

Processo C-276/24**Pedido de decisão prejudicial****Data de entrada:**

19 de abril de 2024

Órgão jurisdicional de reenvio:

Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa)

Data da decisão de reenvio:

10 de abril de 2024

Recorrente:

KONREO, v. o. s., insolvenční správce úpadce FAU s.r.o.

Recorrida:

Odvolací finanční ředitelství

DESPACHO

O Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa) [OMISSIS], no processo instaurado pela recorrente KONREO, v. o. s., [OMISSIS] insolvenční správce úpadce (administrador da insolvência da insolvente) FAU s.r.o., [OMISSIS] contra a recorrida: Odvolací finanční ředitelství (Direção de Finanças Competente em Matéria de Recursos, República Checa) [OMISSIS], relativo à decisão desta de 26 de maio de 2020, [OMISSIS], em sede de recurso de cassação da mesma interposto contra o Acórdão do Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno, República Checa), de 10 de fevereiro de 2023, com a referência 29 Af 48/2020–276,

decidiu o seguinte:

[OMISSIS] **submeter** ao Tribunal de Justiça da União Europeia a questão prejudicial *infra*:

O artigo 205.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em conjugação com o princípio da proporcionalidade, opõe-se a uma prática nacional que permite

responsabilizar o destinatário da prestação geradora da obrigação fiscal pelo pagamento do imposto sobre o valor acrescentado devido pelo fornecedor dessa prestação, mesmo que já tenha sido recusado ao destinatário dessa prestação geradora da obrigação fiscal o direito à dedução dada a sua participação numa fraude fiscal?

[OMISSIS]

Fundamentação:

I. Objeto do processo

- 1 A recorrente é o administrador da insolvência da insolvente – a sociedade checa FAU s.r.o. (a seguir «sociedade FAU»). Todas as circunstâncias descritas abaixo e as decisões proferidas dizem respeito a períodos fiscais compreendidos entre maio e outubro de 2013. A sociedade FAU adquiriu combustível à sociedade checa VERAMI International Company s.r.o. (a seguir «sociedade VERAMI»). Ambas as sociedades estavam sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»). A Finanční správa České republiky (Autoridade Tributária da República Checa) efetuou uma inspeção fiscal às duas sociedades. Constatou que foi cometida uma fraude fiscal na cadeia comercial de que faziam parte as sociedades VERAMI e FAU. A perda de receita fiscal ocorreu em operadores que, na cadeia comercial, precediam as sociedades VERAMI e a FAU, e que não eram fornecedores diretos de combustível à sociedade VERAMI. Apesar disso, tendo em conta as circunstâncias comerciais invulgares apuradas, ambas as sociedades em questão podiam ter tido conhecimento de que tinha sido cometida uma fraude fiscal no âmbito das transações comerciais. No entanto, não tomaram medidas para evitar participar nessa fraude.
- 2 Tendo em conta o resultado da inspeção fiscal, a autoridade tributária emitiu, em 5 de janeiro de 2015 e em 2 de fevereiro de 2015, decisões de liquidação adicional de IVA contra a sociedade VERAMI. Por força dessas decisões, a autoridade tributária cobrou à sociedade VERAMI IVA adicional na sequência da recusa do direito à dedução pela aquisição de combustível que em seguida forneceu à sociedade FAU. O Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno), por Despacho de 27 de fevereiro de 2015, declarou a sociedade VERAMI insolvente e deu início a um processo de liquidação judicial dos seus ativos. Este processo ainda está em curso.
- 3 Em 14 de dezembro de 2016, o Krajský soud v Ostravě (Tribunal Regional de Ostrava, República Checa) declarou a sociedade FAU insolvente e deu início a um processo de liquidação judicial dos seus ativos. Este processo também ainda está em curso. Posteriormente, em 7 de fevereiro de 2017, a autoridade tributária cobrou igualmente IVA adicional à sociedade FAU na sequência da recusa do direito a dedução. Foi negado provimento ao recurso interposto pela sociedade FAU contra a decisão de liquidação pelo Odvolací finanční ředitelství (Direção das Finanças Competente em Matéria de Recursos),

por Decisão de 25 de setembro de 2017. Por Acórdão de 1 de julho de 2022, o Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno) negou provimento ao recurso interposto dessa decisão pela recorrente. O processo relativo ao recurso de cassação interposto pela recorrente desse acórdão está pendente no Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, a seguir «NSS»), com a referência 6 Afs 255/2022. A sociedade FAU não liquidou o imposto adicional cobrado e a autoridade tributária declarou o seu crédito no processo de insolvência.

