Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

26 de abril de 2017*

«Reenvio prejudicial — Invocação oficiosa de um fundamento relativo à violação do direito da União — Princípios da equivalência e da efetividade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Direito à dedução do imposto pago a montante — Sistema de autoliquidação — Artigo 199.º, n.º 1, alínea g) — Aplicação unicamente no caso de bens imóveis — Pagamento indevido do imposto pelo adquirente dos bens ao vendedor com base numa fatura emitida de maneira errada — Decisão da autoridade tributária que declara uma dívida fiscal a cargo do adquirente de bens e que recusa o pagamento da dedução solicitada por este e lhe aplica uma coima fiscal»

No processo C-564/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Kecskemét, Hungria), por decisão de 7 de outubro de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 4 de novembro de 2015, no processo

Tibor Farkas

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: T. von Danwitz, presidente de secção, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe e C. Lycourgos (relator), juízes,

advogado-geral: M. Bobek,

secretário: I. Illéssy, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 7 de setembro de 2016,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Governo húngaro, por M. M. Tátrai, M. Z. Fehér e G. Koós, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo estónio, por K. Kraavi-Käerdi, na qualidade de agente,

* Língua do processo: húngaro.

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

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 10 de novembro de 2016,

profere o presente

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 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (a seguir «Diretiva 2006/112»), e dos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre Tibor Farkas e a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Direção-Geral das Finanças da Região de Alfold do Sul da Administração Tributária e Aduaneira Nacional, Hungria, a seguir «Administração Tributária húngara») relativo a uma decisão desta última que declara a existência de uma dívida fiscal a seu cargo e lhe aplica uma coima fiscal por não ter aplicado as disposições nacionais relativas ao sistema de autoliquidação.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do considerando 42 da Diretiva 2006/112, «[e]m determinados casos específicos, os Estados-Membros deverão poder designar o destinatário das entregas de bens ou das prestações de serviços como sendo o devedor do imposto. Esta medida permitir-lhes-á simplificar as regras e lutar contra a fraude e evasão fiscais verificadas em determinados setores ou em certos tipos de operações».

4 O artigo 167.º desta diretiva prevê o seguinte:

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

5 O artigo 168.º, alínea a), da referida 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 [imposto sobre o valor acrescentado (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;

[…]»

6 O artigo 178.º, alíneas a) e f), da Diretiva 2006/112 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 as secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI;

[…]

f) Quando tenha de pagar o imposto na qualidade de destinatário ou adquirente em caso de aplicação dos artigos 194.º a 197.º e 199.º, cumprir as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro.»

7 Em conformidade com o artigo 193.º da Diretiva 2006/112, o IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.º a 199.º e 202.º desta diretiva.

8 O artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da referida diretiva dispõe:

«Os Estados-Membros podem prever que o devedor do imposto é o sujeito passivo destinatário das seguintes operações:

[…]

g) Entrega de um bem imóvel vendido pelo devedor no âmbito de um processo de venda coerciva.

[…]»

9 O artigo 226.º, ponto 11-A da Diretiva 2006/112 prevê:

«Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º são as seguintes:

[…]

11-A) Quando o adquirente ou destinatário for devedor do imposto, a menção "Autoliquidação"».

10 Nos termos do artigo 395.º desta diretiva:

«1. O Conselho, deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derrogatórias da presente diretiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais.

[…]

2. O Estado-Membro que pretenda introduzir a medida prevista no n.º 1 deve apresentar à Comissão um pedido nesse sentido, fornecendo-lhe todas as informações necessárias. […]

Logo que a Comissão disponha de todos os elementos de apreciação que considere úteis, informa do facto o Estado-Membro requerente no prazo de um mês e transmite o pedido, na língua original, aos demais Estados-Membros.

3. Nos três meses seguintes ao envio da informação a que se refere o segundo parágrafo do n.º 2, a Comissão deve apresentar ao Conselho uma proposta adequada ou, se o pedido de derrogação suscitar objeções da sua parte, uma comunicação expondo as referidas objeções.

