

Processo C-611/19**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:

19 de maio de 2019

Recorrente:

Crewprint 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 à dedução do IVA com base no facto de a referida autoridade ter requalificado a atividade do sujeito passivo e ter considerado a cadeia de faturação uma prática abusiva e de natureza fraudulenta dada a repetição reiterada de circunstâncias que não se consideram objetivas em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça.

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

O Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste-Capital, Hungria) pede a interpretação dos artigos 167.º, 168.º, alínea a), 178.º, alínea a), 220.º e 226.º da Diretiva 2006/112 em conjugação com os princípios da neutralidade fiscal e da efetividade.

Questões prejudiciais

- 1) São conformes com as disposições pertinentes [em matéria de dedução do IVA] da Diretiva 2006/112, e com o princípio da neutralidade fiscal uma interpretação e uma prática nacionais segundo as quais a autoridade tributária recusa o direito [à dedução do IVA] em relação a uma operação económica realizada entre as partes, por considerar fraudulenta a forma da relação jurídica entre elas (contrato de empreitada) porque implica um direito de dedução, e, por conseguinte, a qualifica, em conformidade com o artigo 1.º, n.º 7, [do Código de Processo Tributário], de atividade (atividade de agente) que não confere direito de dedução, por entender que o comportamento das partes tem como objetivo uma evasão fiscal, uma vez que a atividade realizada pelo destinatário da fatura não tinha necessariamente de assumir [essa forma de atividade empresarial], dado que também podia tê-la realizado na qualidade de agente? Neste contexto, como requisito para aplicar a [dedução do IVA], têm os sujeitos passivos a obrigação de natureza fiscal de escolher como forma da atividade económica a que os onera com uma maior carga fiscal, ou constitui uma prática abusiva o facto de escolherem, no exercício da liberdade de contratação de que beneficiam e com fins alheios ao direito fiscal, uma forma contratual da atividade económica realizada entre elas que também produz um efeito não prosseguido pelas mesmas e que consiste no direito de deduzir o imposto?
- 2) São conformes com as disposições pertinentes [em matéria de dedução do IVA] da Diretiva 2006/112, e com o princípio da neutralidade fiscal uma interpretação e uma prática nacionais segundo as quais, caso o sujeito passivo que pretende exercer o direito [à dedução do IVA] preencha as condições materiais e formais [para a referida dedução] e tenha tomado as medidas exigíveis antes da celebração do contrato, a autoridade tributária recusa o direito de deduzir o IVA por considerar que a criação de uma cadeia é desnecessária do ponto de vista económico e constitui, portanto, uma prática abusiva porque o subcontratante, apesar de estar em condições de efetuar a prestação de serviços, encomenda a outros subcontratantes a sua realização por razões alheias ao facto tributário, e porque o sujeito passivo que pretende exercer o direito [à dedução do IVA] sabia, no momento em que aceitou realizar a prestação, que o seu subcontratante, na falta de recursos materiais e formais, realizaria a prestação recorrendo aos seus próprios subcontratantes? A resposta é afetada pelo facto de o sujeito passivo ou o seu subcontratante terem incluído na cadeia um subcontratante com o qual têm uma relação direta ou uma ligação pessoal ou organizacional (conhecimento pessoal, relação de parentesco ou mesmo propriedade)?
- 3) Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, o requisito da determinação dos factos com base em factos objetivos é satisfeita quando, num processo em que a autoridade tributária considera que a relação económica entre o sujeito passivo que pretende exercer o direito à [dedução do IVA] e o seu subcontratante é irracional e injustificada, fundamenta este

facto apenas no testemunho de uma parte dos empregados do subcontratante, sem determinar, de acordo com factos objetivos, as características da atividade económica que constitui o objeto do contrato, as suas circunstâncias específicas e o contexto económico em causa, e sem ouvir os diretores do sujeito passivo e das empresas subcontratantes que fazem parte da cadeia, dotados de poderes de decisão, e, neste caso, é relevante a questão de saber se o sujeito passivo ou os membros da cadeia têm capacidade para realizar as prestações e é necessário solicitar a intervenção de um perito nesta matéria?