- 4 Antes ainda de ter cobrado o imposto adicional à sociedade FAU, na sequência da recusa do direito de dedução, a autoridade tributária convocou-a, enquanto responsável solidária, para o pagamento do IVA que a sociedade VERAMI não tinha pago ao orçamento do Estado. Isto foi feito através de seis intimações de responsabilidade solidária de 22 de abril de 2015 e de 7 de agosto de 2015. A sociedade FAU interpôs recurso das intimações relativas à responsabilidade solidária às quais inicialmente foi negado provimento por decisões da recorrida de 22 de setembro de 2016. Estas intimações foram anuladas pelo Krajskýsoud v Brně (Tribunal Regional de Brno) por Acórdão de 9 de maio de 2019, uma vez que a recorrida não interpretou os requisitos da responsabilidade solidária pelo imposto não pago pelo fornecedor em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir «Tribunal de Justiça») e do NSS. Os processos foram remetidos à recorrida para lhes ser dado seguimento. Posteriormente, por decisões de 26 de maio de 2020, a recorrida voltou a negar provimento aos recursos. Estas segundas decisões da recorrida são objeto de fiscalização no presente processo.
- 5 Para efeitos de fiscalização judicial de uma decisão administrativa, é determinante a situação de facto e de direito na data em que é tomada a decisão administrativa [§ 75.º, n.º 1, da zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (Lei n.º 150/2002 relativo ao Código de Procedimento Administrativo) ([...])]. Esta data é 26 de maio de 2020. Pode concluir-se que, nessa data, o IVA adicional já tinha sido cobrado (em resultado da recusa do direito à dedução) tanto no que diz respeito à sociedade VERAMI como à sociedade FAU. Isto em nada é alterado pelo facto de a recorrente ter interposto um recurso e, em seguida, também um recurso de cassação contra a cobrança do imposto adicional à sociedade FAU. Na data relevante para o processo em apreço, existia uma decisão de liquidação adicional definitiva em relação à sociedade FAU. Quando da segunda apreciação pela recorrida dos recursos interpostos contra as intimações de responsabilidade solidária através dos quais a sociedade FAU foi intimada a pagar o imposto por liquidar pela sociedade VERAMI, existia uma decisão definitiva da autoridade tributária por força da qual foi recusado à sociedade FAU o direito de deduzir o imposto relativo às mesmas operações comerciais. Por conseguinte, a sociedade FAU foi intimada a pagar ao orçamento do Estado, em vez da sociedade VERAMI, o imposto que já tinha pago uma vez a esta sociedade, ao pagar as faturas. O imposto pelo qual a sociedade FAU é solidariamente responsável foi expresso numa quantia nas faturas emitidas pela sociedade VERAMI, na qualidade de fornecedora, à sociedade FAU, na qualidade de destinatária.

A sociedade FAU pagou os montantes indicados nas faturas à sua fornecedora, ou seja, à sociedade VERAMI. Assim, foi negado à sociedade FAU o direito de deduzir o IVA relativo a essas faturas, por ter sido cometida uma fraude ao IVA na cadeia comercial.

- 6 O Krajský soud v Brně (Tribunal Regional de Brno) anulou as decisões da recorrida de 26 de maio de 2020 e remeteu-lhe o processo para lhe dar seguimento. Justificou-se com a não aplicação do princípio da proporcionalidade pela autoridade tributária aquando da adoção da decisão de desencadear a responsabilidade solidária. Trata-se essencialmente de um caso de dupla tributação da mesma transação comercial. A responsabilidade solidária da sociedade FAU duplica efetivamente a sua própria responsabilidade fiscal decorrente da recusa do direito à dedução. Ora, a responsabilidade solidária tem por objetivo garantir que não há perdas de receita para o orçamento do Estado e não penalizar o sujeito passivo.
- 7 A recorrida interpôs um recurso de cassação contra o acórdão do tribunal regional. Alega que o objetivo do mecanismo de dedução do IVA é preservar o princípio da neutralidade fiscal. No entanto, este princípio não pode ser invocado por alguém que tenha participado conscientemente numa fraude fiscal. Nestes casos, a autoridade tributária deve recusar o direito à dedução solicitada. A recusa do direito à dedução não serve para cobrar impostos em falta, mas protege o objetivo e o sentido da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. A autoridade tributária tem o direito de recusar o direito à dedução a todos os participantes da cadeia comercial se estes sabiam ou podiam e deviam saber que aí existia fraude fiscal. Os poderes da autoridade tributária não se limitam à cobrança do imposto em falta. Além disso, a participação numa fraude fiscal não é regularizada pelo pagamento adicional do imposto em falta. A obrigação fiscal da sociedade FAU deve ser distinguida da sua responsabilidade solidária que garante o pagamento do imposto pelo seu fornecedor. A essência da responsabilidade solidária é garantir o cumprimento da obrigação fiscal de outra entidade. A responsabilidade solidária tem por efeito satisfazer o crédito do orçamento do Estado em vez do devedor (o fornecedor da entidade solidariamente responsável) que não pagou o imposto. A recusa do direito à dedução tem por objetivo evitar o enriquecimento sem causa de um sujeito passivo que tenha participado numa fraude fiscal. A recusa do direito à dedução não é um instituto especial em matéria de responsabilidade solidária. Por conseguinte, nada obsta a que sejam aplicados, simultaneamente, os dois institutos ao mesmo sujeito passivo, a saber, a recusa do direito de dedução do imposto sobre a prestação recebida, implicada na fraude fiscal, e a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto pelo fornecedor sobre a mesma prestação geradora do imposto. A aplicação dos dois institutos assenta em pressupostos semelhantes (comportamento fraudulento na cadeia comercial e ausência de boa-fé do sujeito passivo quanto à legalidade das suas operações). A sua conjugação é, portanto, uma consequência lógica. Seria paradoxal que a responsabilidade solidária afetasse apenas as entidades que reclamam uma dedução fiscal de boa-fé quanto à legalidade das suas operações.

