

Processo C-537/22**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:**

11 de agosto de 2022

Órgão jurisdicional de reenvio:

Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste – Capital, Hungria)

Data da decisão de reenvio:

31 de maio de 2022

Recorrente:

Global Ink Trade Kft.

Recorrida:

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

Princípio do primado do direito da União — Proteção jurisdicional efetiva — Fraude fiscal — Diretiva IVA — Princípio da neutralidade fiscal — Alcance da obrigação geral de controlo que incumbe ao sujeito passivo — Diligência devida — Elementos objetivos

Objeto do processo principal

Recurso contencioso-administrativo de uma decisão da Autoridade Tributária nacional que recusa o direito à dedução do IVA, sendo que a referida autoridade requereu, no que diz respeito às faturas em análise, elementos de prova suplementares aos exigidos pelo direito da União e, na falta desses elementos de prova, qualificou as operações de fictícias.

Questões prejudiciais

1) O facto de o órgão jurisdicional de um Estado-Membro que decide em última instância interpretar uma decisão do Tribunal de Justiça (adotada sob

a forma de despacho em resposta a um pedido de decisão prejudicial cujo objeto era precisamente a jurisprudência desse órgão jurisdicional que decide em última instância) no sentido de que não contém nenhum elemento novo que tenha ou possa ter por efeito a revogação de decisões anteriores do Tribunal de Justiça ou uma alteração da jurisprudência nacional anteriormente desenvolvida pelo órgão jurisdicional que decide em última instância, constitui uma violação do princípio do primado do direito da União e do direito a uma proteção jurisdicional efetiva garantido pelo artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir, «Carta»)?

2) Devem o princípio do primado do direito da União e o direito a uma proteção jurisdicional efetiva garantido pelo artigo 47.º da Carta ser interpretados no sentido de que o princípio do primado das decisões do Tribunal de Justiça se aplica mesmo quando o órgão jurisdicional de um Estado-Membro que decide em última instância invoca também como precedente as suas decisões anteriores? A resposta poderá ser diferente, à luz do artigo 99.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, quando o Tribunal de Justiça decide sob a forma de despacho?

3) No âmbito da obrigação geral de controlo que incumbe ao sujeito passivo, independentemente da realização e da natureza da operação económica constante das faturas, e tendo em conta os artigos 167.º, 168.º, alínea a), e 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir, «Diretiva IVA»), bem como os princípios da segurança jurídica e da neutralidade fiscal, é possível exigir ao sujeito passivo, como requisito do direito à dedução do IVA — sem que exista uma disposição legislativa a esse respeito no Estado-Membro —, que mantenha contactos pessoais com o emitente da fatura ou que apenas contacte com o seu fornecedor através do endereço de correio eletrónico oficialmente comunicado? Pode considerar-se que estas circunstâncias revelam um incumprimento, demonstrado por factos objetivos, da diligência devida que cabe esperar do sujeito passivo, tendo em conta que tais circunstâncias ainda não existiam no momento em que o sujeito passivo efetuou as correspondentes verificações antes de iniciar a relação comercial, mas são elementos da relação comercial entre as partes?

4) Uma interpretação jurídica e uma prática de um Estado-Membro segundo as quais o direito à dedução do IVA é recusado a um sujeito passivo que tem uma fatura conforme com a Diretiva do IVA, por considerar-se que não agiu com a diligência devida no exercício da atividade de comércio porque não adotou um comportamento que permita concluir que a sua atividade não se limitava à simples receção de faturas que cumpriam os requisitos formais exigidos, apesar de o sujeito passivo ter apresentado toda a documentação relativa às operações controvertidas e de a Autoridade Tributária ter recusado outras provas apresentadas pelo sujeito passivo no decurso do procedimento tributário, são conformes com os citados artigos da

Diretiva IVA e com o princípio da neutralidade fiscal, mas principalmente com a jurisprudência do Tribunal de Justiça que, no contexto da interpretação dessas disposições, impõe à Autoridade Tributária o ónus da prova?

5) À luz dos artigos acima referidos da Diretiva IVA e do princípio fundamental da segurança jurídica, pode considerar-se um facto objetivo a constatação, realizada em relação à diligência devida, de que o emitente da fatura não exercia nenhuma atividade económica, se a Autoridade Tributária considerar que não se demonstrou a realização efetiva (portanto, a existência real) de uma operação económica — que ficou documentada por meio de faturas, contratos e outros documentos contabilísticos, bem como através de correspondência, e que foi confirmada pelas declarações da empresa armazenista, bem como do administrador e do funcionário do sujeito passivo — e a referida autoridade se basear para tal exclusivamente na declaração do administrador da empresa fornecedora que nega a existência dessa operação, sem ter em conta as circunstâncias em que essa declaração foi emitida, os interesses do declarante nem o facto de que, segundo os documentos dos autos, foi o próprio declarante que fundou a empresa e, segundo as informações disponíveis, um mandatário agia em nome desta?

