva IVA, ou seja, que constituem uma condição indispensável à materialização da «utilização» na aceção do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA; assim, a interpretação do direito da União solicitada pelo órgão jurisdicional de reenvio está ligada à realidade e ao objeto do litígio no processo principal.

Os acórdãos do Tribunal de Justiça invocados pela recorrente, ou as partes que deles destaca, nem se referem a esta questão concreta nem a afetam. O n.º 32 do Acórdão proferido no processo C-107/10 indica que o direito à dedução do imposto é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante; o mesmo acontece, em substância, com o n.º 24 do Acórdão proferido no processo C-324/11, que tinha por objeto o princípio da neutralidade fiscal. O n.º 26 do Acórdão proferido no processo C-376/02 e o n.º 43 do Acórdão proferido no processo C-118/11 têm igualmente por objeto o princípio da neutralidade fiscal. Em contrapartida, os Acórdãos proferidos nos processos C-317/94 (Elida Gibbs) e C-285/10, o proferido nos processos apensos C-249/12 e C-250/12, o proferido no processo C-412/03 e o proferido nos processos apensos C-621/10 e C-129/11 pronunciaram-se sobre a matéria coletável, tendo declarado o seu caráter subjetivo. (Por seu turno, os Acórdãos proferidos nos processos 154/80, 230/87, C-126/88, C-258/95 e C-404/99, tendo em conta as suas datas de prolação – 5 de fevereiro de 1981, 23 de novembro de 1988, 27 de março de 1990, 16 de outubro de 1997 e 29 de março de 2001 – não dizem logicamente respeito à Diretiva IVA).

Deste modo, no entender do órgão jurisdicional de reenvio, as respostas às questões prejudiciais submetidas no presente despacho não podem ser claramente deduzidas dos acórdãos referidos pela recorrente, dado que o objeto dos litígios é diferente.

Tendo em conta o exposto, o órgão jurisdicional de reenvio concluiu pela necessidade, para a solução do litígio, de submeter um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça [omissis] [considerações processuais de direito interno].

Veszprém, 20 de julho de 2020

[Omissis] [assinaturas]