4. Em qualquer caso, o procedimento estabelecido nos n.os 2 e 3 deve estar concluído no prazo de oito meses a contar da receção do pedido pela Comissão.»

Direito húngaro

11 O artigo 142.º da általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei n.º CXXVII de 2007 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado), na sua versão aplicável ao processo principal (a seguir «Lei do IVA»), dispõe:

«1. O imposto será pago pelo adquirente do bem ou pelo beneficiário do serviço:

[…]

g) Em caso de entrega de bens de investimento da empresa ou de outras entregas de bens ou prestações de serviços com um valor de mercado superior a 100 000 forints húngaros [(HUF) (cerca de 324 euros)] à data da sua execução, se sobre o sujeito passivo obrigado a essa execução impender um processo de venda coerciva ou qualquer outro processo pelo qual se determine a título definitivo a respetiva incapacidade de pagamento.

[…]

7. Se for aplicado o n.º 1, o transmitente dos bens ou o prestador do serviço deve emitir uma fatura em que não conste o montante do IVA a jusante nem a taxa prevista no artigo 83.º

[…]»

12 O artigo 169.º, alínea n), da lei do IVA prevê:

«A fatura deve conter obrigatoriamente as seguintes menções:

[…]

n) quando o adquirente ou destinatário for devedor do imposto, a menção “Autoliquidação”;

[…]»

13 O artigo 170.º, n.os 1 e 2, da adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Lei n.º XCII de 2003 relativa ao sistema de tributação), na sua versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «lei que aprova o Código de Processo Tributário»), enuncia:

«1. Quando o pagamento do imposto seja insuficiente, há lugar ao pagamento de uma coima fiscal. Salvo disposição em contrário da presente lei, o montante da coima será de 50% do montante não liquidado. O montante da coima será de 200% do montante não pago se a diferença em relação ao montante em dívida estiver ligada à ocultação de rendimentos, ou à falsificação ou à destruição de provas, de livros de contabilidade ou de registos. As autoridades tributárias também aplicam uma coima fiscal quando o sujeito passivo apresente, sem a isso ter direito, um pedido de ajuda pública ou o reembolso de imposto ou uma declaração relativa a um crédito, uma ajuda ou um reembolso e a Administração constatou que o contribuinte não tinha esse direito antes da concessão. Nesse caso, a base de cálculo da coima é igual ao montante indevidamente solicitado.

2. Em caso de autoliquidação, o diferencial da dívida tributária a cargo do contribuinte só deve ser considerado um pagamento insuficiente do imposto se o referido diferencial não tiver sido pago antes de decorrido o prazo estabelecido ou se tiver beneficiado de uma ajuda pública. […]»

14 Nos termos do artigo 171.º da lei que aprova o Código de Processo Tributário:

«1. A percentagem da coima pode ser reduzida, ou não ser aplicada, oficiosamente ou a pedido do interessado, no caso de se verificarem circunstâncias que mereçam ser consideradas excecionais e que permitam concluir que o sujeito passivo, ou o seu representante, um empregado, um dos seus membros ou o seu mandatário que seja responsável pela dívida fiscal, agiu com a diligência que se podia esperar dele numa determinada situação. A redução da coima deve ser determinada tendo em conta todas as circunstâncias do caso de figura, nomeadamente a importância da dívida fiscal, as circunstâncias do seu surgimento, a gravidade e a frequência do comportamento ilícito do sujeito passivo (ação ou omissão).

2. A coima não pode ser reduzida, oficiosamente nem a pedido do interessado, quando a dívida fiscal está relacionada com a ocultação de rendimentos, a falsificação ou a destruição de elementos de prova, de documentos contabilísticos ou registos.

[…]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 No âmbito de um processo de leilão eletrónico organizado pelas autoridades tributárias, T. Farkas adquiriu um hangar móvel a uma sociedade de responsabilidade limitada, devedora fiscal. O vendedor em causa emitiu a fatura, que incluía o IVA relativo a esta operação, em conformidade com as regras aplicáveis ao regime de tributação comum. Quando T. Farkas pagou o preço de venda determinado pelo leilão, liquidou o IVA indicado por esse vendedor, o qual entregou esse imposto à Administração Tributária húngara.

