

Processo C-270/24**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:**

17 de abril de 2024

Órgão jurisdicional de reenvio:

Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste-Capital, Hungria)

Data da decisão de reenvio:

3 de abril de 2024

Recorrente:

Granulines Invest Kft.

Recorrida:

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

Objeto do processo principal

Litígio que opõe a Granulines Invest Kft à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria) a respeito do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante relativamente a uma fatura de aquisição de máquinas.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Interpretação dos artigos 167.º, 168.º, alínea a), 178.º, alínea a), e 226.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em conjugação com os princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade e com o artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»).

Fundamento: artigo 267.º TFUE.

Questões prejudiciais

1. É compatível com os artigos 167.º, 168.º, alínea a), 178.º, alínea a), e 226.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»), e com o direito a um tribunal imparcial, reconhecido como princípio geral de direito pelo artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»), em conjugação com os princípios da neutralidade fiscal, da proporcionalidade, da efetividade e da segurança jurídica, uma prática da autoridade tributária que consiste em recusar ao sujeito passivo o direito ao reembolso do IVA com o fundamento de que, apesar de a entrega de bens ter sido efetivamente realizada e de existirem uma fatura e outros documentos contabilísticos comprovativos, essa fatura é fictícia porquanto as operações económicas nela registadas não ocorreram de facto e, por conseguinte, as relações comerciais entre as partes que figuram na referida fatura não se concretizaram, uma vez que

- a) foi o sujeito passivo que tratou de todos os aspetos da operação com os fabricantes e só na sequência da sua retratação é que o emitente da fatura, estabelecido em território nacional, interveio para reunir as condições do empréstimo,
- b) as máquinas foram entregues diretamente pelo fabricante nas instalações do sujeito passivo,
- c) a data de realização indicada na fatura é falsa,
- d) o preço constante da fatura foi inflacionado,
- e) o emitente da fatura cumpriu apenas parcialmente e de forma extemporânea a sua obrigação de pagar [o IVA]?

2. Deve o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA ser interpretado no sentido de que se opõe a que a autoridade tributária nacional recuse o direito ao reembolso do IVA pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma fatura que não preenche os requisitos previstos no artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, da referida diretiva, apesar de essa autoridade dispor de toda a documentação e informações necessárias para, com base nestas últimas, poder verificar se estão preenchidos os requisitos materiais legalmente previstos para o exercício desse direito?

- a) Em caso de resposta afirmativa à segunda questão, constitui um pré-requisito para o reembolso do IVA a interpelação do sujeito passivo para que este retifique a fatura?

b) Em caso de resposta negativa à segunda questão, e tendo igualmente em conta os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, é proporcional a aplicação ao sujeito passivo de uma coima de 200 %, que corresponde ao montante da coima suscetível de ser aplicada em caso de ocultação de rendimentos ou de falsificação e destruição de documentos comprovativos, documentos contabilísticos e registos?

3. É compatível com as disposições da Diretiva IVA suprarreferidas, com o direito a um tribunal imparcial reconhecido pelo artigo 47.º da Carta e com os princípios da efetividade, da proporcionalidade e da neutralidade fiscal uma prática da autoridade tributária que consiste em recusar ao sujeito passivo o direito ao reembolso do IVA alegando que, apesar de a operação económica constante da fatura ter sido efetivamente realizada e com base no carácter fictício da fatura — pelas razões expostas anteriormente na primeira questão, consideradas objetivas pela autoridade tributária — se conclui automaticamente, sem apreciar nenhuma outra circunstância, que o comportamento do sujeito passivo é contrário às exigências do exercício legítimo do direito e que, com base nesse comportamento e sem que o elemento relativo ao conhecimento seja expressamente apreciado, o sujeito passivo se subtraiu deliberadamente ao pagamento do imposto através das operações simuladas constantes da fatura?

Disposições de direito da União invocadas

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

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), 219.º, 220.º, 226.º, n.ºs 6 e 7, e 273.º

Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02, EU:C:2006:121).

Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446).

Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373).

Despacho do Tribunal de Justiça de 16 de maio de 2013, Hardimpex (C-444/12, EU:C:2013:318).

Despacho do Tribunal de Justiça de 3 de setembro de 2020, Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674).

Despacho do Tribunal de Justiça de 3 de setembro de 2020, Vikingo Fövállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673).