6) Devem as disposições da Diretiva IVA relativas à dedução deste imposto ser interpretadas no sentido de que, se a Autoridade Tributária apurar, no decurso do procedimento tributário, que os bens que figuram nas faturas são de origem comunitária e que o sujeito passivo é o segundo membro de uma cadeia [de fornecimentos], a conceção desse modelo — tendo em conta que os bens de origem comunitária estão isentos de IVA, de modo que o primeiro adquirente húngaro não tem o direito de deduzir o IVA, que apenas assiste ao segundo membro da cadeia — é um facto objetivo suficiente, em si mesmo, para demonstrar a fraude fiscal ou a Autoridade Tributária deve, também neste caso, demonstrar com elementos objetivos que membro ou membros da cadeia cometeram fraude fiscal, qual foi o seu *modus operandi* e se o sujeito passivo tinha ou poderia ter tido conhecimento da mesma se tivesse agido com a diligência devida?

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

Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia: artigo 47.º

Disposições de direito nacional invocadas

A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Lei CXL de 2004, que Estabelece Disposições Gerais em

Matéria de Processo e Serviços Administrativos): artigos 2.º, n.º 3, 6.º, n.º 2, e 50.º, n.º 1

Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Lei CL de 2017, de Processo Geral Tributário): artigos 86.º, n.º 1, e 97.º, n.º 6

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

Breve exposição dos factos e do processo principal

- 1 A atividade principal da recorrente, Global Ink Trade Kft., é a intermediação de comércio por grosso. Durante o período compreendido entre julho de 2012 e junho de 2013, objeto do presente litígio, a recorrente adquiriu essencialmente material de escritório e cartuchos de tinta. O seu principal fornecedor era a Office Builder Kft., de quem recebeu sessenta e oito faturas durante esse período.
- 2 A Autoridade Tributária verificou que a Office Builder Kft. não exercia nenhuma atividade económica, não dispunha de estabelecimento nem de sucursais, nem tão-pouco das condições materiais e humanos para desempenhar uma atividade económica, não tinha nenhum trabalhador inscrito nem cumpria as suas obrigações fiscais. O administrador da empresa, que foi interrogado num estabelecimento prisional, declarou que não desempenhava nenhuma função naquela sociedade, que não celebrava contratos e que não emitia faturas. Por conseguinte, a Autoridade Tributária concluiu que as operações económicas refletidas nas faturas enviadas à recorrente não tinham, na realidade, sido realizadas entre as partes e que a sociedade operava apenas como sociedade interposta.
- 3 A Autoridade Tributária interrogou o administrador da recorrente, que explicou, no que respeita ao controlo dos fornecedores, que, relativamente aos potenciais parceiros comerciais (portanto, também no caso da Office Builder Kft.), faziam as verificações administrativas (que abrangiam os dados recolhidos no registo comercial) e materiais (realização de um pedido concreto), e que, com base nessas verificações, o administrador da recorrente decidia se celebrava o contrato. O administrador da recorrente e o da Office Builder Kft. celebraram o contrato pessoalmente, mas o contacto corrente era feito por correio eletrónico e não se reuniam presencialmente.
- 4 A Autoridade Tributária, na sua avaliação dos elementos de prova obtidos, referiu que as declarações dos administradores das duas empresas eram contraditórias no que respeita ao seu conteúdo e, com base nessas contradições, considerou provado, sem margem para dúvidas, que as operações refletidas nas faturas não tinham sido efetuadas na forma e com o conteúdo que estas certificavam.

- 5 Segundo as conclusões da Autoridade Tributária, o emitente da fatura não exercia nenhuma atividade económica real, apenas emitia faturas que não eram fidedignas quanto ao seu conteúdo, pelo que a sua função se limitava a criar, enquanto empresa interposta, um imposto a montante a favor da recorrente, relativamente a bens adquiridos na União, a fim de permitir a esta a recuperação indevida do IVA através de transações, aparentemente, nacionais. A Autoridade Tributária não considerou fidedignas as faturas recebidas pela recorrente uma vez que a sociedade que as emitiu não as reconheceu e negou expressamente tê-las emitido, pelo que a referida autoridade recusou o direito da recorrente à dedução do IVA.
- 6 A Autoridade Tributária de primeiro grau declarou a existência de uma diferença tributária a cargo da recorrente no montante de 348 876 000 florins a título de IVA relativamente ao período compreendido entre julho de 2012 e junho de 2013, dos quais 348 773 000 florins foram considerados uma dívida fiscal. Essa Autoridade Tributária aplicou uma coima pela referida dívida e aplicou juros de mora.
- 7 A Autoridade Tributária de segundo grau declarou que a recorrente não tinha demonstrado nenhum comportamento que evidenciasse que a sua atividade não se limitava à simples receção de faturas que preenchiam os requisitos formais exigidos, ou seja, concluiu que a recorrente não tinha agido, no exercício da atividade de comércio, com a diligência devida. Por essa razão, a Autoridade Tributária de segundo grau confirmou a decisão proferida em primeiro grau.
- 8 A recorrente interpôs recurso contencioso-administrativo dessa decisão no Fővárosi Törvényszék (Tribunal da Capital - Budapeste, Hungria).