16 T. Farkas deduziu a jusante o IVA inscrito nessa fatura. Seguidamente, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (Direção Regional de Finanças de Bács-Kiskun da Administração Tributária e Aduaneira Nacional, Hungria) analisou os reembolsos solicitados por T. Farkas correspondentes às declarações do IVA relativas ao quarto trimestre de 2012. Esta autoridade tributária concluiu que as regras que regulam o sistema de autoliquidação, na aceção do artigo 142.º, n.º 1, alínea g), da lei do IVA, segundo as quais incumbia a T. Farkas, enquanto adquirente do bem, pagar diretamente o IVA à Fazenda Pública, não tinham sido respeitadas. Consequentemente, por decisão de 11 de julho de 2014, confirmada por decisão de 7 de novembro de 2014, a Administração Tributária húngara declarou a existência de um diferencial de imposto de 744 000 HUF (cerca de 2 400 euros) a cargo de T. Farkas, indeferiu o seu pedido de reembolso do IVA pago ao vendedor em causa e aplicou-lhe uma coima fiscal no montante 372 000 HUF (cerca de 1 200 euros).

17 T. Farkas defende que a Administração Tributária húngara lhe negou o direito à dedução do IVA devido a um vício de forma, a saber, que a fatura em causa tinha sido emitida segundo o regime de tributação comum, em vez de segundo o regime de tributação por autoliquidação, violando assim o direito da União. Considera que a decisão que lhe impõe o pagamento do diferencial de imposto é injustificada pelo facto de o vendedor em causa ter pagado à Fazenda Pública o IVA em causa. T. Farkas submeteu o assunto ao órgão jurisdicional de reenvio para que este perguntasse ao Tribunal de Justiça se a negação do seu direito à dedução é conforme com o direito da União.

18 O órgão jurisdicional de reenvio considera que a Administração Tributária húngara não negou a T. Farkas o direito à dedução do IVA, mas que o obrigou a pagar o imposto devido em aplicação das regras do regime de tributação por autoliquidação, em conformidade com o artigo 142.º, n.º 1,

alínea g), da lei do IVA. O diferencial a seu cargo corresponde ao IVA indicado na fatura relativa à operação em causa. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, na sequência das decisões da Administração Tributária húngara, embora T. Farkas tenha pagado o IVA ao vendedor em causa, foi considerado devedor à Fazenda Pública. Assim, apesar de a Administração Tributária húngara não contestar o seu direito à dedução do IVA pago, deduz do montante da devolução solicitada o correspondente ao diferencial do imposto que considera a seu cargo. Sendo os dois montantes iguais, anulam-se. Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio constata que o vendedor pagou o IVA à Fazenda Pública, de modo que esta não sofreu qualquer prejuízo pelo facto de a fatura em causa ter sido emitida erradamente segundo o regime de tributação comum em vez de segundo o regime de tributação por autoliquidação. Além disso, na sua opinião, nada indica que tenha havido fraude fiscal ou intenção de obter uma vantagem fiscal.

19 O órgão jurisdicional de reenvio considera que, na prática, a decisão da Administração Tributária húngara impede T. Farkas de exercer o seu direito à dedução. Tendo em conta que, em conformidade com a Diretiva 2006/112 e a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o direito à dedução do IVA só pode ser negado quando se tenha demonstrado a existência de fraude fiscal, a referida decisão não parece ser proporcionada ao objetivo prosseguido pelo regime de tributação por autoliquidação.

20 Nestas condições, o Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Kecskemét, Hungria) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) É compatível com as disposições da [Diretiva 2006/112], em particular com o princípio da proporcionalidade, com os objetivos de neutralidade fiscal e de prevenção da fraude fiscal, que a autoridade tributária, com base nas disposições da [l]ei do IVA, declare a existência de um diferencial de imposto a cargo do adquirente de um bem (ou destinatário de um serviço) no caso de o transmitente do bem (ou o prestador do serviço) emitir a fatura relativa a uma operação sujeita ao regime de autoliquidação no âmbito do sistema de tributação comum, declarando e pagando à [A]dministração [F]iscal o IVA correspondente à referida fatura, e o adquirente do bem (ou destinatário do serviço), por seu lado, deduza o IVA pago ao emitente da fatura, embora não possa fazer uso do seu direito à dedução relativamente ao IVA declarado como diferencial de imposto?