Disposições de direito nacional invocadas

Az adózás rendjéről szóló 2003. Évi XCII. törvény (Lei XCII de 2003, que aprova o Código de Procedimento Tributário), artigos 1.º, n.º 7, 2.º, n.º 1, 97.º, n.ºs 4 e 6, e 170.º, n.º 1.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. Évi CXXVII. törvény (Lei CXXVII de 2007, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado), artigos 119.º, n.º 1, 120.º, alínea a), e 127.º, n.º 1, alínea a).

Parecer 5/2016, de 26 de novembro de 2016, da Secção Administrativa e do Trabalho da Kúria (Supremo Tribunal, Hungria).

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A recorrente é uma sociedade comercial que opera no setor do comércio de resíduos. Para efeitos de exercício da sua atividade, encomendou da Alemanha uma retalhadora. Para a aquisição desta máquina, contraiu um empréstimo sem juros ao abrigo de um regime de concessão de empréstimos em que apenas podiam ser financiadas máquinas adquiridas no mercado nacional. A recorrente procedeu à retratação da compra para contrair o empréstimo e adquiriu a máquina através de um revendedor.
- 2 O revendedor entregou à recorrente uma retalhadora e uma máquina separadora provenientes da Alemanha e da Eslováquia, respetivamente. O preço bruto de compra das máquinas foi de 14 516 100 HUF (cerca de 37 000 euros). Para a aquisição das máquinas, a recorrente contraiu um empréstimo de 12 461 100 HUF (cerca de 31 600 euros), que foi parcialmente garantido por um direito de penhor sobre as máquinas em causa.
- 3 Ao abrigo do contrato, a recorrente recebeu do revendedor (a seguir «emitente da fatura») uma fatura referente às duas máquinas que indicava o dia 16 de novembro de 2016 como data de emissão e de realização da operação. A recorrente pagou o montante constante da fatura em duas prestações, em 16 de novembro de 2016 e 1 de dezembro de 2016, e pediu o reembolso do IVA incluído na fatura (num total de 3 086 100 HUF, aproximadamente 7 800 euros) em novembro de 2016.
- 4 A autoridade tributária levou a cabo uma inspeção à recorrente e ao emitente da fatura, solicitando informações junto da autoridade tributária alemã, sendo que, ao verificar posteriormente que a recorrente não tinha direito ao reembolso do IVA, lhe aplicou uma coima.
- 5 A autoridade tributária constatou que a recorrente tinha incluído injustificadamente o emitente da fatura na cadeia de distribuição, que a data de realização constante da fatura era falsa e que o preço das máquinas tinha sido inflacionado. Segundo a autoridade tributária, tratava-se de um abuso de direito e, portanto, de uma fraude fiscal, uma vez que a conduta em causa se destinava a

possibilitar o pedido de reembolso do imposto por parte da recorrente e que o emitente da fatura tinha cumprido a sua obrigação de pagar o IVA apenas parcialmente.

- 6 A recorrente impugnou judicialmente a decisão de aplicação da coima. O tribunal de primeira instância (órgão jurisdicional de reenvio) alterou a decisão da autoridade tributária e anulou a coima aplicada à recorrente.
- 7 A Kúria anulou em segunda instância a decisão do tribunal de primeira instância, tendo-lhe ordenado que proferisse uma nova decisão no âmbito da instauração de um novo processo.
- 8 No novo processo, a recorrente reconheceu a existência de um erro na fatura no que respeita à indicação da data de realização, mas manteve os argumentos anteriores. No âmbito deste processo, o tribunal de primeira instância submeteu ao Tribunal de Justiça várias questões prejudiciais.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 9 No âmbito do processo, **a recorrente** criticou a recorrida por falta de apuramento dos factos, uma vez que não tinha tido em conta os elementos que abonavam a seu favor e que tinha tirado as suas conclusões a partir de elementos irrelevantes. Em especial, a recorrida não provou que a recorrente tinha comprado a máquina diretamente ao vendedor alemão.
- 10 A recorrente não obteve qualquer vantagem fiscal nem praticou uma elisão fiscal. Viu-se obrigada a comprar a máquina selecionada a um revendedor pelo facto de não haver nenhum distribuidor na Hungria. O emitente da fatura vendeu as máquinas à recorrente a um preço razoável no mercado nacional e declarou na íntegra o imposto sobre os lucros.
- 11 A fatura é autêntica e a existência de uma dívida fiscal não pode ser apreciada com base na indicação de uma data de execução incorreta. Para que a autoridade tributária possa provar que as operações em causa tiveram como finalidade principal a obtenção de uma vantagem fiscal, tal deverá ser feito com base em elementos objetivos, o que não aconteceu no presente processo.
- 12 A **recorrida** provou — com base, designadamente, no facto de a data de realização indicada na fatura ser falsa — que a recorrente incorreu na prática de elisão fiscal, uma vez que a operação económica constante da fatura não se realizou efetivamente entre as partes. As operações fictícias referidas na fatura destinavam-se à obtenção de uma vantagem indevida, evitando a aplicação das disposições de direito fiscal, e o emitente da fatura praticou, deliberadamente e com conhecimento de causa, a elisão fiscal de que a recorrente também tinha conhecimento.