Principais alegações das partes no processo principal

- 9 A recorrente alega que a Autoridade Tributária não apresentou provas credíveis de que as suas faturas não são fidedignas, porque a referida autoridade baseou a sua decisão em factos não pertinentes, avaliou unilateralmente as provas disponíveis contra a recorrente e rejeitou as provas por esta apresentadas, de modo que as suas conclusões se baseiam em suposições e os factos apurados estão incompletos.
- 10 A recorrente contesta igualmente a afirmação de que o objetivo da intermediação do fornecedor fosse ocultar a procedência de bens de origem não verificada, adquiridos na União, e facilitar o exercício do direito à dedução do IVA, simulando aquisições nacionais.
- 11 A recorrente contesta ainda a veracidade das declarações feitas pelo administrador do fornecedor e critica o facto de a recorrida ter baseado a sua decisão exclusivamente nessas declarações excluindo ao mesmo tempo as provas apresentadas pela recorrente contra essas declarações, embora fosse seu dever esclarecer as contradições à luz de outros elementos de prova.

- 12 A recorrente acrescenta ainda que a recorrida não fundamentou nem provou em que circunstâncias é que a recorrente não agiu com a diligência devida ou com base em que fundamentos objetivos tinha supostamente conhecimento de estar a participar numa fraude fiscal.
- 13 A recorrida alega que a sua decisão está conforme com o direito, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça e da Kúria (Supremo Tribunal, Hungria). Referindo-se à jurisprudência do Tribunal de Justiça, afirma que os sujeitos passivos devem adotar as medidas razoáveis que deles cabe esperar para evitar a fraude fiscal e que essas medidas podem consistir, nomeadamente, na recolha de informações sobre a pessoa do fornecedor, o que a recorrente claramente não fez. Remetendo para a jurisprudência da Kúria, assinala que se trata de uma fraude fiscal passiva e que se demonstrou como circunstância objetiva que, devido à falta de informação sobre o fornecedor e à falta de contacto pessoal, a recorrente não agiu, no exercício da atividade de comércio, com a diligência devida.

Breve exposição da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 14 O órgão jurisdicional de reenvio afirma que a interpretação das disposições da Diretiva IVA foi objeto de inúmeras decisões do Tribunal de Justiça, sendo as mais recentes em processos húngaros os Despachos Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673) e Crewprint (C-611/19, não publicado, EU:C:2020:674). Sublinha igualmente que suspendeu a instância no processo principal até à conclusão destes processos prejudiciais, tendo em conta, nomeadamente, o facto de o objeto do litígio em todos os processos ser a designação da parte sobre a qual recai o ónus da prova e a determinação dos factos pertinentes e objetivos em que se fundamenta a recusa da devolução do IVA.
- 15 Como confirmado por esses processos, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar se os elementos objetivos invocados pela Autoridade Tributária satisfazem os requisitos do direito da União. Não obstante, das decisões judiciais proferidas após os referidos despachos do Tribunal de Justiça conclui-se que continua a haver divergências entre os órgãos jurisdicionais nacionais no que respeita à repartição do ónus da prova entre o sujeito passivo e a Autoridade Tributária, não só no que respeita à interpretação e aplicação do direito da União, mas também no que respeita à interpretação dos despachos do Tribunal de Justiça proferidos nesses processos. Concretamente, apesar das decisões do Tribunal de Justiça, a correta aplicação das disposições da Diretiva IVA não é tão evidente para os diferentes órgãos jurisdicionais húngaros que não deixe margem para nenhuma dúvida razoável.
- 16 No seu acórdão proferido no processo Crewprint, a posição de princípio da Kúria continua a ser que, antes de mais, há que analisar se «foram realizadas operações económicas reais entre as partes, e não se [...] o recorrente tem uma fatura». Contudo, na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, a interpretação do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, aplicável por força do princípio do primado do

direito da União, é precisamente que uma fatura que cumpra os requisitos estabelecidos nesta diretiva é adequada, enquanto tal, para provar a dedutibilidade do IVA.