- 8 Na sua contestação ao recurso de cassação, a recorrente alegou que a recusa do direito à dedução e a responsabilidade solidária devem ser entendidas como processos alternativos. A sua aplicação concomitante viola o princípio da neutralidade fiscal e da igualdade de tratamento dos sujeitos passivos. Com base nas decisões da recorrida impugnadas, a sociedade FAU é responsável pelo pagamento do IVA sobre a mesma operação três vezes: primeiro pagou-o ao seu fornecedor, depois «pagou» o imposto por lhe ter sido recusado o direito à dedução desse imposto e atualmente tem de pagar o imposto pela terceira vez, no âmbito da responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto em vez do seu fornecedor. Tanto a recusa do direito à dedução como a responsabilidade solidária têm por objetivo proteger o orçamento do Estado. Por conseguinte, é suficiente aplicar apenas um desses institutos. O objetivo do processo da autoridade tributária não pode ser tributar o mais possível a operação, mas sim procurar uma aproximação da situação que, do ponto de vista do orçamento do Estado, se verificaria se os sujeitos passivos tivessem agido em conformidade com a lei. Se os sujeitos passivos tivessem agido em conformidade com a lei, o imposto teria sido pago ao orçamento do Estado uma única vez. Não há qualquer razão para que o orçamento do Estado seja enriquecido por um imposto duplamente aplicado. O princípio da proporcionalidade faz parte integrante dos princípios do direito da União. O órgão jurisdicional regional aplicou-o com o fundamento de que se trata de um princípio que prevalece sobre a redação literal das disposições da lei.

II. Disposições do direito da União e do direito nacional invocadas

- 9 O artigo 205.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva 2006/112/CE») dispõe:

Nas situações previstas nos artigos 193.º a 200.º, 202.º, 203.º e 204.º, os Estados-Membros podem prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA.

- 10 Em direito nacional, o regime geral da responsabilidade solidária das obrigações fiscais rege-se pelos § 171 e § 172 da zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (Lei n.º 280/2009 que aprova o Código de Processo Tributário, a seguir «Código de Processo Tributário»). O § 171 do Código de Processo Tributário dispõe:

§ 171.º

(1) Uma entidade solidariamente responsável também é obrigada a pagar os montantes em atraso se a lei lhe impuser a responsabilidade solidária e se a autoridade tributária a notificar, na intimação, do imposto a montante pelo qual essa entidade é responsável e, simultaneamente, a intimar a pagar os montantes em atraso num determinado prazo; uma cópia da decisão de liquidação figura em anexo à intimação.

(3) O devedor solidário pode ser intimado a pagar se os montantes em atraso não tiverem sido pagos pelo sujeito passivo, mesmo que o sujeito passivo tenha sido intimado, sem sucesso, a pagá-los, e os montantes em atraso não tenham sido satisfeitos mesmo durante uma execução contra o sujeito passivo, desde que não seja evidente que a execução seria manifestamente ineficaz; o devedor solidário também pode ser chamado após a abertura de um processo de insolvência contra o sujeito passivo.

- 11 A responsabilidade solidária de um sujeito passivo pelo IVA é regulamentada no § 109 da zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Lei n.º 235/2004, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «Lei do IVA»)

§ 109

Responsabilidade solidária do destinatário de uma prestação geradora de uma obrigação fiscal

(1) O sujeito passivo que recebe a prestação que dá origem a uma obrigação fiscal a partir do lugar da prestação no país de outro sujeito passivo ou que efetua o pagamento dessa prestação (a seguir «destinatário da prestação geradora da obrigação fiscal») é solidariamente responsável pelo imposto não pago sobre essa prestação se no momento em que a recebeu sabia ou podia saber que:

- a) *O imposto indicado no documento fiscal não será pago deliberadamente;*
- b) *O sujeito passivo que efetua a prestação que dá origem a uma obrigação fiscal ou recebe o pagamento por essa prestação (a seguir «fornecedor da prestação geradora da obrigação fiscal») se encontra ou encontrava deliberadamente numa situação que o impede de pagar o imposto, ou*
- c) *se verifica uma evasão fiscal ou um abuso de uma vantagem fiscal.*