- 4) São conformes com a Diretiva 2006/112 e com o princípio da efetividade uma interpretação e uma prática nacionais segundo as quais, caso sejam preenchidos os requisitos materiais e formais [para a dedução do IVA] e tenham sido adotadas as medidas [razoavelmente] exigíveis, a autoridade tributária, com base em circunstâncias que, segundo acórdãos do Tribunal de Justiça, não justificam [que se recuse a dedução do IVA] e não são objetivas, considera comprovada a fraude fiscal e recusa o direito [de deduzir o IVA], apenas porque estas circunstâncias se verificam, no seu conjunto, num número suficientemente grande dos membros investigados da cadeia detetada?

Disposições de direito da União invocadas

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

Disposições de direito nacional invocadas

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Lei que aprova o Código de Processo Tributário n.º XCII de 2003; a seguir «LCPT»), artigos 1.º, n.º 7, 2.º, n.º 1, e 97.º, n.º 4.

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 26.º, 27.º, n.º 1, 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»), artigo 166.º, n.ºs 1 e 2.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A recorrente, cujo objeto social consiste na impressão e na prestação de serviços tipográficos, recebeu encomendas relativas ao fabrico de produtos tipográficos, que foram realizados, no âmbito de dois contratos-quadro de empreitada e de

encomendas individuais realizadas com base nesses contratos, pelo seu subcontratante principal de imprensa, a sociedade Crew Kft, em parte com a intervenção de outros subcontratantes.

- 2 A partir de 10 de julho de 2012, o administrador da recorrente, que, à data da sua constituição, era empregado da mesma, passou a ser também um dos administradores da Crew Kft. Os endereços do estabelecimento e das duas sucursais da recorrente e da Crew Kft. são os mesmos. A recorrente não dispõe de quaisquer meios de impressão.
- 3 A atividade principal da Crew Kft. é a impressão, embora na realidade se dedique à prestação de serviços tipográficos globais. A empresa dispõe de diversas máquinas de impressão e de outras máquinas tipográficas, mas não de uma unidade de encadernação nem de equipamentos digitais e rotativos, pelo que um subcontratante tem de executar este trabalho.
- 4 Nas faturas recebidas da Crew Kft., cujo IVA a recorrente deduziu, indicava-se como «prestação de serviços tipográficos [...] — Subcontratação de serviços tipográficos e de encadernação com base num certificado de empreitada». Os certificados de empreitada eram também anexados às faturas e continham uma descrição detalhada do produto que o subcontratante tinha produzido para a recorrente, incluindo também as notas de entrega.
- 5 A autoridade tributária de primeiro grau realizou uma inspeção à recorrente para examinar *a posteriori* as suas declarações do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), o que levou à adoção de quatro decisões. Nestas decisões, a autoridade tributária competente declarou a existência de um diferencial de imposto da responsabilidade da recorrente a título de IVA num montante de 56 415 000 forints (HUF) relativo aos segundo a quarto trimestres de 2012, de 17 882 000 forints (HUF) relativo ao primeiro trimestre de 2013, de 19 409 000 forints (HUF) relativo ao segundo trimestre de 2013 e de 18 999 000 forints relativo ao terceiro trimestre de 2013, constitutivo de uma dívida fiscal, tendo, conseqüentemente, aplicado a este respeito uma sanção fiscal e o pagamento de juros de mora.
- 6 Durante a inspeção, a autoridade tributária de primeiro grau ouviu o administrador da sociedade recorrente e realizou investigações relacionadas com as empresas participantes na cadeia. No âmbito destas investigações, obteve os contratos de subcontratação e os documentos disponíveis das empresas, e ouviu os administradores dos subcontratantes e os seus empregados disponíveis. Além disso, foram colocadas à sua disposição as declarações fiscais e os dados geridos pela autoridade tributária, assim como os que constavam de outros registos públicos.
- 7 Nas suas decisões a autoridade tributária declarou que a SZET Hungary Kft. e a Mikron-96 Bt. eram subcontratantes do subcontratante da recorrente, a Crew Kft., e que, por seu turno, recorriam a outros subcontratantes.