2) A aplicação à escolha de um método de tributação incorreto na declaração de um diferencial de imposto de uma sanção que também implica a aplicação de uma coima fiscal de 50% mesmo que não se tenha verificado qualquer perda de receitas para a Fazenda Pública nem existam indícios de abuso é proporcionada?»

Quanto às questões prejudiciais

Observações preliminares

21 Resulta da decisão de reenvio que a operação em causa no processo principal se caracteriza pela aquisição, por T. Farkas, de um hangar móvel num leilão eletrónico organizado pelas autoridades tributárias nacionais. Nos termos do artigo 142.º, n.º 1, alínea g), da lei do IVA, que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, transpõe o artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112, essas autoridades consideraram que essa operação estava sujeita ao mecanismo de autoliquidação pelo que exigiram a T. Farkas o pagamento do IVA relativo a essa venda aplicando-lhe ao mesmo tempo uma coima fiscal.

22 Em resposta a uma questão formulada pelo Tribunal de Justiça na audiência, o Governo húngaro indicou que a operação em causa no processo principal consistia na entrega de um bem móvel e que o artigo 142.º, n.º 1, alínea g), da lei do IVA se aplica tanto aos bens móveis como aos imóveis.

23 A este propósito, há que salientar que, em conformidade com o artigo 193.º da Diretiva 2006/112, o IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.º a 199.º e 202.º desta diretiva. Em conformidade com o artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112, os Estados-Membros podem prever que o devedor do imposto é o sujeito passivo destinatário das operações de entrega de um bem imóvel vendido pelo devedor no âmbito de um processo de venda coerciva.

24 Decorre do considerando 42 da Diretiva 2006/112 que o objetivo prosseguido pelo referido artigo 199.º, n.º 1, alínea g), é permitir aos Estados-Membros recorrer ao mecanismo da autoliquidação em determinados setores ou em certos tipos de operações, a fim de simplificarem as regras e de lutarem contra a fraude e a evasão fiscais. Esta disposição permite às autoridades fiscais cobrar o IVA aplicado às operações em causa, quando a capacidade do devedor para solver as suas obrigações de IVA estiver comprometida (acórdão de 13 de junho de 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, n.º 28).

25 O Tribunal de Justiça já declarou que o artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 constitui uma exceção ao princípio recordado no artigo 193.º desta diretiva, segundo o qual o IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, e deve, por isso, ser interpretado estritamente. O referido artigo 199.º permite com efeito aos Estados-Membros recorrer, nas situações indicadas no n.º 1, alíneas a) a g), ao mecanismo de autoliquidação, em virtude do qual o devedor de IVA é o sujeito passivo destinatário da operação sujeita a IVA (v., neste sentido, acórdão de 13 de junho de 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, n.ºs 23 e 31).

26 Como salientou o advogado-geral no n.º 28 das suas conclusões, o facto de o mecanismo de autoliquidação ser uma exceção ao princípio previsto no artigo 193.º da Diretiva 2006/112 implica que apenas podem ocorrer exceções a esse princípio quando tal estiver expressamente previsto nesta diretiva.

27 Ora, o artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 faz apenas referência aos bens imóveis e não aos móveis. Por conseguinte, a venda de um bem móvel num leilão, como a que está em causa no processo principal, não está abrangida pelo seu âmbito de aplicação.

28 É certo que o artigo 395.º da Diretiva 2006/112 prevê que os Estados-Membros têm a possibilidade de solicitar o direito de introduzirem medidas especiais derrogatórias desta diretiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. Contudo, o Governo húngaro confirmou na audiência que a Hungria não beneficiou dessa derrogação no âmbito do artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112.