(2) O destinatário da prestação geradora da obrigação fiscal é solidariamente responsável pelo imposto não pago sobre essa prestação, mesmo que o pagamento dessa prestação:

- a) *se afaste manifestamente, sem justificação económica, do preço normalmente praticado;*
- b) *tiver sido efetuado, no todo ou em parte, por meio de transferência eletrónica para uma conta de que é titular um prestador de serviços de pagamento fora do território nacional; ou*

c) *tiver sido efetuado, no todo ou em parte, por meio de transferência eletrónica para uma conta que não a do prestador da prestação geradora da obrigação fiscal que é publicada pela autoridade tributária de forma a permitir o acesso à distância.*

- 12 No processo em apreço, a autoridade tributária aplicou a responsabilidade solidária nos termos do § 109, n.º 2, alínea b), da Lei do IVA. O NSS tratou da interpretação desta disposição no seu Acórdão de 15 de fevereiro de 2018, com a referência 5 Afs 78/2017-33, KOVÁŘ plus, CZ:NSS:2018:5. O NSS sublinhou a obrigação de efetuar uma interpretação pró União da disposição referida, ou seja, em conformidade com os requisitos formulados pelo Tribunal de Justiça no que diz respeito às condições de aplicação da responsabilidade solidária nos termos do artigo 205.º da Diretiva 2006/112/CE. Para ser considerado solidariamente responsável nos termos da referida disposição é, pois, necessário que, para além da mera realização do pagamento numa conta de um prestador de serviços fora do território nacional, existam outras circunstâncias das quais resulte claramente que o sujeito passivo que efetuou o pagamento na conta detida fora do território nacional sabia ou podia saber que o objetivo do desvio do pagamento assim efetuado para fora do território nacional era precisamente evitar o pagamento do imposto.
- 13 Nas suas segundas decisões, a recorrida já tinha abordado a questão de saber se existiam circunstâncias adicionais das quais se podia deduzir que a sociedade FAU sabia ou podia e devia saber que a sua fornecedora, a sociedade VERAMI, não pagaria o IVA expresso nas faturas.
- 14 O conceito de responsabilidade solidária aplicada no direito fiscal nacional assenta em fundamentos gerais de direito privado desse instituto. Decorre da jurisprudência do NSS a este respeito que a responsabilidade solidária é um instituto que garante e complementa a obrigação principal. Tem carácter acessório e, por conseguinte, a sua existência está relacionada com a obrigação principal garantida, e partilha o seu destino. O âmbito da responsabilidade solidária resulta da obrigação principal. A responsabilidade solidária extingue-se com a obrigação principal, salvo disposição legal em contrário. Outra característica da responsabilidade solidária é o seu carácter subsidiário, que se traduz no facto de uma entidade só poder ser considerada solidariamente responsável no momento em que o devedor não cumpra a sua obrigação principal (ou parte dela), que é garantida pela responsabilidade solidária (v., por exemplo, o Acórdão KOVÁŘ plus do NSS, já referido). Se a entidade solidariamente responsável tiver efetivamente cumprido a obrigação principal em vez do devedor, dispõe de um direito de regresso (sub-rogação) contra o devedor. A entidade solidariamente responsável obtém assim um crédito contra o devedor e pode exigir que o devedor lhe restitua o que pagou ao credor em seu lugar com vista a liquidar a obrigação principal. A entidade solidariamente responsável obtém assim um crédito sobre o devedor e pode exigir que este lhe restitua o que pagou ao credor, em vez de o devedor pagar a obrigação principal. A entidade solidariamente responsável obtém esta pretensão de direito privado também no caso de responsabilidade solidária

aplicada por lei por um imposto não pago [Acórdão do velký senát Nejvyšší soud České republiky (Grande Secção do Supremo Tribunal da República Checa, República Checa) de 8 de setembro de 2010, com a referência 31 Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1, relativo ao direito civil em vigor até 31 de dezembro de 2013; quanto à regulamentação jurídica em vigor desde 1 de janeiro de 2014, v. § 1937 e § 1938 da zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (Lei n.º 89/2012, que aprova o Código Civil)].

