Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

6 de setembro de 2012*

«Fiscalidade — IVA — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 9.º — Conceito de 'sujeito passivo' — Direito a dedução — Recusa — Princípio da neutralidade fiscal — Cancelamento do alvará do empresário em nome individual que emitiu a fatura — Emitente da fatura que não cumpriu a obrigação de declarar os seus trabalhadores à Administração Fiscal — Obrigação do sujeito passivo de se certificar do comportamento regular do emitente da fatura relativamente à Administração Fiscal»

No processo C-324/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Legfelsőbb Bíróság (Hungria), por decisão de 21 abril de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 29 de junho de 2011, no processo

Gábor Tóth

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis e T. von Danwitz (relator), juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de G. Tóth, por G. Patakiné Schneider, ügyvéd,

— em representação do Governo húngaro, por M. Fehér e K. Szíjjártó, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por V. Bottka e A. Sipos, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

* Língua do processo: húngaro.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação 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 G. Tóth à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Direção Regional de Finanças da Região Norte, pertencente à Administração Fiscal e Aduaneira Nacional), sucessora jurídica da Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (repartição fiscal local dependente da repartição fiscal da região Norte da Administração das Contribuições e do Controlo Financeiro), a respeito da recusa desta última de admitir a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante sobre operações consideradas suspeitas.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva 2006/112 sujeita a IVA as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

4 O artigo 9.º, n.º 1, da referida 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. […]»

5 Nos termos do artigo 167.º da mesma diretiva, que figura no seu título X, intitulado «Deduções», capítulo 1, ele próprio intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», «[o] direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível».

6 O artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 prevê que, 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 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.

7 O artigo 178.º da referida diretiva, que figura no mesmo título X, capítulo 4, intitulado «Disposições relativas ao exercício do direito à dedução», estabelece:

«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.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º;

[...]»

8 Segundo o artigo 213.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da mesma diretiva, que figura no seu título XI, intitulado «Obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos», capítulo 2, ele próprio intitulado «Identificação», os sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade na qualidade de sujeitos passivos.

9 O artigo 220.º, ponto 1, da Diretiva 2006/112, que figura no referido título XI, capítulo 3, intitulado «Faturação», prevê que os sujeitos passivos devem assegurar que seja emitida uma fatura, por eles próprios, pelos adquirentes ou destinatários ou, em seu nome e por sua conta, por terceiros, relativamente às entregas de bens ou às prestações de serviços que efetuem a outros sujeitos passivos ou a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos.

10 O artigo 226.º da Diretiva 2006/112 enumera as únicas menções que, sem prejuízo das disposições específicas previstas na diretiva, devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos seus artigos 220.° e 221.°

11 O artigo 273.º da referida diretiva, que figura no mesmo título XI, capítulo 7, intitulado «Disposições diversas», enuncia:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no capítulo 3.»

Direito húngaro

12 O artigo 32.º, n.º 1, alínea a), da Lei LXXIV de 1992, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128, a seguir «lei do IVA»), prevê que um sujeito passivo tem o direito a deduzir do montante do imposto do qual é devedor o montante do imposto que lhe tenha sido repercutido por outro sujeito passivo em virtude de bens que lhe tenham sido entregues ou de serviços que lhe tenham sido prestados.

13 Segundo o artigo 35.º, n.º 1, alínea a), da referida lei, sem prejuízo de disposição em contrário na Lei relativa aos impostos, o direito a dedução apenas pode ser exercido caso se disponha de documentos autênticos que comprovem o montante do imposto pago a montante. São considerados como tais as faturas, as faturas simplificadas e os documentos que substituam a fatura, emitidos em nome do sujeito passivo.

14 O artigo 44.º, n.º 5, da lei do IVA dispõe:

«O emitente da fatura ou da fatura simplificada é responsável pela veracidade dos dados que dela constem. Os direitos em matéria de tributação do sujeito passivo que figura como adquirente no documento comprovativo não podem ser colocados em causa se este, no respeitante ao facto gerador do imposto, tiver atuado com a diligência devida, tendo em conta as circunstâncias da entrega de bens ou da prestação de serviços.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 Em 2007, G. Tóth efetuou trabalhos de construção por conta de sujeitos passivos, recorrendo parcialmente a subcontratantes, nomeadamente ao empresário em nome individual M. L. Os contratos celebrados entre este empresário e G. Tóth previam a obrigação de o subcontratado manter um livro de obra e emitir um certificado de execução da obra. Segundo os livros de obra, M. L. empregava na obra oito a catorze trabalhadores. A certificação da obra era efetuada no momento em que G. Tóth a entregasse aos seus clientes. M. L. emitiu, no que diz respeito à obra em causa, 20 faturas que G. Tóth aceitou e inscreveu na sua contabilidade e nas suas declarações fiscais. G. Tóth sustenta que pagava as faturas em dinheiro.