- 8 Na investigação relacionada efetuada à Crew Kft., a autoridade tributária determinou que a empresa fabricava no seu estabelecimento os produtos que lhe tinham sido encomendados pela recorrente e que posteriormente os entregava, com o seu próprio veículo, aos comitentes da recorrente. A Crew Kft. subcontratava uma parte minoritária das encomendas da recorrente. As partes apresentavam contas mensalmente, de modo que a recorrente acrescentava uma margem comercial mínima ao preço fixado pela Crew Kft.
- 9 O administrador da SZET Hungary Kft. tinha sido, no passado, a esposa do administrador da sociedade recorrente; estas duas pessoas tinham também uma sociedade comercial em comum. A SZET Hungary Kft. realizava para a Crew Kft. através de um subcontratante, em primeiro lugar, os trabalhos de encadernação e, em segundo lugar, todas as tarefas de fabrico.
- 10 O antigo administrador da Ride-Ex Hungary Kft., que era um dos subcontratantes designados pelo administrador da SZET Hungary Kft., declarou que realizava encomendas obtidas pelo proprietário, e que conhecia a SZET Hungary Kft. e o administrador desta empresa, mas não a sociedade recorrente, o seu administrador, ou a Crew Kft.
- 11 Nos períodos investigados já não foram realizadas operações bancárias entre a Vikobit Kft. e a SZET Hungary Kft., tendo a autoridade tributária determinado também que a Vikobit Kft. não exercia nenhuma atividade relacionada com a tipografia.
- 12 O administrador da Micron-96 Bt., o outro subcontratante da Crew Kft., confirmou plenamente as afirmações do administrador da recorrente, e indicou que se conheciam, embora, no momento em que os trabalhos de impressão foram executados, o subcontratante da Micron-96 Bt. fosse a R-M Trade Hungary Kft.
- 13 As atividades relacionadas com a tipografia não faziam parte das atividades da R-M Trade Hungary Kft., e, na ausência de recursos pessoais e materiais, a empresa não podia realizar essas atividades.
- 14 A autoridade tributária de primeiro grau não pôs em causa a realização efetiva dos trabalhos de impressão em conformidade com os factos constatados, embora, apesar das faturas de subcontratação recebidas pela Crew Kft., tenha considerado que esta tinha efetuado a maioria dos trabalhos de impressão entre ela e a recorrente com os seus próprios meios, o seu próprio pessoal e material, e no seu próprio estabelecimento, uma vez que os subcontratantes da Crew Kft. não os podiam realizar. Por conseguinte, a Crew Kft. recebeu e deduziu indevidamente faturas pelos serviços tipográficos, para posteriormente reduzir o imposto devido mediante as faturas de subcontratação falsas, de modo que os sujeitos passivos no último elo da cadeia de faturação constituída *ex profeso* não cumpriram as suas obrigações de pagamento do IVA. Segundo a autoridade tributária, a recorrente devia ter, necessária e objetivamente, conhecimento destes factos e da evasão fiscal da Crew Kft., uma vez que as duas sociedades tinham o mesmo

administrador, a mesma sede social, o mesmo estabelecimento e o mesmo contabilista.