- 15 Contudo, tendo em conta as condições em que, caso estejam reunidas, a responsabilidade solidária em direito fiscal pode ser invocada (v. § 171, n.º 3, do Código de Processo Tributário, já referido), a ação de regresso da entidade solidariamente responsável pode ser considerada de difícil execução. Isto porque a autoridade tributária só pode chamar a entidade solidariamente responsável pelo pagamento da dívida se não a tiver conseguido cobrar (ou seja, executar coercivamente) ao devedor. A execução coerciva da dívida só não é necessária se for manifestamente ineficaz ou se o devedor estiver em situação de insolvência. No processo em apreço, à data de aplicação da intimação de responsabilidade solidária, estava em curso um processo de liquidação judicial contra a sociedade VERAMI. A taxa de recuperação de uma insolvência na República Checa é geralmente muito baixa. Por conseguinte, não se pode presumir que se, nestas circunstâncias, a entidade solidariamente responsável (neste caso, a sociedade FAU) tivesse regularizado junto da autoridade tributária os montantes em dívida da sociedade VERAMI, teria exercido com eficácia a sua ação de regresso contra esta sociedade. Por conseguinte, deve presumir-se que, em princípio, a entidade solidariamente responsável não recuperará, efetivamente, junto do devedor principal (a sua fornecedora) o que pagou à autoridade tributária a título do pagamento das dívidas fiscais em atraso do devedor principal.

III. Análise da questão prejudicial

- 16 Segundo o NSS, há que acrescentar que convergem na questão prejudicial submetida dois aspetos da aplicação do imposto sobre o valor acrescentado. Em primeiro lugar, está em causa uma recusa do direito à dedução do imposto e, em segundo, a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto sobre as prestações recebidas geradoras de uma obrigação fiscal para o seu fornecedor.

Recusa do direito de dedução do imposto

- 17 O primeiro aspeto é a determinação da obrigação fiscal da sociedade FAU, que se reflete no exercício do direito à dedução do imposto sobre as prestações aceites da parte da sociedade VERAMI. Ao nível do direito fiscal nacional, trata-se de um procedimento de investigação em conformidade com o Código de Processo Tributário. No termo deste procedimento, procedeu-se à imposição de um imposto adicional à sociedade FAU relativamente a cada período fiscal referente ao processo. Foi negado à sociedade FAU o direito à dedução, nos termos do artigo 168.º da Diretiva 2006/112/CE, uma vez que as operações efetuadas em relação às quais reivindicava a dedução faziam parte de uma cadeia comercial em

que tinha sido cometida uma fraude fiscal. Este aspeto não é objeto de controlo jurisdicional no processo em apreço. No entanto, não pode ser ignorado, uma vez que completa o contexto da questão prejudicial submetida.

- 18 Foi aplicado um imposto adicional à sociedade FAU e à sua fornecedora, a sociedade VERAMI, no sentido de que lhes foi imposta a obrigação de pagar o imposto sobre as operações que dão origem à obrigação fiscal (imposto a jusante), negando-lhes simultaneamente o direito de deduzir o imposto a montante. Tal resultava o facto de a aquisição da prestação tributável pela sociedade VERAMI e a aquisição da mesma prestação tributável pela sociedade FAU fazerem parte da mesma cadeia comercial, durante a qual, a montante, se tinha verificado uma perda de receita fiscal devido a uma fraude. A autoridade tributária considerou que tanto a sociedade VERAMI como a sociedade FAU sabiam ou podiam e deviam saber que as prestações tributáveis que tinham adquirido estavam viciadas por fraude fiscal. No entanto, não tomaram quaisquer medidas preventivas que lhes permitisse evitar a sua participação na fraude.
- 19 No seu Acórdão de 24 de novembro de 2022, Finanzamt M, C-596/21, EU:C:2022:921, o Tribunal de Justiça declarou que a ignorância da existência de uma fraude constitui assim uma condição material implícita do direito a dedução. Deve, por conseguinte, recusar-se o exercício do direito a dedução na sua totalidade a um sujeito passivo que não preencha essa condição. Os objetivos prosseguidos pela obrigação que impende sobre as autoridades e os órgãos jurisdicionais nacionais de recusarem o direito a dedução é obrigar os sujeitos passivos a serem diligentes. O dever de diligência deve ser entendido no sentido de que exige que se assegure, para cada operação económica, que as operações que efetuam não conduzem à participação numa fraude fiscal. Ora, esse objetivo não poderia ser eficazmente alcançado se a recusa do direito a dedução se limitasse ao *pro rata* da parte dos valores pagos a título do IVA devido correspondente ao montante objeto da fraude, na medida em que, ao fazê-lo, os sujeitos passivos seriam unicamente incitados a tomar as medidas adequadas para limitar as consequências de uma eventual fraude, mas não necessariamente as que permitem garantir que as operações que efetuam não os levam a participar numa fraude fiscal ou a facilitá-la. O facto de um sujeito passivo ter adquirido bens ou serviços quando sabia ou devia saber que, com essa aquisição, participava numa operação implicada numa fraude ao IVA cometida a montante basta para considerar que esse sujeito passivo participou nessa fraude, e para o privar do benefício do direito a dedução, sem que seja sequer necessário demonstrar a existência de um risco de perda de receitas fiscais.
- 20 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um sujeito passivo que tenha participado numa fraude fiscal não pode invocar o princípio da neutralidade fiscal com vista a deduzir o IVA (Despacho de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266).
- 21 O NSS deduz desta jurisprudência atual do Tribunal de Justiça que o objetivo da recusa do direito à dedução devido a uma fraude fiscal cometida na cadeia

