Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

6 de dezembro de 2012 *

«IVA — Diretiva 2006/112/CE — Direito a dedução — Recusa»

No processo C-285/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Administrativen sad — Varna (Bulgária), por decisão de 16 de maio de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 8 de junho de 2011, no processo

Bonik EOOD

contra

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta (relatora), exercendo funções de presidente da Terceira Secção, K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz e D. Šváby, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 19 de setembro de 2012,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Bonik EOOD, por O. Minchev, advokat, e M. Patchett-Joyce, barrister,

— em representação do Governo búlgaro, por E. Petranova, na qualidade de agente,

— em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por A. De Stefano, avvocato dello Stato,

— em representação do Governo do Reino Unido, por L. Seeboruth e L. Christie, na qualidade de agentes, assistidos por P. Moser, barrister,

— em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e D. Roussanov, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: búlgaro.

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 2.°, 9.°, 14.°, 62.°, 63.°, 167.°, 168.° e 178.° da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Bonik EOOD (a seguir «Bonik») ao Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (diretor da Direção «Recursos e gestão da execução», da cidade de Varna, da Administração central da agência nacional das receitas públicas), a propósito do direito a dedução, sob a forma de um crédito de imposto, do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») relativo à compra de trigo efetuada por esta sociedade.

Quadro jurídico

3 O artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/112 prevê que as entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade estão sujeitas ao IVA.

4 O artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva dispõe:

«Entende-se por 'sujeito passivo' qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por 'atividade económica' qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

5 O artigo 62.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

1) 'Facto gerador do imposto', o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;

2) 'Exigibilidade do imposto', o direito que o fisco pode fazer valer nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.»

6 Nos termos do artigo 63.º da mesma diretiva:

«O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.»

7 O artigo 167.º da Diretiva 2006/112 enuncia:

«O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»

8 O artigo 168.º desta diretiva dispõe:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

9 O artigo 178.º da referida diretiva prevê:

«Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida em conformidade com os artigos 220.° a 236.°, 238.°, 239.° e 240.°;

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

10 A sociedade Bonik foi objeto de uma inspeção fiscal respeitante aos meses de fevereiro e março de 2009.

11 Na sequência dessa inspeção, as autoridades fiscais búlgaras constataram que não existiam provas da realização das entregas intracomunitárias de trigo e de girassol que a Bonik declarou ter efetuado à sociedade de direito romeno Agrisco SRL e que, tendo em conta que as quantidades de trigo e de girassol constantes das faturas emitidas pela Bonik, segundo a contabilidade desta sociedade, tinham saído das existências desta e não foram encontradas na data em que a referida inspeção teve lugar, essas quantidades tinham sido objeto de entregas tributáveis no território búlgaro.

12 Além disso, as referidas autoridades fiscais procederam a verificações a respeito das compras de trigo que a Bonik declarou que tinha feito à Favorit stroy Varna EOOD (a seguir «Favorit stroy») e à Agro treyd BG Varna EOOD (a seguir «Agro treyd»), relativamente às quais o IVA tinha sido deduzido.

13 A Bonik dispunha das faturas emitidas pela Favorit stroy e pela Agro treyd correspondentes a essas compras.

14 Todavia, para se certificarem de que essas compras se tinham efetivamente realizado, as autoridades fiscais búlgaras efetuaram verificações adicionais junto dos fornecedores da Bonik, a saber, da Favorit stroy e da Agro treyd, bem como dos fornecedores destas últimas, ou seja, da Lyusi treyd EOOD, da Eksim plyus EOOD e da Riva agro stil EOOD.

15 Não tendo estas verificações permitido apurar se a Lyusi treyd EOOD, a Eksim plyus EOOD e a Riva agro stil EOOD tinham realmente fornecido mercadorias à Favorit stroy e à Agro treyd, as autoridades fiscais búlgaras deduziram deste facto que estas últimas sociedades não dispunham das mercadorias em quantidade necessária para efetuar as entregas à Bonik, tendo daqui concluído que não tinham existido entregas efetivas entre as referidas sociedades e a Bonik.