29 Nestas circunstâncias, importa salientar que o artigo 142.º, n.º 1, alínea g), da lei do IVA estende o âmbito de aplicação do regime de autoliquidação às entregas de bens móveis, além do que a redação do artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 permite, que apenas faz referência às entregas de bens imóveis. Por conseguinte, a aplicação do regime de autoliquidação e a aplicação da coima fiscal em causa no processo principal seriam incompatíveis com esta diretiva, se o objeto da venda em causa no processo principal dissesse respeito a um bem móvel.

30 No entanto, sem prejuízo das verificações necessárias por parte do órgão jurisdicional de reenvio, resulta dos elementos dos autos que este transmitiu e dos debates na audiência que teve lugar perante o Tribunal de Justiça que a questão da compatibilidade do referido artigo 142.º, n.º 1, alínea g), com o artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 não foi evocada no âmbito do processo principal.

31 A este respeito, importa recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, na falta de regras da União relativas a uma questão processual, cabe à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro estabelecer essas regras, por força do princípio da autonomia processual, desde que, no entanto, não sejam menos favoráveis do que as que regulam situações semelhantes sujeitas ao direito interno (princípio da equivalência) e não tornem impossível, na prática, ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pelo direito da União (princípio da efetividade) (v., neste sentido, acórdãos de 7 de junho de 2007, van der Weerd e o., C-222/05 a C-225/05, EU:C:2007:318, n.º 28 e jurisprudência referida, e de 17 de março de 2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, n.º 24 e jurisprudência referida).

32 Por um lado, cumpre recordar que o direito da União, e em especial o princípio da efetividade, não exige, em princípio, que os órgãos jurisdicionais nacionais suscitem oficiosamente um fundamento relativo à violação de disposições desse direito, quando o exame desse fundamento os obrigue a sair dos limites do litígio tal como foi circunscrito pelas partes, baseando-se em factos e circunstâncias diferentes daqueles nos quais a parte que tem interesse na aplicação das referidas disposições baseou o seu pedido (v., neste sentido, designadamente, acórdãos de 14 de dezembro de 1995, van Schijndel e van Veen, C-430/93 e C-431/93, EU:C:1995:441, n.º 22, e de 7 de junho de 2007, van der Weerd e o., C-222/05 a C-225/05, EU:C:2007:318, n.º 36).

33 Esta limitação do poder do juiz nacional justifica-se pelo princípio segundo o qual a iniciativa processual pertence às partes e que, consequentemente, quando o direito processual nacional oferece uma real possibilidade à parte em causa de suscitar um fundamento baseado no direito da União, o juiz nacional só está obrigado a agir oficiosamente em casos excecionais em que o interesse público exige a sua intervenção (v., neste sentido, acórdão de 7 de junho de 2007, van der Weerd e o., C-222/05 a C-225/05, EU:C:2007:318, n.ºs 35, 41 e jurisprudência referida).

34 No caso em apreço, importa salientar que não resulta dos elementos dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que o direito processual nacional impedisse o recorrente no processo principal de invocar o fundamento relativo à eventual incompatibilidade do artigo 142.º, n.º 1, alínea g), da lei do IVA com o artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 (v., por analogia, acórdão de 7 de junho de 2007, van der Weerd e o., C-222/05 a C-225/05, EU:C:2007:318, n.º 41).

35 Por outro lado, importa salientar que o respeito do princípio da equivalência exige que, quando as disposições de direito interno relativas às modalidades processuais conferem a um órgão jurisdicional a obrigação de suscitar oficiosamente um fundamento baseado na violação do direito nacional, uma tal obrigação deve aplicar-se, do mesmo modo, a um fundamento de igual natureza, relativo à violação do direito da União (v., neste sentido, acórdãos de 14 de dezembro de 1995, van Schijndel e van Veen, C-430/93 e C-431/93, EU:C:1995:441, n.º 13, e de 17 de março de 2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, n.º 30). O mesmo se passa se o direito nacional conferir ao tribunal a faculdade de invocar oficiosamente esse fundamento (v., neste sentido, acórdão de 14 de dezembro de 1995, van Schijndel e van Veen, C-430/93 e C-431/93, EU:C:1995:441, n.º 14).