comercial não é compensar o imposto em falta no orçamento do Estado, mas proteger o sistema do IVA contra a fraude. Esta medida serve, antes de mais, para prevenir a fraude fiscal, pelo que se conclui que tem um certo carácter dissuasivo. A prevenção não seria eficaz se o imposto em falta só pudesse ser aplicado adicionalmente a apenas um elo da cadeia em que a fraude foi cometida. Por conseguinte, deve partir-se do princípio de que nenhuma das pessoas que participaram conscientemente numa fraude fiscal tem direito a qualquer dedução. Se a autoridade tributária tivesse de limitar a recusa de dedução apenas pelo prisma da cobrança do imposto em falta, estaria a atuar de forma discriminatória, quer em relação à entidade a quem imputaria o imposto adicional (esta entidade seria responsabilizada pela sua participação na fraude, embora, simultaneamente, os outros elos da cadeia, que também podiam saber da fraude, não seriam responsabilizados), quer em relação às entidades que não perpetraram fraudes, que seriam indevidamente prejudicadas por esta conduta em relação às entidades que a perpetraram. Resulta do acima exposto que a autoridade tributária pode recusar o direito à dedução a todos os elos da cadeia em que ocorreu a fraude (v. Acórdãos do NSS de 19 de janeiro de 2023, com a referência 1 Afs 101/2021–42, Trimet Prag, CZ:NSS:2023:1.Afs. 101.2021.42; 26 de janeiro de 2023, com a referência 1 Afs 164/2021–52, Z + M servis, CZ:NSS:2023:1.Afs. 164.2021.52; 29 de março de 2023, com a referência 2 Afs 298/2021–69, LAKUM – AP, CZ:NSS:2023:2.Afs. 298.2021.69; 27 de abril de 2023, com a referência 7 Afs 160/2021–89, T R I O D O N, CZ:NSS:2023:7.Afs. 160.2021.89; 25 de outubro de 2023, com a referência 1 Afs 1/2023–71, FEPO – europalety, CZ:NSS:2023:1.Afs. 1.2023.71; ou de 7 de setembro de 2021, com a referência 6 Afs 158/2019–63, ANAFRA, CZ:NSS:2021:6.Afs. 158.2019.63).

- 22 À luz das conclusões precedentes, resultantes da jurisprudência do Tribunal de Justiça e da jurisprudência do NSS que se lhe refere, é evidente que a neutralidade fiscal foi violada no processo em apreço, uma vez que o direito à dedução do imposto foi recusado não apenas à sociedade FAU, mas também à sua fornecedora, a sociedade VERAMI. Esta situação ocorreu nomeadamente devido à implicação destas sociedades numa fraude fiscal. Por conseguinte, este aspeto destas complexas relações está suficientemente resolvido na jurisprudência do Tribunal de Justiça e não exige a apresentação de um pedido de decisão prejudicial. De resto, isto nem sequer seria possível, uma vez que este aspeto relativo à fase de investigação do processo tributário não é objeto de fiscalização jurisdicional no processo em apreço.

Responsabilidade solidária pelo imposto não pago pelo prestador da prestação geradora da obrigação fiscal

- 23 Resulta do artigo 205.º da Diretiva 2006/112/CE que esta deixa aos Estados-Membros a possibilidade de prever uma responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto, sem prever as condições dessa responsabilidade. No que diz respeito a estas condições o Tribunal de Justiça pronunciou-se, em certa medida, inicialmente relativamente ao artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das

legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, cujo conteúdo é semelhante.