16 Consequentemente, as referidas autoridades fiscais recusaram à Bonik, por aviso de liquidação retificativo de 10 de março de 2010, o direito de deduzir, sob a forma de um crédito de imposto, o IVA relativo às entregas de trigo efetuadas pelos seus fornecedores, Favorit stroy e Agro treyd.

17 A Bonik interpôs recurso administrativo desse aviso de liquidação no Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, que, por decisão de 21 de junho de 2010, confirmou o referido aviso.

18 A Bonik interpôs recurso do mesmo aviso de liquidação para o órgão jurisdicional de reenvio.

19 Na decisão de reenvio, esse órgão jurisdicional indica que as autoridades fiscais búlgaras não contestam o facto de a Bonik ter efetuado entregas posteriores de mercadorias do mesmo tipo e na mesma quantidade nem afirmam que esta sociedade tenha adquirido estas mercadorias a fornecedores diferentes da Favorit stroy e da Agro treyd.

20 Por outro lado, acrescenta que existem provas da realização de entregas diretas e que a falta de provas das entregas anteriores não pode levar à conclusão de que estas entregas diretas não foram efetuadas.

21 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio precisa que a regulamentação nacional não sujeita o direito a dedução do IVA, sob a forma de um crédito de imposto, à prova da origem da mercadoria.

22 Segundo esse órgão jurisdicional, a Administração Fiscal, pela sua prática, e certos órgãos jurisdicionais búlgaros exigem a prova de que se realizaram efetivamente as entregas anteriores para reconhecer ao sujeito passivo o direito a dedução do IVA.

23 Neste contexto, o Administrativen sad — Varna decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Pode deduzir-se por interpretação dos artigos 178.°, alíneas a) e b), 14.°, 62.°, 63.°, 167.° e 168.°, da Diretiva 2006/112 o conceito de 'inexistência de uma entrega efetiva' e, em caso de resposta afirmativa, o conceito de 'inexistência de uma entrega efetiva' do ponto de vista da sua definição corresponde ao conceito de 'fraude fiscal' ou está compreendido neste conceito? O que é que abrange o conceito de 'fraude fiscal' na aceção [desta] diretiva?

2) A [Diretiva 2006/112] exige, à luz da definição do conceito de 'fraude fiscal' [assim] como do vigésimo sexto e […] quinquagésimo nono considerandos, em conjugação com o artigo 178.º, alínea b), [da mesma diretiva] que as formalidades sejam estabelecidas expressamente por via legislativa mediante ato do mais elevado órgão legislativo do Estado-Membro, ou permite que estas formalidades não sejam estabelecidas por via legislativa, mas correspondam a uma prática da Administração (e da inspeção fiscal) e da jurisprudência? As formalidades podem ser estabelecidas por atos normativos das autoridades administrativas e/ou através de instruções da Administração?

3) A 'inexistência de uma entrega efetiva', caso se trate de um conceito distinto do de 'fraude fiscal' e não abrangido pela definição deste, constitui uma formalidade na aceção do artigo 178.º, alínea b), [da Diretiva 2006/112] ou uma medida segundo o quinquagésimo nono considerando [desta] diretiva, cuja introdução tem como consequência a recusa do direito à dedução do imposto pago a montante, colocando em causa a neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado, um princípio essencial do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, que foi introduzido pelo direito comunitário pertinente?

4) Podem ser impostas formalidades aos sujeitos passivos em virtude das quais, para que a entrega se considere efetivamente realizada, estes devem provar que as entregas que antecederam a transmissão realizada entre eles (isto é, o último destinatário e o seu fornecedor) tiveram

efetivamente lugar, se a Administração não contestar que os interessados (os últimos fornecedores) efetuaram entregas posteriores do mesmo bem na mesma quantidade a destinatários a jusante?