16 M. L. deixou de cumprir as suas obrigações fiscais a partir de 2003. Também não declarou os seus trabalhadores à Administração Fiscal, nem como trabalhadores do quadro nem como temporários. Por decisão final de 20 de junho de 2007, a autoridade municipal competente retirou a M. L. o alvará de empresário em nome individual de que era titular.

17 A Administração Fiscal liquidou a G. Tóth um adicional de 5 600 000 HUF ao montante do IVA relativo a 2007, pelo facto de o imposto incluído nas faturas emitidas por M. L. não poder ser deduzido, visto que, a partir de 20 de junho de 2007, tinha perdido a qualidade de sujeito passivo, não podendo, pois, a partir desta data, emitir faturas válidas. Além disso, numa parte das faturas emitidas por M. L. figurava uma data anterior à da aquisição do livro de faturas do qual foram retiradas, a saber, 7 de setembro de 2007. Por último, G. Tóth não procurou informar-se em que qualidade é que as pessoas que efetuaram o trabalho estiveram presentes na obra.

18 Na sequência da reclamação apresentada por G. Tóth desta decisão, esta última foi confirmada por decisão de 8 de janeiro de 2010 da recorrida no processo principal. Esta considerou, nomeadamente, que, no momento da emissão de 16 das 20 faturas em causa, M. L. já não era sujeito passivo e, portanto, tinha perdido o direito a repercutir o imposto. O facto de, durante o ano em causa, o seu número de identificação fiscal ainda não ter sido cancelado do registo da Administração Fiscal não era pertinente a este respeito.

19 Por decisão de 9 de junho de 2010, o Nógrád megyei bíróság (Tribunal Regional de Nógrád) negou provimento ao recurso interposto por G. Tóth da decisão da recorrida no processo principal. Esta decisão baseou-se no facto de a qualidade de sujeito passivo de M. L. ter terminado em 20 de junho de 2007 e de, por essa razão, já não ter direito a repercutir o IVA. No que diz respeito às faturas emitidas por M. L. antes desta data, esse órgão jurisdicional constatou que este último não dispunha de trabalhadores declarados ou temporários, pelo que não tinha ficado provado que a obra em causa tivesse sido efetivamente realizada pelo mesmo. Além disso, G. Tóth não verificou se o serviço mencionado na fatura tinha efetivamente sido prestado pelo emitente desta e se as pessoas que trabalhavam na obra faziam parte do quadro de pessoal ou eram trabalhadores temporários contratados por M. L.

20 G. Tóth interpôs recurso da referida decisão do Nógrád megyei bíróság para o órgão jurisdicional de reenvio. Esse órgão jurisdicional duvida, por um lado, que o direito a dedução possa ser limitado pelo facto de ter sido cancelado o alvará de empresário em nome individual do emitente da fatura. Por outro lado, esse órgão jurisdicional interroga-se sobre se é possível considerar que G. Tóth sabia ou devia saber que participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA, na aceção do n.º 59 do acórdão de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, Colet., p. I-6161), uma vez que não procurou verificar se existia uma relação jurídica entre as pessoas que trabalhavam na obra e o emitente da fatura.

21 Por entender que a resolução do litígio no processo principal depende da interpretação do direito da União, o Legfelsőbb Bíróság (Supremo Tribunal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) A interpretação jurídica que exclui do direito a dedução o destinatário da fatura quando o alvará do empresário em nome individual que a emitiu foi cancelado pelo secretário municipal antes do cumprimento do contrato ou da emissão da fatura viola o princípio da neutralidade fiscal (artigo 9.º da Diretiva [2006/112])?

2) O facto de o empresário em nome individual que emitiu a fatura não ter declarado os trabalhadores que emprega (que, portanto, trabalham 'ilegalmente') e de, por esse motivo, a [A]dministração [F]iscal ter declarado que o referido empresário 'não dispõe de trabalhadores declarados' pode obstar ao exercício do direito a dedução do destinatário da fatura, tendo em conta o princípio da neutralidade fiscal?