- 15 A autoridade tributária considera que a recorrente exerceu de modo abusivo os seus direitos de sujeito passivo ao aplicar, com base nas faturas recebidas, uma dedução a título de um imposto que o emissor da fatura não tinha pago à Fazenda Pública, embora a demandante devesse saber que o IVA deduzido não tinha sido entregue à Fazenda Pública. Este comportamento constitui uma violação grave do princípio do exercício dos direitos em conformidade com a sua finalidade previsto no artigo 2.º, n.º 1, do CPT, cuja violação exclui, por si só, o exercício do direito à dedução do IVA.
- 16 A autoridade tributária constatou também que as faturas que a recorrente recebeu da Crew Kft. eram incorretas também no que diz respeito ao seu conteúdo, uma vez que não existia, entre as partes, uma relação de subcontratação, atuando a recorrente como intermediária. Segundo a autoridade tributária, a recorrente desempenhou um papel de agente nas operações, uma vez que o administrador da recorrente obteve os clientes enquanto empregado da Crew Kft., tendo a própria Crew Kft. executado as encomendas. A recorrente e a Crew Kft. fixaram no contrato-quadro a comissão da recorrente em 0,2%. No entanto, a recorrente, para além de obter as encomendas, não acrescentou nenhum valor material ao trabalho. Tendo em conta o que precede, a autoridade tributária, em conformidade com a faculdade que lhe é conferida no artigo 1.º, n.º 7, do CPT, requalificou os contratos em função do seu conteúdo e, por conseguinte, recusou à recorrente o direito de deduzir o imposto relativamente às faturas que tinha recebido.
- 17 Com as suas decisões de 28 de março de 2017, a recorrida confirmou as decisões de primeiro grau.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 18 No seu recurso, a recorrente alega que a recorrida não cumpriu a sua obrigação de esclarecer os factos e o seu dever de prova, e que além disso apreciou incorretamente as normas jurídicas substantivas, uma vez que, estando preenchidas as condições legais, a recorrente tinha direito de deduzir o imposto. Salienta que a recorrida também reconheceu que, no que diz respeito às faturas, «se tinha realizado uma operação económica entre as partes que constam da fatura», e, no entanto, considerou que o emissor da fatura tinha atuado de modo fraudulento. A recorrente alega que, pelo contrário, nem o emissor das faturas nem o emissor das faturas recebidas por este último atuaram de modo fraudulento, e afirma que atuou com a diligência devida relativamente a estas empresas antes de iniciar a relação económica. O sistema de relações constituído pelo administrador da recorrente circunscrevia-se apenas às sociedades referidas. A recorrente não desempenhou nenhum papel na formação da outra parte da cadeia de faturação detetada pela recorrida.

- 19 A recorrente critica também o facto de a recorrida, excedendo a faculdade que lhe é conferida pelo CPT e violando o artigo 1.º, n.º 7, da referida lei, ter requalificado a atividade da recorrente e ter declarado que a mesma atuou na qualidade de agente, uma vez que aceitou as encomendas procedentes da sua própria clientela como empresário por direito próprio e obteve lucro na margem comercial entre os preços das encomendas aceites e entregues por ele, pelo que a indicação da subcontratação nas faturas recebidas não põe em causa a sua credibilidade. A recorrente também sublinha que a entrega em cadeia é um fenómeno que ocorre frequentemente. Para efeitos do IVA, as entregas de bens não exigem a posse material dos bens. Por conseguinte, o facto de a recorrente não ter uma relação direta com os produtos encomendados não justifica a conclusão de que só exerceu uma atividade na qualidade de agente.
- 20 A recorrente contesta a afirmação da recorrida segundo a qual as atividades que constam da fatura foram realizadas pela Crew Kft. sem a intervenção de subcontratantes, uma vez que a recorrida baseia esta apreciação em determinados elementos extraídos das declarações de alguns trabalhadores da Crew Kft. que executam apenas partes do processo de fabrico, sem que um perito tenha examinado se a Crew Kft. teria podido realizar todos os elementos dos serviços, pelo que considera que a recorrida não fundamentou com factos objetivos a apreciação de que se tinha cometido uma fraude fiscal.
- 21 No que diz respeito ao conhecimento da prática de uma evasão fiscal, a recorrente afirmou, com base em decisões do Tribunal de Justiça, que durante o procedimento fiscal não tinha sido apresentada nem uma prova objetiva de que o administrador da recorrente tivesse conhecimento da identidade e da atividade dos operadores a jusante dos subcontratantes do subcontratante. A recorrida sabia que a sua subcontratante não ia realizar, na sua totalidade, o serviço indicado na fatura. Pelo contrário, fez prova da diligência devida no que diz respeito à subcontratação de que tinha conhecimento, diligência que, segundo o [Despacho] do Tribunal de Justiça da União Europeia no processo Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), não é ilimitada, isto é, o destinatário da fatura não é obrigado a realizar uma verificação fiscal e menos ainda a investigar os participantes que constituem cada um dos elos da cadeia de encomendas. A prova do conhecimento do sujeito passivo não se pode basear na falta de realização de verificações que não tinha a obrigação de efetuar.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 22 No caso em apreço, estão presentes os elementos fácticos pertinentes para o exercício do direito à 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 a criação e o exercício do direito à dedução. Além disso, na decisão não foi indicado que a recorrente tenha apresentado declarações falsas ou emitido faturas irregulares.