- 24 Há que atribuir importância fundamental ao Acórdão de 11 de maio de 2006, *Federation of Technological Industries e o.*, C-384/04, EU:C:2006:309. O Tribunal de Justiça sublinhou aí que no exercício das competências que lhes são conferidas pelas diretivas da União, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais do direito que fazem parte da ordem jurídica da União, nomeadamente os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade. Quanto ao princípio da proporcionalidade, mesmo que seja estabelecido pelos Estados-Membros com base no artigo 21.º, n.º 3, da Diretiva 77/388/CEE, essas disposições destinam-se a preservar o mais eficazmente possível os direitos do orçamento do Estado, e não devem exceder o necessário para atingir esse fim. O artigo 21.º, n.º 3, da Diretiva 77/388/CEE permite a um Estado-Membro considerar uma pessoa solidariamente devedora do IVA, quando, no momento da operação efetuada a seu favor, essa pessoa sabia ou devia saber que o imposto devido sobre essa operação ou uma operação anterior ou posterior iria ficar por pagar. Esse Estado-Membro pode basear-se em presunções a este propósito, desde que ilidi-las mediante prova em contrário não se torne impossível ou excessivamente difícil para o sujeito passivo. O recurso a presunções não pode de facto dar origem a um sistema de responsabilidade objetiva que ultrapasse o que é necessário para preservar os direitos do orçamento do Estado. Com efeito, as pessoas que tomam todas as medidas que lhes podem ser razoavelmente exigidas para garantir que as suas operações não fazem parte de uma cadeia que inclui operações viciadas por abuso ou fraude devem poder confiar na legalidade dessas operações sem correrem o risco de ser solidariamente responsáveis pelo pagamento desse imposto devido por outro sujeito passivo.
- 25 Estas conclusões foram também confirmadas pelo Tribunal de Justiça no Acórdão 21 de dezembro de 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, C-499/10, EU:C:2011:871.
- 26 O Tribunal de Justiça debruçou-se sobre a interpretação do artigo 205.º da Diretiva 2006/112/CE no Acórdão de 20 de maio de 2021, «ALTI» OOD, C-4/20, EU:C:2021:397. O Tribunal de Justiça declarou que essa disposição não precisa as pessoas que os Estados-Membros podem designar como devedoras solidárias nem as situações em que tal designação pode ser efetuada. Daí caber aos Estados-Membros determinar as condições e modalidades de aplicação da responsabilidade solidária. À luz dos princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade, interpretados como nos acórdãos já invocados, os Estados-Membros podem designar um devedor solidário diverso do devedor do imposto para efeitos de assegurar uma cobrança eficaz deste último. Esta designação deve ser justificada pela relação factual e/ou jurídica existente entre os dois devedores solidários. Cabe aos Estados-Membros precisar as circunstâncias particulares em que uma pessoa como o destinatário de uma operação tributável deve ser solidariamente responsável pelo pagamento do

imposto devido pelo seu cocontratante, quando a referida pessoa o liquidou ao pagar o preço da operação. Em seguida, o Tribunal de Justiça retomou as conclusões suprarreferidas do Acórdão Federation of Technological Industries e o. O Tribunal de Justiça acrescentou que no caso de um abuso em matéria de IVA o Fisco deve ter a possibilidade de recuperar, para efeitos de eficácia, o imposto devido e todos os elementos com ele relacionados de cada um dos cocontratantes que tenham participado nesse abuso.

- 27 Resulta assim da jurisprudência do Tribunal de Justiça que cabe aos Estados-Membros determinar as condições de aplicação da responsabilidade solidária pelo pagamento de um imposto. No entanto, estas devem respeitar os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade. Está excluída a aplicação de um sistema de responsabilidade objetiva no qual seja impossível eximir-se da sua responsabilidade em caso de existência da boa-fé resultante da aplicação de todas as medidas que lhes podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a pessoa em causa participe numa fraude.
- 28 O NSS sabe que o Tribunal de Justiça também irá tratar a interpretação do artigo 205.º da Diretiva 2006/112/CE no processo C-331/23, Dranken Van Eetvelde NV. Não resulta da informação publicamente disponível sobre esse processo, em particular do conteúdo das questões prejudiciais, que o Tribunal de Justiça se pronunciará sobre uma questão relevante para a decisão no presente processo pelo NSS.
- 29 O Tribunal de Justiça ainda não abordou a questão de saber se é compatível com o princípio da proporcionalidade desencadear a responsabilidade solidária pelo imposto não pago pelo fornecedor com a recusa em simultâneo do direito à dedução com base no envolvimento numa fraude fiscal relativamente às mesmas transações comerciais, ocorrendo, além disso, numa situação em que o sujeito passivo a quem foram aplicadas simultaneamente as duas medidas, sabia ou, pelo menos, podia e devia saber que, ao aceitar as prestações geradoras da obrigação fiscal, participava numa fraude fiscal e que o seu fornecedor não pagaria o imposto sobre as prestações geradoras da obrigação fiscal que dele recebeu. Por conseguinte, esta questão não pode ser considerada nem um *acte éclairé* nem, devido à sua ambiguidade, um *acte clair*.
- 30 O NSS salienta, neste contexto, que a aplicação simultânea da recusa do direito à dedução e da responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto do fornecedor não está expressamente regulamentada no direito nacional. Resulta de uma prática administrativa da autoridade tributária cuja legalidade ainda não foi apreciada pelo NSS. Do ponto de vista de uma interpretação sistemática do direito nacional, afigura-se que a aplicação simultânea destes instrumentos não está excluída. A recusa do direito à dedução do imposto é um instrumento utilizado para a liquidação do imposto no âmbito da fase de investigação do processo tributário. Além disso, diz respeito, se for caso disso, à obrigação fiscal da própria sociedade FAU. Ora, a responsabilidade solidária pelo imposto não pago pelo fornecedor é um instrumento da fase de pagamento do imposto que se segue à fase de