5) No quadro do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e das disposições dos artigos 168.° e 178.° da Diretiva 2006/112, deve apreciar-se o direito dos comerciantes ao reconhecimento dos pagamentos de imposto sobre o valor acrescentado numa determinada transação:

   a) apenas em relação à transação concreta em que o comerciante participa, tomando em consideração a intenção deste de participação na transação; e/ou

   b) tendo em conta todas as operações, incluindo as transações anteriores e posteriores que constituem uma cadeia de transmissões à qual pertence a transação controvertida, incluindo as intenções dos restantes participantes na cadeia, que o comerciante não conhece e/ou cuja existência não pode conhecer, ou as ações e/ou omissões do emitente da fatura e dos restantes participantes na cadeia, nomeadamente dos seus fornecedores anteriores, que o destinatário da entrega não pode controlar e dos quais não pode exigir um determinado comportamento; e/ou

   c) tendo em conta as atuações e intenções fraudulentas de outros participantes na cadeia, cuja participação o comerciante ignorava e em relação a cujas ações ou intenções não se pode determinar se ele podia tomar conhecimento delas, independentemente de estas ações e intenções terem ocorrido antes ou depois de uma determinada operação?

6) Em função da resposta à quinta questão: […] transações como as que estão em causa no processo principal devem considerar-se transmissões a título oneroso na aceção do artigo 2.º da Diretiva 2006/112 ou como parte da atividade económica do sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da [Diretiva 2006/112]?

7) É admissível que transações corretamente declaradas e documentadas para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado como as que estão em causa no processo principal, [por ocasião] das quais o adquirente adquiriu efetivamente o direito de propriedade sobre os bens indicados na fatura e em [relação às quais] não existem quaisquer indicações de que os bens foram adquiridos a uma pessoa que não é o emitente da fatura, não sejam consideradas como transmissões a título oneroso, na aceção do artigo 2.º da Diretiva 2006/112, apenas porque o fornecedor não foi encontrado no endereço indicado e não apresentou os documentos exigidos no quadro da inspeção fiscal ou não esclareceu a Administração [F]iscal de todas as circunstâncias em que ocorreram as transmissões, entre elas a origem dos bens vendidos?

8) Constitui uma medida admissível para garantia da cobrança de imposto e para impedir a fraude fiscal que o direito à dedução do imposto pago a montante fique dependente do comportamento do fornecedor e/ou dos fornecedores que o precederam?

9) Em função das respostas à segunda, […] terceira e […] quarta questões: medidas da Administração [Fiscal] como as que estão em causa no processo principal, que conduzem à exclusão do regime do imposto sobre o valor acrescentado em relação aos negócios celebrados por um comerciante de boa-fé, violam os princípios de direito comunitário da proporcionalidade, da igualdade de tratamento e da segurança jurídica?

10) Em função das respostas às questões anteriores: em circunstâncias como as [que estão em causa no] processo principal, o destinatário dos bens tem direito à dedução do imposto que lhe faturaram os fornecedores?»

Quanto às questões prejudiciais

24 Com as suas questões prejudiciais, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se as disposições da Diretiva 2006/112 e os princípios da proporcionalidade, da igualdade de tratamento e da segurança jurídica devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, seja recusado a um sujeito passivo o direito de deduzir o IVA relativo a uma entrega de bens pelo facto de, tendo em conta os elementos relativos a operações efetuadas a montante desta entrega, se considerar que esta última não foi efetivamente efetuada.

25 Cumpre recordar que resulta de jurisprudência constante que o direito dos sujeitos passivos a deduzir do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União (v. acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, n.º 37 e jurisprudência referida).

26 A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que o direito a dedução previsto nos artigos 167.° e seguintes da Diretiva 2006/112 faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Em especial, esse direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante (v. acórdãos de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colet., p. I-1577, n.º 43; de 15 de dezembro de 2005, Centralan Property, C-63/04, Colet., p. I-11087, n.º 50; de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Colet., p. I-6161, n.º 47; e Mahagében e Dávid, já referido, n.º 38).

27 O regime das deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, uma neutralidade perfeita quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam elas próprias sujeitas a IVA (v. acórdãos de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 19; de 15 de janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Colet., p. I-1, n.º 15; Gabalfrisa e o., já referido, n.º 44; de 3 de março de 2005, Fini H, C-32/03, Colet., p. I-1599, n.º 25; de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colet., p. I-1609, n.º 78; Kittel e Recolta Recycling, já referido, n.º 48; de 22 de dezembro de 2010, Dankowski, C-438/09, Colet., p. I-14009, n.º 24; e Mahagében e Dávid, já referido, n.º 39).