- 13 A relação comercial estabelecida entre as partes tinha dois objetivos: por um lado, permitir à recorrente comprar as máquinas no mercado nacional e obter o empréstimo e, por outro, dar-lhe a possibilidade de pedir o reembolso do imposto. Além disso, o emitente da fatura cumpriu apenas parcialmente a sua obrigação de pagar o imposto. Por conseguinte, a recorrente não pode exercer o direito à dedução do IVA.

Resumo das decisões dos tribunais de primeira e de segunda instância

- 14 **O tribunal de primeira instância**, remetendo para o despacho do Tribunal de Justiça de 3 de setembro de 2020, proferido no processo C-610/19, Vikingo Fóvállalkozó, considerou que a autoridade tributária recusou à recorrente o direito à dedução do IVA com base em elementos que não podem, por si só, ser considerados elementos objetivos suscetíveis de serem invocados para esse efeito. Assim sendo, no caso em apreço, não estão reunidos os pressupostos de facto para a elisão fiscal e não foi possível demonstrar a intenção de reduzir a carga fiscal.
- 15 Além disso, nos termos do Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02), a estrutura contratual estabelecida entre a recorrente e o emitente da fatura também não é ilegal e não tinha como objetivo a obtenção de uma vantagem fiscal.
- 16 Segundo o tribunal de primeira instância, a execução do contrato foi assegurada e, por essa razão, não havendo um nexo de causalidade, as datas constantes da fatura não eram suscetíveis de corroborar a elisão fiscal. Os preços indicados na fatura não tinham sido inflacionados, uma vez que as partes determinam livremente o preço no contexto das suas transações económicas e a obrigação fiscal deve ser cumprida de acordo com esse preço.
- 17 A **Kúria** considerou que a decisão proferida em primeira instância enfermava de falta de fundamentação, pelo facto de o respetivo tribunal não ter apreciado os factos no seu conjunto. Segundo a Kúria, a obrigação de emitir a fatura está relacionada com a realização da operação e não com a obrigação de pagar que recai sobre o comprador do bem. O tribunal de primeira instância devia ter explicado por que razão o direito à dedução do IVA pode ser exercido antes da realização efetiva da operação.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 18 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o pedido de decisão prejudicial tem fundamento e a aplicação correta do direito da União diretamente aplicável no caso em apreço, tendo em conta a jurisprudência nacional, não se impõe com tal evidência que não suscite nenhuma dúvida razoável.
- 19 Apoiando-se no Despacho do Tribunal de Justiça de 3 de setembro de 2020, Vikingo Fóvállalkozó (C-610/19), com o qual o presente processo está

relacionado, o órgão jurisdicional de reenvio analisou se os elementos invocados pela autoridade tributária na sua decisão e contestados pelo recorrente podem ser considerados objetivos e, portanto, pertinentes, e se a autoridade tributária satisfaz devidamente o ónus da prova que lhe incumbe nos termos da lei.

- 20 Além disso, segundo o acórdão proferido em segunda instância pela Kúria, o órgão jurisdicional de reenvio deve apreciar todos os factos relativos à operação económica que consta da fatura. Nesse caso, o órgão jurisdicional de reenvio também deverá apreciar os factos que, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça, não considerou pertinentes.
- 21 Uma vez que, mesmo nas questões mais elementares, existem divergências entre os tribunais nacionais que conduzem inevitavelmente a orientações e abordagens divergentes em matéria de fiscalização jurisdicional, esta situação tem um impacto considerável no direito das partes a um tribunal imparcial e no direito à ação, bem como no primado do direito da União e na segurança jurídica.