- 23 O órgão jurisdicional nacional tem de decidir se, pelo simples facto de a autoridade tributária ter declarado que se verificavam, relativamente aos membros da cadeia a montante da recorrente e da sua subcontratante, um elevado número de motivos que o Tribunal de Justiça da União Europeia já declarou em diversos acórdãos não poderem ser considerados circunstâncias objetivas e que, por esse facto, não justificam, por si só, a recusa do direito de deduzir o IVA, está justificada a recusa do direito da recorrente a deduzir o IVA porque o conteúdo das faturas não é credível e, conseqüentemente, por fraude fiscal.
- 24 Embora os factos do caso em apreço coincidam, quanto aos elementos de facto pertinentes, com os que se expõem e constituem a base das questões prejudiciais nos processos Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373), Hardimpex (C-444/12, não publicado, EU:C:2013:318) e Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), 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 nacional, mantida sem alterações na aplicação pela autoridade tributária e pelos tribunais nacionais das referidas disposições da diretiva, se mantém discordante da doutrina do ato claro resultante do processo CILFIT e o. (283/81, EU:C:1982:335).
- 25 Uma vez que a prática seguida pela recorrida no caso em apreço deu origem a uma recusa do direito de dedução apesar de estarem preenchidas as condições jurídicas materiais e formais do direito de deduzir o IVA, e de terem sido adotadas as medidas razoavelmente exigíveis, o órgão jurisdicional de reenvio considera que o problema de interpretação jurídica que constitui o objeto do litígio afeta incontestavelmente a decisão quanto ao mérito do processo, pelo que é pertinente e não pode ser decidido sem a submissão de um pedido de decisão prejudicial.
- 26 Segundo o despacho proferido no processo Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), as disposições da Diretiva 2006/112 opõem-se a uma prática nacional nos termos da qual a administração fiscal recusa a um sujeito passivo o direito de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago pelos serviços que lhe foram prestados, baseando-se no facto de as faturas relativas a esses serviços não serem credíveis uma vez que o emissor dessas faturas não podia ser o efetivo prestador dos serviços, salvo se for demonstrado, à luz de elementos objetivos e sem que seja exigido que o sujeito passivo proceda a verificações que não lhe incumbem, que esse sujeito passivo sabia ou devia ter sabido que os referidos serviços estavam envolvidos numa fraude ao imposto sobre o valor acrescentado.
- 27 No que diz respeito às decisões da autoridade tributária, conclui-se que continuou a recusar o direito da recorrente a deduzir o IVA com base na falta de credibilidade do conteúdo das faturas precisamente com base em factos que, segundo os acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia, uma vez que não podem ser considerados dados objetivos, não afetam o direito do sujeito passivo a deduzir o IVA a montante; no entanto, segundo a autoridade tributária, um número suficientemente importante destes factos não adequados justifica a recusa

do direito de deduzir o IVA. Além disso, a autoridade tributária demonstrou a existência destes factos através de uma verificação que o sujeito passivo não está obrigado a efetuar e que também não pode efetuar por circunstâncias objetivas.