investigação do processo tributário (v. Acórdãos do NSS de 18 de dezembro de 2018, processo n.º 7 Afs 8/2018–56, ARMOSTAV MÍSTEK, CZ:NSS:2018:7.Afs. 8.2018.56; e 24 de janeiro de 2022, processo n.º 10 Afs 57/2021–65, EKO Logistics, CZ:NSS:2022:10.Afs. 57.2021.65). A responsabilidade solidária não diz respeito à obrigação fiscal da sociedade FAU, mas ao imposto devido sobre as prestações geradoras da obrigação fiscal recebidas, que a sociedade VERAMI (ou seja, a fornecedora da sociedade FAU) indicou na fatura e que a sociedade VERAMI deveria ter pago ao orçamento do Estado. Assim, embora tanto a responsabilidade solidária como a recusa do direito à dedução digam respeito à mesma operação comercial (prestações geradoras de uma obrigação fiscal), estão relacionadas com as obrigações fiscais de sujeitos passivos diferentes. A responsabilidade solidária diz respeito à obrigação fiscal da sociedade VERAMI (imposto devido), ao passo que a recusa do direito à dedução diz respeito à obrigação fiscal da sociedade FAU (imposto a montante).

- 31 A única questão que suscita dúvidas quanto à admissibilidade de aplicar em simultâneo as duas medidas à sociedade FAU é a compatibilidade da responsabilidade solidária com o princípio da proporcionalidade numa situação em que já foi recusado à sociedade FAU, por decisão definitiva, o direito de deduzir o imposto sobre as mesmas prestações geradoras da obrigação fiscal. O princípio da proporcionalidade, no contexto do artigo 205.º da Diretiva 2006/112/CE, é interpretado no sentido de que as medidas através das quais o Estado-Membro procura assegurar uma proteção tão eficaz quanto possível dos pagamentos ao orçamento do Estado não devem exceder o necessário para atingir esse fim. No processo em apreço, reveste importância primordial responder à questão de saber se a recusa do direito à dedução pela sociedade FAU com base no facto de a operação realizada geradora da obrigação fiscal fazer parte de uma cadeia comercial em que ocorreu uma fraude fiscal é uma medida suficiente para garantir a proteção dos pagamentos ao orçamento do Estado e um instrumento suficiente para combater a fraude fiscal. Se a recusa do direito de dedução pela sociedade FAU não fosse suficiente para proteger estes interesses públicos e, por conseguinte, para atingir os referidos objetivos legítimos, seria necessário recorrer a todos os meios para cobrar o imposto não pago pela sociedade VERAMI, há que apreciar se (à luz das circunstâncias do processo em apreço) é compatível com o princípio da proporcionalidade responsabilizar solidariamente a sociedade FAU.
- 32 O NSS não considera que a sociedade FAU possa invocar a regra decorrente da jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual a repartição do risco entre o prestador e a administração fiscal na sequência de uma fraude cometida por um terceiro deve respeitar o princípio da proporcionalidade (Acórdão de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105). Isto porque a sociedade FAU, pelo menos, podia e devia saber que aceitar, da sociedade VERAMI, a prestação geradora da obrigação fiscal resultaria na sua participação numa fraude fiscal.

- 33 Duas circunstâncias de facto, já mencionadas anteriormente, poderiam ser pertinentes para a apreciação da questão prejudicial submetida ao Tribunal de Justiça; estas merecem, contudo, ser novamente mencionadas de forma explícita. Em primeiro lugar, embora a autoridade tributária tenha negado à sociedade FAU o direito de deduzir o imposto sobre a prestação que aceitou da sociedade VERAMI, tal só foi feito após a realização de uma inspeção fiscal no âmbito do processo de liquidação do imposto adicional. Consequentemente, foi cobrado um imposto adicional à sociedade FAU, a qual, no entanto, devido à sua situação de insolvência, não o pagou. Por conseguinte, a sociedade FAU não cumpriu as suas obrigações para com o orçamento do Estado, que estão diretamente relacionadas com a recusa do direito à dedução do imposto. A recorrida indica isto mesmo no seu recurso de cassação. No entanto, importa precisar que as dívidas fiscais da sociedade FAU que surgiram deste modo podem atualmente, em princípio, ser executadas contra essa sociedade. Há que acrescentar que, neste caso, isso só é possível em conformidade com as regras aplicáveis aos processos de insolvência.
- 34 Em segundo lugar, se a sociedade FAU, em regime de responsabilidade solidária, pagasse a obrigação fiscal da sua fornecedora, é pouco provável, à luz da regulamentação jurídica nacional relativa à subsidiariedade da responsabilidade solidária por dívidas fiscais, que conseguisse depois obter efetivamente um reembolso junto da sua fornecedora (v. pormenores *supra*).

[OMISSIS] [repetição da questão prejudicial]

[OMISSIS] [processo nacional]

[OMISSIS]