28 A questão de saber se o IVA devido sobre as operações de venda anteriores ou posteriores dos bens em causa foi ou não pago à Administração Fiscal não influencia o direito do sujeito passivo de deduzir o IVA pago a montante. Com efeito, o IVA aplica-se a cada operação de produção ou de distribuição, com dedução do imposto que incidiu diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço (v. acórdãos de 12 de janeiro de 2006, Optigen e o., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Colet., p. I-483, n.º 54; Kittel e Recolta Recycling, já referido, n.º 49; e Mahagében e Dávid, já referido, n.º 40).

29 Por outro lado, resulta da redação do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 que, para poder beneficiar do direito a dedução, é necessário, por um lado, que o interessado seja um sujeito passivo na aceção desta diretiva e, por outro, que os bens ou os serviços invocados que estão na base desse direito sejam utilizados a jusante pelo sujeito passivo para os fins das suas operações tributadas e que, a montante, esses bens ou serviços sejam prestados por outro sujeito passivo (v. acórdãos Centralan Property, já referido, n.º 52, e de 6 de setembro de 2012, Tóth, C-324/11, n.º 26).

30 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que as partes envolvidas nas entregas de bens em causa no processo principal, ou seja, a Bonik e os seus fornecedores, são sujeitos passivos na aceção da Diretiva 2006/112.

31 Todavia, para poder concluir que existe o direito a dedução invocado pela Bonik com base nessas entregas de bens, é necessário verificar se estas últimas se realizaram efetivamente e se os bens em causa foram utilizados pela Bonik para os fins das suas operações tributadas.

32 Ora, importa recordar que, no âmbito do processo desencadeado nos termos do artigo 267.º TFUE, o Tribunal de Justiça não é competente para verificar nem para apreciar as circunstâncias de facto relativas ao processo principal. Compete, portanto, ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar, em conformidade com as regras em matéria de prova de direito nacional, uma apreciação global de todos os elementos e circunstâncias de facto deste processo para determinar se a Bonik pode exercer um direito a dedução com base nas referidas entregas de bens (v., neste sentido, acórdão de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, n.º 53).

33 Se resultar dessa apreciação que as entregas de bens em causa no processo principal foram efetivamente efetuadas e que esses bens foram utilizados a jusante pela Bonik para os fins das suas operações tributadas, o direito a dedução não lhe pode, em princípio, ser recusado.

34 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio indica que as autoridades fiscais búlgaras não afirmam que a Bonik adquiriu as mercadorias em causa no processo principal a fornecedores diferentes da Favorit stroy e da Agro treyd e que existem provas que corroboram a realização de entregas diretas. Sublinha igualmente que as referidas autoridades não contestam o facto de a Bonik ter posteriormente efetuado entregas de mercadorias do tipo das que estão em causa no processo principal e na mesma quantidade.

35 Assim, importa também recordar que a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pela Diretiva 2006/112 (v., designadamente, acórdãos Halifax e o., já referido, n.º 71; Kittel e Recolta Recycling, já referido, n.º 54; de 7 de dezembro de 2010, R., C-285/09, Colet., p. I-12605, n.º 36; de 27 de outubro de 2011, Tanoarch, C-504/10, Colet., p. I-10853, n.º 50; e Mahagében e Dávid, já referido, n.º 41).

36 A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que os sujeitos passivos não podem fraudulenta ou abusivamente invocar as normas do direito da União (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Fini H, n.º 32; Halifax e o., n.º 68; Kittel e Recolta Recycling, n.º 54; e Mahagében e Dávid, n.º 41).

37 Assim, compete às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais recusar o direito a dedução se se demonstrar, à luz de elementos objetivos, que este direito é invocado fraudulenta ou abusivamente (v. acórdãos, já referidos, Fini H, n.º 34; Kittel e Recolta Recycling, n.º 55; e Mahagében e Dávid, n.º 42).