36 A este respeito, em resposta a uma questão formulada pelo Tribunal de Justiça na audiência, o Governo húngaro indicou que, em virtude do seu direito nacional, o órgão jurisdicional de reenvio tinha a possibilidade de suscitar oficiosamente tanto um fundamento relativo à violação de uma regra de direito nacional como um fundamento relativo à violação de uma regra do direito da União.

37 Ora, há que salientar que, no âmbito de um processo nos termos do artigo 267.º TFUE, fundado numa nítida separação de funções entre os tribunais nacionais e o Tribunal de Justiça, o juiz nacional é o único competente para verificar e apreciar os factos do litígio no processo principal (v., designadamente, acórdãos de 18 de julho de 2007, Lucchini, C-119/05, EU:C:2007:434, n.º 43, e de 26 de maio de 2011, Stichting Natuur en Milieu e o., C-165/09 a C-167/09, EU:C:2011:348, n.º 47).

38 Além disso, resulta igualmente de jurisprudência constante que compete ao Tribunal de Justiça dar ao órgão jurisdicional nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido (acórdão de 11 de setembro de 2014, B., C-394/13, EU:C:2014:2199, n.º 21 e jurisprudência referida).

39 No caso em apreço, uma vez que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, por um lado, se o hangar móvel, como aquele cuja entrega constitui a operação em causa no processo principal, é um bem móvel ou imóvel e, por outro, se pode suscitar oficiosamente a incompatibilidade do artigo 142.º, n.º 1, alínea g), da lei do IVA com o artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112, não se pode excluir que a resposta às questões submetidas é pertinente para decidir o litígio no processo principal. Consequentemente, há que responder a essas questões.

Quanto à primeira questão

40 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se as disposições da Diretiva 2006/112 e os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que, numa situação como a do processo principal, o adquirente de um bem seja privado do direito à dedução do IVA que pagou indevidamente ao vendedor com base numa fatura emitida segundo as regras relativas ao regime comum do IVA, quando à operação em causa era aplicável o mecanismo de autoliquidação, no caso de o vendedor ter pagado o referido imposto à Fazenda Pública.

41 Importa recordar que, no regime de autoliquidação, não há qualquer pagamento de IVA entre o fornecedor e o adquirente de bens, sendo este último, no que toca às operações efetuadas, devedor do IVA a montante, podendo, em princípio, deduzir este imposto de modo que nenhum montante será devido à Administração Tributária (v., neste sentido, acórdão de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, n.º 29 e jurisprudência referida).

42 Há também que sublinhar que o direito a dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (acórdãos de 15 de julho de 2010, Pannom Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, n.º 37; de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, n.º 30; e de 28 de julho de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 30).

43 O regime de deduções visa libertar inteiramente o sujeito passivo do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, 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 referidas atividades estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (v. acórdãos de 22 de fevereiro de 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, n.º 24; de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, n.º 31; e de 28 de julho de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 29).

44 Importa, além disso, recordar que, no que se refere às modalidades de exercício do direito à dedução do IVA num processo de autoliquidação previsto no artigo 199.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, um sujeito passivo, que é devedor, enquanto adquirente de um bem, do IVA respetivo, não é obrigado a possuir uma fatura passada nos termos dos requisitos formais dessa diretiva, para poder exercer o seu direito à dedução, e deve unicamente cumprir as formalidades estabelecidas pelo Estado-Membro em causa no exercício da opção que lhe é permitida pelo artigo 178.º, alínea f), da referida diretiva (v., neste sentido, acórdão de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, n.ºs 32 e 33).

45 No caso em apreço, decorre do pedido de decisão prejudicial que a fatura em causa no processo principal não contém a menção «autoliquidação», contrariamente ao exigido no artigo 169.º, alínea n), da lei do IVA, e que T. Farkas pagou por erro o IVA, incorretamente mencionado nessa fatura, ao vendedor em causa no processo principal, ao passo que, em aplicação do regime de autoliquidação, enquanto destinatário do bem, deveria ter pagado o IVA às autoridades tributárias, em conformidade

com o artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112. Assim, para além do facto de a referida fatura não cumprir os requisitos formais previstos na legislação nacional, não foi respeitada uma exigência substancial do referido regime.