- 28 À luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia relativa à legislação em matéria de IVA, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à questão de saber se o sentido, o âmbito e a profundidade dessa investigação são compatíveis com os princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade.
- 29 O órgão jurisdicional de reenvio considera que o direito da autoridade tributária a requalificar os contratos não é ilimitado, em particular no que diz respeito à dedução do IVA, e não pode ser exercido através da imposição de condições adicionais às previstas na Diretiva 2006/112, excedendo o objetivo do sistema de dedução do imposto. Por conseguinte, tem dúvidas quanto à conformidade, com os princípios fundamentais que regulam o regime do IVA, do facto de a autoridade tributária ter requalificado de atividade de mediação a atividade realizada pela recorrente.
- 30 O órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, por conseguinte, se, caso o sujeito passivo preencha as condições materiais e formais para a dedução do IVA, é necessário, para justificar a recusa da referida dedução, especificar em que consiste a fraude fiscal ou é suficiente referir irregularidades praticadas pelos participantes na cadeia, deficiências ou o carácter incompleto das memórias dos participantes na cadeia, e um número suficiente de circunstâncias que, tal como declarou o Tribunal de Justiça da União Europeia, não podem fundamentar a recusa da dedução do IVA.
- 31 Tendo em conta o que precede, não é claro se, nas circunstâncias acima descritas, pode ser relevante e, por conseguinte, constituir uma fraude fiscal em si mesma, o facto de o serviço ser prestado através da criação de uma cadeia em que existe ou existiu uma ligação pessoal ou organizacional entre o sujeito passivo e o emissor da fatura ou entre quaisquer membros da cadeia. Além disso, também não é claro se o propósito da criação de uma cadeia com fins alheios ao facto tributário constitui uma fraude fiscal na medida em que a criação dessa cadeia afeta efetivamente o montante do IVA, uma vez que o seu valor será mais elevado devido às características inerentes à constituição da cadeia. Importa também esclarecer se a autoridade tributária atua legalmente quando, ao proceder à sua apreciação, não tem em conta a finalidade do sistema do IVA nem o facto de o montante do IVA a pagar aumentar também quando aumentam os montantes afetados pelo direito de dedução.
- 32 Coloca-se ainda a questão de saber se a prática da autoridade tributária respeita a exigência de prova da forma legalmente prevista, quando exige ao sujeito passivo uma verificação dos factos com uma profundidade que não é compatível com o prazo para a realização das operações concluídas no domínio económico e que é

objetivamente impossível por outros motivos, enquanto a autoridade não investiga de modo exaustivo as circunstâncias que originaram a constituição da cadeia.

- 33 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, tendo particularmente 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.
- 34 Por conseguinte, uma vez que continua a fundamentar a recusa do direito à dedução do IVA sem invocar factos objetivos relacionados, razoável e diretamente, com a operação económica, a autoridade tributária recusa automaticamente o exercício deste direito, invocando uma prática abusiva e uma relação organizacional ou pessoal, bem como uma requalificação do contrato. No entender desse órgão jurisdicional de reenvio, desse modo a autoridade tributária não só transfere, para os sujeitos passivos, a sua própria obrigação de comprovação, contrariamente ao previsto nas disposições referidas da Diretiva 2006/112 e da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, como também viola, com esta prática, os princípios da neutralidade fiscal, da proporcionalidade e da efetividade.
- 35 Ao seguir-se uma prática jurídica baseada em considerações incompatíveis com o processo *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), sem analisar os 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-se 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.