3) Pode considerar-se que o destinatário da fatura atua com negligência quando não verifica se existe uma relação jurídica entre os operários que trabalham na obra e o emissor da fatura nem se este cumpriu as suas obrigações fiscais de declaração ou outras obrigações relativas àqueles trabalhadores? Pode considerar-se que este comportamento constitui um facto objetivo que demonstra que o destinatário da fatura sabia ou devia saber que estava a participar numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA?

4) Tendo em conta o princípio da neutralidade fiscal, o tribunal nacional pode tomar em consideração as circunstâncias anteriores quando a sua apreciação global o leve a concluir que a operação económica não ocorreu entre as pessoas que figuram na fatura?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

22 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a Diretiva 2006/112 e o princípio da neutralidade fiscal devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a autoridade tributária recuse a um sujeito passivo o direito a deduzir o IVA devido ou pago por serviços que lhe foram prestados pelo facto de o alvará de empresário individual do emitente da fatura ter sido cancelado antes de este ter prestado os serviços em causa ou de ter emitido a fatura correspondente.

23 Segundo jurisprudência constante, 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., designadamente, acórdãos de 25 de outubro de 2001, Comissão/Itália, C-78/00, Colet., p. I-8195, n.º 28; de 10 de julho de 2008, Sosnowska, C-25/07, Colet., p. I-5129, n.º 14; e de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, n.º 37).

24 Como o Tribunal de Justiça salientou reiteradamente, 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., designadamente, acórdãos de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colet., p. I-1577, n.º 43; Kittel e Recolta Recycling, já referido, n.º 47; e Mahagében e Dávid, já referido, n.º 38).

25 O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. Por conseguinte, o sistema comum do IVA garante a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as mesmas estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (v., designadamente, acórdãos Gabalfrisa e o., já referido, n.º 44; de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colet., p. I-1609, n.º 78; e Mahagében e Dávid, já referido, n.º 39).

26 No que se refere às condições materiais exigidas para o surgimento do direito a dedução, resulta do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 que os bens ou serviços invocados para basear esse direito devem ser utilizados a jusante pelo sujeito passivo para os fins das suas operações tributadas e que, a montante, esses bens ou serviços devem ser prestados por outro sujeito passivo.

27 No que diz respeito ao processo principal, decorre da decisão de reenvio que os serviços em causa foram utilizados a jusante pelo recorrente no processo principal para os fins das suas operações tributadas.

28 Quanto à qualidade de sujeito passivo do emitente da fatura relativa aos referidos serviços, importa recordar a definição deste conceito prevista no artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112.

29 Segundo o primeiro parágrafo da dita disposição, 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. Nos termos do segundo parágrafo da mesma disposição, entende-se por «atividades económicas» todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas.

30 Daqui resulta que o conceito de «sujeito passivo» é definido de forma ampla, baseando-se em circunstâncias factuais. Em contrapartida, não decorre do referido artigo 9.º, n.º 1, que a qualidade de sujeito passivo dependa de qualquer autorização ou licença concedida pela Administração para o exercício de uma atividade económica.

31 Na verdade, o artigo 213.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 dispõe que os sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade como sujeitos passivos. Contudo, não obstante a importância desta declaração para o bom funcionamento do sistema do IVA, a referida declaração não pode constituir uma condição suplementar exigida para o reconhecimento da qualidade de sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da mesma diretiva, visto que esse artigo 213.º figura no seu título XI, capítulo 2, intitulado «Identificação».

32 Além disso, o Tribunal de Justiça já declarou que um eventual incumprimento pelo prestador de serviços da obrigação de declarar o início da sua atividade tributável não pode pôr em causa o direito a dedução de que beneficia o destinatário dos serviços prestados no que diz respeito ao IVA pago por estes. Consequentemente, o referido destinatário beneficia do direito a dedução mesmo quando o prestador de serviços seja um sujeito passivo que não está registado para efeitos de IVA, desde que as faturas correspondentes contenham todas as informações exigidas pelo artigo 226.º da Diretiva 2006/112, em particular, as necessárias para a identificação da pessoa que emitiu as ditas faturas e a natureza dos referidos serviços (v. acórdão de 22 de dezembro de 2010, Dankowski, C-438/09, Colet., p. I-14009, n.ºs 33, 36 e 38).

33 Daqui resulta que as autoridades tributárias não podem recusar o direito a dedução pelo facto de o emitente da fatura já não dispor de um alvará de empresário em nome individual e, portanto, já não ter direito a utilizar o seu número de identificação fiscal, desde que esta fatura inclua todas as informações enunciadas no artigo 226.º da Diretiva 2006/112.