38 É o que acontece quando o próprio sujeito passivo comete uma fraude fiscal. Com efeito, neste caso, os critérios objetivos nos quais se baseiam os conceitos de entregas de bens ou de prestações de serviços efetuadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e de atividade económica não estão cumpridos (v. acórdãos, já referidos, Halifax e o., n.ºs 58 e 59, e Kittel e Recolta Recycling, n.º 53).

39 Do mesmo modo, um sujeito passivo que sabia ou deveria saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA deve, para efeitos da Diretiva 2006/112, ser considerado participante nessa fraude, independentemente da questão de saber se retira ou não benefícios da revenda dos bens ou da utilização dos serviços no quadro das operações tributadas que efetuou a jusante (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Kittel e Recolta Recycling, n.º 56, e Mahagében e Dávid, n.º 46).

40 Daqui resulta que o direito a dedução só pode ser recusado a um sujeito passivo se, à luz de elementos objetivos, se demonstrar que este sujeito passivo, ao qual foram fornecidos os bens ou prestados os serviços que estão na base do direito a dedução, sabia ou deveria saber que, ao adquirir estes bens ou estes serviços, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA cometida pelo

fornecedor ou por outro operador a montante ou a jusante na cadeia destes fornecimentos ou destas prestações (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Kittel e Recolta Recycling, n.os 56 a 61, e Mahagében e Dávid, n.º 45).

41 Em contrapartida, não é compatível com o regime do direito a dedução previsto na referida diretiva recusar esse direito a um sujeito passivo que não sabia nem poderia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação incluída na cadeia de fornecimento, anterior ou posterior à realizada pelo referido sujeito passivo, era constitutiva de uma fraude ao IVA (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Optigen e o., n.os 52 e 55; Kittel e Recolta Recycling, n.os 45, 46 e 60; e Mahagében e Dávid, n.º 47).

42 Com efeito, a instituição de um sistema de responsabilidade objetiva ultrapassaria aquilo que é necessário para preservar os direitos da Administração Fiscal (v. acórdão Mahagében e Dávid, já referido, n.º 48).

43 Consequentemente, uma vez que a recusa do direito a dedução é uma exceção à aplicação do princípio fundamental que constitui este direito, incumbe às autoridades fiscais competentes fazer prova bastante dos elementos objetivos que permitam concluir que o sujeito passivo sabia ou deveria saber que a operação invocada para fundamentar o direito a dedução fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou por outro operador interveniente a montante ou a jusante da cadeia de fornecimento (v. acórdão Mahagében e Dávid, já referido, n.º 49).

44 Daqui resulta que, se o órgão jurisdicional de reenvio considerar provada a realização efetiva das entregas de bens em causa no processo principal e a utilização a jusante destes bens pela Bonik para os fins das suas operações tributadas, competirá seguidamente a esse órgão jurisdicional verificar se as autoridades fiscais em causa provaram a existência desses elementos objetivos.

45 Nestas condições, há que responder às questões submetidas que os artigos 2.°, 9.°, 14.°, 62.°, 63.°, 167.°, 168.° e 178.° da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, seja recusado a um sujeito passivo o direito de deduzir o IVA relativo a uma entrega de bens pelo facto de, tendo em conta as fraudes ou as irregularidades cometidas a montante ou a jusante desta entrega, se considerar que esta entrega não foi efetivamente efetuada, sem que esteja demonstrado, à luz de elementos objetivos, que esse sujeito passivo sabia ou deveria saber que a operação invocada para fundamentar o direito a dedução fazia parte de uma fraude ao IVA cometida a montante ou a jusante na cadeia de fornecimento, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Quanto às despesas

46 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

Os artigos 2.°, 9.°, 14.°, 62.°, 63.°, 167.°, 168.° e 178.° da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, seja recusado a um sujeito passivo o direito de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado relativo a uma entrega de bens pelo facto de, tendo em conta as fraudes ou as irregularidades cometidas a montante ou a jusante desta entrega, se considerar que esta entrega não foi efetivamente efetuada, sem que esteja demonstrado, à luz de elementos objetivos, que esse sujeito passivo sabia ou deveria saber que a operação invocada para

fundamentar o direito a dedução fazia parte de uma fraude ao imposto sobre o valor acrescentado cometida a montante ou a jusante na cadeia de fornecimento, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Assinaturas