46 Como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, n.º 38), há que considerar que essa situação impediu a Administração Tributária húngara de controlar a aplicação do regime da autoliquidação, fazendo incorrer o Estado-Membro em causa num risco de perda de receitas fiscais.

47 Por outro lado, importa salientar que o exercício do direito à dedução está limitado apenas aos impostos devidos, isto é, aos impostos correspondentes a uma operação sujeita ao IVA, ou pagos na medida em que sejam devidos (v., neste sentido, acórdão de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, n.º 39). Ora, o IVA pago por T. Farkas ao vendedor do hangar móvel em causa no processo principal não era devido.

48 Assim, uma vez que esse IVA não era devido e que o seu pagamento não respeitou uma exigência substancial do regime de autoliquidação, T. Farkas não tinha direito à dedução do referido IVA.

49 Todavia, T. Farkas pode pedir o reembolso do imposto que pagou indevidamente ao referido vendedor do hangar móvel, em conformidade com o direito nacional (v., neste sentido, acórdão de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, n.º 42).

50 A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, não havendo regulamentação da União em matéria de pedidos de restituição de impostos, cabe ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro prever as condições em que esses pedidos podem ser exercidos, devendo estas condições respeitar os princípios da equivalência e da efetividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem organizadas de modo a impossibilitar na prática o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (v., neste sentido, acórdão de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, n.º 37).

51 Uma vez que cabe, em princípio, aos Estados-Membros determinar as condições em que o IVA indevidamente faturado pode ser regularizado, o Tribunal de Justiça reconheceu que um sistema em que, por um lado, o vendedor do bem que pagou por erro o IVA às autoridades tributárias pode exigir o seu reembolso e, por outro, o adquirente do bem pode intentar uma ação cível para repetição do indevido contra esse vendedor respeita os princípios da neutralidade e da efetividade. Com efeito, esse sistema permite ao referido adquirente que suportou o encargo do imposto faturado por erro obter o reembolso dos montantes pagos indevidamente (v., neste sentido, acórdão de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, n.ºs 38, 39 e jurisprudência referida).

52 Além disso, segundo jurisprudência constante, na falta de regulamentação da União na matéria, as vias processuais destinadas a garantir a proteção dos direitos que decorrem para os cidadãos do direito da União dependem da ordem jurídica interna de cada Estado-Membro, por força do princípio da autonomia processual dos Estados-Membros (v., designadamente, acórdãos de 16 de maio de 2000, Preston e o., C-78/98, EU:C:2000:247, n.º 31, e de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, n.º 40).

53 No entanto, se o reembolso do IVA se tornar impossível ou excessivamente difícil, designadamente em caso de insolvência do vendedor, o princípio da efetividade pode exigir que o adquirente possa requerer o reembolso diretamente às autoridades tributárias. Por conseguinte, os Estados-Membros devem prever os instrumentos e as vias processuais necessárias para permitir ao referido adquirente recuperar o imposto indevidamente faturado, de modo a que o princípio da efetividade seja respeitado (v., neste sentido, acórdão de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, n.º 41).

54 No âmbito do processo principal, importa salientar, por um lado, que decorre do pedido de decisão prejudicial que o vendedor do hangar móvel em causa no processo principal é objeto de um processo de insolvência, o que poderia indiciar que é excessivamente difícil ou impossível que T. Farkas possa obter o reembolso do IVA que este vendedor lhe faturou indevidamente. Por outro lado, na sequência das decisões da Administração Tributária húngara, T. Farkas foi considerado devedor desse IVA à Fazenda Pública, apesar de o ter pagado ao referido vendedor. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se T. Farkas tem a possibilidade de obter desse mesmo vendedor a repetição do imposto indevidamente pago.

55 Além disso, deve acrescentar-se que, segundo as indicações do órgão jurisdicional de reenvio, no caso em apreço, não existe nenhum indício de fraude e o vendedor, que emitiu a fatura em causa no processo principal, pagou o IVA à Fazenda Pública, de modo que esta não sofreu nenhum prejuízo pelo facto de esta fatura ter sido emitida erradamente segundo o regime de tributação comum em vez de segundo o regime de tributação por autoliquidação.