34 Em face das considerações precedentes, há que responder à primeira questão que a Diretiva 2006/112 e o princípio da neutralidade fiscal devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a autoridade tributária recuse a um sujeito passivo o direito a deduzir o IVA devido ou pago por serviços que lhe foram prestados unicamente pelo facto de o alvará de empresário em nome individual do emitente da fatura lhe ter sido retirado antes de este ter prestado os serviços em causa ou de ter emitido a fatura correspondente, desde que esta inclua todas as informações exigidas pelo artigo 226.º desta diretiva, em particular, as necessárias para identificação da pessoa que emitiu a dita fatura e a natureza dos serviços prestados.

Quanto à segunda questão

35 Com esta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a Diretiva 2006/112 e o princípio da neutralidade fiscal devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a autoridade tributária recuse a um sujeito passivo o direito a deduzir o IVA devido ou pago pelos serviços que lhe foram prestados pelo facto de o emitente da fatura correspondente a estes serviços não ter declarado os trabalhadores que empregava.

36 Referindo-se a um prestador de serviços que cometeu a irregularidade de não declarar os trabalhadores que empregava, pelo que estes efetuavam trabalho não declarado no momento da prestação dos serviços em causa, esta questão visa uma situação análoga à da causa principal no processo C-142/11, que deu origem ao acórdão Mahagében e Dávid, já referido.

37 Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça baseou-se, por um lado, nos princípios que regem o direito a dedução e, por outro, na jurisprudência relativa à recusa da concessão do benefício de direitos que são invocados fraudulosa ou abusivamente (v. acórdão Mahagében e Dávid, já referido, n.os 37 a 42 e 46 a 48).

38 O Tribunal de Justiça concluiu, com esta base, que a Diretiva 2006/112 se opõe a uma prática nacional em virtude da qual a autoridade tributária recusa a um sujeito passivo o direito a dedução do IVA pelo facto de o emitente da fatura correspondente a esses serviços ter cometido irregularidades, sem que essa autoridade prove, com base em elementos objetivos, que o sujeito passivo em causa sabia ou devia saber que a operação invocada como fundamento do direito a dedução estava implicada numa fraude cometida pelo referido emitente ou por outro operador interveniente a montante na cadeia de prestações (v. acórdão Mahagében e Dávid, já referido, n.º 50).

39 Consequentemente, há que responder à segunda questão que a Diretiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que se opõe a que uma autoridade tributária recuse a um sujeito passivo o direito a dedução do IVA devido ou pago pelos serviços que lhe foram prestados pelo facto de o emitente da fatura correspondente a esses serviços não ter declarado os trabalhadores que empregava, sem que essa autoridade prove, com base em elementos objetivos, que esse sujeito passivo sabia ou devia saber que a operação invocada como fundamento do direito a dedução estava implicada numa fraude cometida pelo referido emitente ou por outro operador interveniente a montante na cadeia de prestações.

Quanto à terceira questão

40 Com a terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a Diretiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que o facto de o sujeito passivo não ter verificado se existia uma relação jurídica entre os trabalhadores da obra e o emitente da fatura ou se este emitente tinha declarado esses trabalhadores constitui uma circunstância objetiva que permite concluir que o destinatário da fatura sabia ou devia saber que participava numa operação implicada numa fraude ao IVA.

41 Esta questão visa uma situação análoga à da causa principal no processo C-80/11, que deu origem ao acórdão Mahagében e Dávid, já referido.

42 Nos n.os 53 e 54 do referido acórdão, o Tribunal de Justiça, antes de mais, recordou a jurisprudência segundo a qual os operadores que tomam todas as medidas que lhes podem ser razoavelmente exigidas para garantir que as suas operações não fazem parte de uma fraude, quer se trate de fraude ao IVA ou de outras fraudes, devem poder confiar na legalidade dessas operações sem correrem o risco de perder o seu direito a deduzir o IVA pago a montante. Além disso, nos n.os 55 a 57 e 62 a 65 do mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça teve em conta, respetivamente, o artigo 273.º da Diretiva 2006/112 e o facto de que, em princípio, incumbe às autoridades tributárias efetuar as fiscalizações necessárias junto dos sujeitos passivos a fim de detetar irregularidades e fraudes ao IVA, bem como impor sanções ao sujeito passivo que cometa essas irregularidades e fraudes.