- 17 Tendo em conta os princípios fundamentais da contabilidade, entre os quais figura o princípio da substância, e à luz da presunção da boa-fé, presume-se legalmente que a fatura é autêntica e que o sujeito passivo cujo direito à dedução se baseia na fatura age de boa-fé. Esta presunção legal deve ser ilidida por quem a ela se opõe, que, em matéria fiscal, é a Autoridade Tributária.
- 18 O órgão jurisdicional de reenvio considera que a razão para a existência de diferentes interpretações é que, enquanto a Kúria baseia a sua interpretação no artigo 127.º, n.º 1, alínea a), da Lei do IVA, o órgão jurisdicional de reenvio fá-lo no artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, que exige o cumprimento de uma série de requisitos formais e materiais estabelecidos em relação às faturas, pelo que a presunção acima referida só se aplica às faturas que preencham tais requisitos. Estes requisitos garantem que a fatura possa ser considerada como prova da realização da operação e que possa servir de base à dedução do IVA sem necessidade de outros comprovativos.
- 19 Com base no exposto, o órgão jurisdicional de reenvio considera necessário que o Tribunal de Justiça dê orientações a fim de evitar que um sujeito passivo que não sabia nem poderia saber que uma transação anterior à transação que ele efetuou na cadeia de entregas era irregular do ponto de vista do IVA seja penalizado pela recusa do direito à dedução.
- 20 Com a sua primeira e segunda questões prejudiciais, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, invocando o princípio do primado do direito da União, como se pode resolver a contradição entre duas decisões que têm caráter de precedente. Embora os acórdãos do Tribunal de Justiça sejam vinculativos para todos os Estados-Membros da União, os órgãos jurisdicionais húngaros são obrigados a ter em conta a fundamentação contida nos acórdãos da Kúria. Em concreto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se um acórdão da Kúria proferido num processo que também deu origem a uma decisão prejudicial pode não ser tido em consideração ou se, pelo contrário, é determinante a afirmação da Kúria de que, uma vez que os citados despachos não contêm nenhum elemento novo em relação ao declarado pelo Tribunal de Justiça em decisões anteriores, o facto de não se ter em conta o conteúdo desses despachos não é contrário ao direito, ou seja, pode não ser tido em consideração.
- 21 As outras quatro questões prejudiciais submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio têm por objeto a interpretação dos artigos 167.º, 168.º, alínea a), e 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, em conjugação com os princípios da neutralidade fiscal e da efetividade.
- 22 Segundo o n.º 45 do Acórdão Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373), apenas se pode recusar o direito à dedução do imposto se a

Autoridade Tributária demonstrar, à luz de elementos objetivos, que o sujeito passivo sabia ou devia saber que essa operação fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou por outro operador a montante.

- 23 No entanto, a interpretação e aplicação do direito feita pela Autoridade Tributária e pela Kúria também não mudaram após a prolação dos Despachos Vikingo Fővállalkozó e Crewprint: continuam a pretender fundamentar a recusa do direito à dedução do IVA no caráter fictício da atividade económica e das faturas e, por sua vez, basear esse caráter fictício em circunstâncias que qualificam de objetivas, mas que o Tribunal de Justiça não aceita como circunstâncias objetivas que, demonstrem, de modo juridicamente suficiente, que o sujeito passivo tinha ou deveria ter tido conhecimento da irregularidade.
- 24 Por último, o órgão jurisdicional de reenvio, invocando o n.º 27 do Despacho Hardimpex (C-444/12, não publicado, EU:C:2013:318), pergunta se não pode ser considerada uma ampliação indireta da obrigação geral de controlo que incumbe ao sujeito passivo que deseja exercer o seu direito à dedução do imposto e uma inversão do ónus da prova relativamente à estabelecida pelo Tribunal de Justiça (e, portanto, uma violação do princípio da segurança jurídica) o requisito exigido pela Autoridade Tributária, nos termos do qual esta apenas reconhece a operação económica entre o sujeito passivo e o emitente da fatura (ainda que não se discuta que a referida operação se realizou) como operação económica real que fundamenta a dedução do IVA e, em consequência, apenas admite o direito à dedução do referido imposto se a comunicação e os contactos entre o sujeito passivo e o seu fornecedor ocorrerem da forma (pessoal ou por correio eletrónico) exigida pela Autoridade Tributária e o fornecedor preencher os requisitos pessoais e materiais para a aquisição dos bens nos termos do contrato de fornecimento da forma exigida pela mesma autoridade.