Quanto à primeira questão prejudicial

- 22 O órgão jurisdicional de reenvio manifesta dúvidas quanto à questão de saber se, ao adotar a Diretiva IVA, o legislador da União também pretendia excluir o direito do sujeito passivo à dedução desse imposto no caso de a realização da atividade económica indicada na fatura ter sido provada e reconhecida, bem como quanto à questão de saber se constitui uma vantagem fiscal ilegal o facto de as empresas que intervieram numa fase anterior à da intervenção da recorrente terem declarado o IVA e outros impostos, mas só os terem pago parcialmente e de forma extemporânea, e de, por seu turno, a recorrente ter exercido o seu direito ao reembolso do IVA.
- 23 Para este efeito, é necessário apreciar se os elementos enumerados podem ser considerados fatores objetivos na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça.
- 24 O órgão jurisdicional de reenvio manifesta dúvidas quanto à questão de saber se o facto de as partes num contrato de fornecimento de bens serem alteradas ou de o lugar de fornecimento dos bens ser fixado de acordo com a prática corrente do comércio internacional é suscetível de constituir uma razão objetiva para recusar o direito ao reembolso do IVA.
- 25 Além disso, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, contrariamente ao afirmado no acórdão proferido pela Kúria, o direito ao reembolso do IVA não se baseia na exatidão formal da fatura, mas no resultado económico, e a determinação do preço insere-se no âmbito da liberdade contratual das partes. No entanto, a Kúria exige, a este respeito, uma apreciação e uma justificação que extravasam o critério acima exposto.

Quanto à segunda questão prejudicial

- 26 No decurso do processo, o órgão jurisdicional de reenvio chegou à conclusão de que as operações se realizaram em conformidade com as cláusulas do contrato e de que, por conseguinte, o erro na fatura não podia constituir um motivo de recusa do direito ao reembolso do IVA.
- 27 No entanto, à luz do acórdão da Kúria, há que apreciar de que forma podia ser exercido o direito ao reembolso do IVA com base na fatura antes da realização efetiva da operação, ou seja, em novembro de 2016.
- 28 O órgão jurisdicional de reenvio considera necessário submeter questões relativas ao erro formal da fatura, à sua incidência sobre o direito da recorrente ao reembolso do IVA, à sua eventual sanção e à sanção que tal pode acarretar, uma vez que a Kúria ordenou a instauração de um novo processo.

Quanto à terceira questão prejudicial

- 29 Com esta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se é compatível com as disposições e os princípios fundamentais do direito da União o facto de, no âmbito do processo perante a autoridade tributária, o objeto principal da apreciação ter sido a reconstituição de todos os elementos da cadeia entre as partes e o facto de a autoridade tributária ter apreciado o exercício ilegítimo de um direito e a existência de uma elisão fiscal com base em factos que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, não podem servir de fundamento para a recusa da dedução do IVA, com a consequente recusa do direito ao reembolso do IVA.
- 30 A autoridade tributária não mencionou a regra que previa que as partes tinham a intenção de contornar a lei. No caso vertente, o órgão jurisdicional de reenvio considera que o exercício do direito ao reembolso do IVA não constitui, por si só, uma fraude fiscal, mesmo quando o emitente da fatura não paga o imposto na totalidade. Por conseguinte, há que analisar igualmente se a recorrente tinha ou devia ter conhecimento desta circunstância.
- 31 Uma vez que, no que respeita à questão de saber se a intervenção da outra empresa era ou não justificada, a autoridade tributária não invocou nenhuma circunstância objetiva que o Tribunal de Justiça considerasse aceitável, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a atuação da referida autoridade é contrária ao direito da União, tendo em conta os princípios da neutralidade fiscal e da efetividade.
- 32 Assim, existe a suspeita de que a atuação da recorrida não está em conformidade com o direito da União, por não ter apreciado se o sujeito passivo tinha conhecimento (ou seja, se sabia ou devia saber da ilegalidade), sendo que, nesse caso, a isenção de IVA de uma aquisição intracomunitária implica, por si só e automaticamente — sem necessidade de demonstração do respeito do dever de

diligência — uma elisão fiscal. A consequência do que precede é a recusa do direito à dedução do IVA. Isto significa que, se não forem analisados os elementos subjetivos (conhecimento efetivo ou conhecimento que teria necessariamente sido adquirido em caso de atuação com a devida diligência) identificados pelo Tribunal de Justiça no seu Acórdão de 6 de julho de 2006 proferido no âmbito dos processos apensos C-439/04 e C-440/04 (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446), o direito à dedução do imposto reconhecido nos artigos 168.º e 178.º da Diretiva IVA e nos acórdãos do Tribunal de Justiça é esvaziado do seu conteúdo.

DOCUMENTO DE TRABALHO