43 Com base nesta análise, o Tribunal de Justiça concluiu que a Diretiva 2006/112 se opõe a uma prática nacional em virtude da qual a autoridade tributária recusa o direito a dedução com o fundamento de que o sujeito passivo não se certificou de que o emitente da fatura correspondente aos bens em relação aos quais o direito a dedução é requerido tinha a qualidade de sujeito passivo, dispunha dos bens em causa e estava em condições de os fornecer e tinha cumprido as suas obrigações de declaração e pagamento do IVA, apesar de os requisitos materiais e formais previstos na Diretiva 2006/112 para o exercício do direito a dedução estarem preenchidos e de o sujeito passivo não dispor de indícios que justifiquem a suspeita da existência de irregularidades ou de fraude por parte do referido emitente (v. acórdão Mahagében e Dávid, já referido, n.º 66).

44 Esta conclusão, relativa a uma entrega de bens, é também aplicável no caso de uma prestação de serviços no tocante à questão de saber se é possível considerar que o sujeito passivo sabia ou devia saber que a prestação invocada para basear o seu direito a dedução estava implicada numa fraude cometida pelo emitente da fatura, pelo facto de não ter verificado se o emitente da fatura dispunha do pessoal necessário para poder prestar os serviços em causa, se esse emitente tinha cumprido as suas obrigações de declaração a respeito deste pessoal e se o pessoal do referido emitente tinha efetuado a obra em causa.

45 Consequentemente, há que responder à terceira questão que a Diretiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que o facto de o sujeito passivo não ter verificado se existia uma relação jurídica entre os trabalhadores da obra e o emitente da fatura ou se este emitente tinha declarado estes trabalhadores não constitui uma circunstância objetiva que permita concluir que o destinatário da fatura sabia ou devia saber que participava numa operação implicada numa fraude ao IVA, quando esse destinatário não dispunha de indícios que permitissem suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude por parte do referido emitente. Por conseguinte, o direito a dedução não pode ser recusado em virtude do referido facto, a partir do momento em que estavam reunidos os requisitos materiais e formais previstos na dita diretiva para o exercício deste direito.

Quanto à quarta questão

46 Com esta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a Diretiva 2006/112 e o princípio da neutralidade fiscal se opõem a que se tome em consideração as circunstâncias mencionadas nas três primeiras questões quando se conclua, com base numa apreciação global das circunstâncias do caso em apreço, que, na realidade, a operação invocada para basear o direito a dedução não ocorreu entre as pessoas mencionadas na fatura.

47 Segundo a decisão de reenvio, está apurado que o recorrente no processo principal que pretende exercer o direito a dedução tem a qualidade de sujeito passivo e que forneceu trabalhos de construção a outros sujeitos passivos e, portanto, efetuou uma prestação de serviços tributável. Visto que este

sujeito passivo não efetuou estes trabalhos com recurso ao seu próprio pessoal, mas recorrendo a subcontratantes, os serviços em causa foram-lhe prestados por outro operador e este utilizou-os a jusante para as necessidades das suas próprias operações tributáveis.

48 Além disso, decorre da decisão de reenvio que o recorrente no processo principal celebrou um contrato com M. L. para a realização dos trabalhos em causa e apresentou as faturas emitidas por este último, relativas a estes trabalhos e que contêm todas as informações exigidas pela Diretiva 2006/112. A decisão de reenvio não contém nenhuma precisão que permita considerar que o recorrente no processo principal cometeu ele próprio manipulações, como a apresentação de falsas declarações ou a emissão de faturas irregulares.

49 Nestas circunstâncias, afigura-se que a quarta questão visa uma situação na qual os serviços em causa não foram realizados pelo pessoal do emitente da fatura, mas pelo de outro operador, o que pode ser a consequência tanto de uma dissimulação fraudulenta do prestador de serviços como do simples recurso a outro subcontratante. Ora, não resulta da decisão de reenvio que esta questão ponha em causa a premissa na qual assentam as três primeiras questões, a saber, que, no processo principal, estão reunidos os requisitos materiais e formais previstos na Diretiva 2006/112 para o surgimento e o exercício do direito a dedução.

50 Na verdade, quando a autoridade tributária fornece indícios concretos relativos à existência de uma fraude, nem a Diretiva 2006/112 nem o princípio da neutralidade fiscal se opõem a que o órgão jurisdicional nacional verifique, no âmbito de um litígio entre o sujeito passivo e a autoridade tributária tendo por objeto a recusa do direito a dedução, se o emitente da fatura efetuou ele próprio a operação em causa e a que, para esse efeito, tome em consideração todas as circunstâncias do caso em apreço, incluindo as mencionadas nas duas primeiras questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

51 Porém, impõe-se constatar que tal verificação não pode pôr em causa as considerações que constituem o fundamento das respostas dadas às três primeiras questões, salvo quando a autoridade tributária prove, com base em elementos objetivos, que o sujeito passivo em causa sabia ou devia saber que a operação invocada para basear o direito a dedução estava implicada numa fraude cometida pelo emitente da fatura ou por outro operador interveniente a montante na cadeia de prestações.

52 Esta conclusão é corroborada pelo acórdão de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Colet., p. I-771, n.os 27 e 29), relativo à isenção do IVA referente a uma entrega de bens para exportação para fora da União Europeia, no qual o Tribunal de Justiça declarou que um fornecedor deve poder confiar na legalidade da operação que empreende sem correr o risco de perder o direito à isenção de IVA, quando não se tenha podido aperceber, mesmo atuando com a diligência de um comerciante avisado, de que os pressupostos da isenção, na realidade, não estavam preenchidos, devido à falsificação da prova da exportação apresentada pelo comprador.

53 Em face do exposto, há que responder à quarta questão que, quando a autoridade tributária fornece indícios concretos relativos à existência de uma fraude, a Diretiva 2006/112 e o princípio da neutralidade fiscal não se opõem a que o órgão jurisdicional nacional verifique, com base num exame global das circunstâncias do caso em apreço, se o emitente da fatura efetuou ele próprio a operação em causa. Porém, numa situação como a em causa no processo principal, o direito a dedução só pode ser recusado se estiver provado pela autoridade tributária, com base em elementos objetivos, que o destinatário da fatura sabia ou devia saber que a operação invocada para basear o direito a dedução estava implicada numa fraude cometida pelo referido emitente ou por outro operador interveniente a montante na cadeia de prestações.

Quanto às despesas

54 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:

1) **A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e o princípio da neutralidade fiscal devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a autoridade tributária recuse a um sujeito passivo o direito a deduzir o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago por serviços que lhe foram prestados unicamente pelo facto de o alvará de empresário em nome individual do emitente da fatura lhe ter sido retirado antes de este ter prestado os serviços em causa ou de ter emitido a fatura correspondente, desde que esta inclua todas as informações exigidas pelo artigo 226.º desta diretiva, em particular, as necessárias para identificação da pessoa que emitiu a dita fatura e a natureza dos serviços prestados.**

2) **A Diretiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que se opõe a que uma autoridade tributária recuse a um sujeito passivo o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago pelos serviços que lhe foram prestados pelo facto de o emitente da fatura correspondente a esses serviços não ter declarado os trabalhadores que empregava, sem que essa autoridade prove, com base em elementos objetivos, que esse sujeito passivo sabia ou devia saber que a operação invocada como fundamento do direito a dedução estava implicada numa fraude cometida pelo referido emitente ou por outro operador interveniente a montante na cadeia de prestações.**

3) **A Diretiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que o facto de o sujeito passivo não ter verificado se existia uma relação jurídica entre os trabalhadores da obra e o emitente da fatura ou se este emitente tinha declarado estes trabalhadores não constitui uma circunstância objetiva que permita concluir que o destinatário da fatura sabia ou devia saber que participava numa operação implicada numa fraude ao IVA, quando esse destinatário não dispunha de indícios que permitissem suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude por parte do referido emitente. Por conseguinte, o direito a dedução não pode ser recusado em virtude do referido facto, a partir do momento em que estavam reunidos os requisitos materiais e formais previstos na dita diretiva para o exercício deste direito.**

4) **Quando a autoridade tributária fornece indícios concretos relativos à existência de uma fraude, a Diretiva 2006/112 e o princípio da neutralidade fiscal não se opõem a que o órgão jurisdicional nacional verifique, com base num exame global das circunstâncias do caso em apreço, se o emitente da fatura efetuou ele próprio a operação em causa. Porém, numa situação como a em causa no processo principal, o direito a dedução só pode ser recusado se estiver provado pela autoridade tributária, com base em elementos objetivos, que o destinatário da fatura sabia ou devia saber que a operação invocada para basear o direito a dedução estava implicada numa fraude cometida pelo referido emitente ou por outro operador interveniente a montante na cadeia de prestações.**

Assinaturas