56 Nestas circunstâncias, desde que o reembolso, por parte do vendedor em causa no processo principal a T. Farkas, adquirente do bem em causa, do IVA indevidamente faturado seja impossível ou excessivamente difícil, nomeadamente em caso de insolvência desse vendedor, T. Farkas deve poder pedir a devolução diretamente à autoridade tributária.

57 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que as disposições da Diretiva 2006/112 e os princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que, numa situação como a do processo principal, o adquirente de um bem seja privado do direito à dedução do IVA que pagou indevidamente ao vendedor com base numa fatura emitida segundo as regras de tributação do regime comum do IVA, quando à operação em causa era aplicável o mecanismo de autoliquidação, no caso de o vendedor ter pagado o referido imposto à Fazenda Púbica. Contudo, esses princípios exigem, desde que o reembolso, pelo vendedor ao adquirente, do IVA indevidamente faturado seja impossível ou excessivamente difícil, nomeadamente em caso de insolvência do vendedor, que o adquirente possa pedir a devolução diretamente à autoridade tributária.

Quanto à segunda questão

58 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o princípio da proporcionalidade deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que, numa situação como a do processo principal, as autoridades tributárias nacionais apliquem a um sujeito passivo, que adquiriu um bem cuja entrega está sujeita ao regime de autoliquidação, uma sanção fiscal de 50% do montante do IVA que está obrigado a pagar à Administração Tributária, quando esta não sofreu qualquer perda de receitas fiscais e não há indícios de fraude fiscal.

59 Importa recordar que, na falta de harmonização da legislação da União no domínio das sanções aplicáveis em caso de desrespeito das condições previstas num regime instituído por esta legislação, os Estados-Membros são competentes para escolher as sanções que se lhes afigurem adequadas. Não obstante, são obrigados a exercer essa competência no respeito do direito da União e dos seus princípios gerais e, por conseguinte, no respeito do princípio da proporcionalidade (v., neste sentido, designadamente, acórdãos de 7 de dezembro de 2000, de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, n.º 20, e de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, n.º 50).

60 Assim, tais sanções não devem ir além do que é necessário para atingir os objetivos de assegurar a cobrança correta do imposto e de evitar a fraude. Para avaliar se uma sanção é conforme com o princípio da proporcionalidade, deve ter-se em conta, nomeadamente, a natureza e a gravidade da

infração que esta sanção visa punir, bem como as modalidades de determinação do montante da mesma (v., neste sentido, acórdãos de 8 de maio de 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, n.os 65 a 67, e de 20 de junho de 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, n.º 38).

61 Embora incumba ao órgão jurisdicional nacional apreciar se o montante da sanção não vai além do que é necessário para atingir os objetivos indicados no número anterior (acórdão de 20 de junho de 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, n.º 39), há que indicar a esse órgão jurisdicional certos elementos do processo principal suscetíveis de lhe permitir determinar se a sanção aplicada a T. Farkas, com base nas disposições da lei que aprova o Código de Processo Tributário, é conforme com o princípio da proporcionalidade.

62 A este respeito, a referida sanção parece suscetível de incitar os sujeitos passivos a regularizar o mais cedo possível as situações em que o montante pago é inferior ao devido e, por conseguinte, a atingir o objetivo de assegurar a sua cobrança correta.

63 Segundo o artigo 170.º, n.º 1, desta lei, o montante da sanção é fixado, por defeito, em 50% do montante do IVA que o sujeito passivo deve pagar à Administração Tributária. O artigo 171.º, n.º 1, da mesma lei precisa que a percentagem da coima pode ser reduzida, ou não ser aplicada, oficiosamente ou a pedido do interessado, no caso de se verificarem circunstâncias que mereçam ser consideradas excecionais, que permitam concluir que, nomeadamente, o sujeito passivo responsável pela dívida tributária atuou com a diligência que se podia esperar dele naquela situação. Esta disposição estabelece igualmente que a redução da coima é determinada tendo em conta todas as circunstâncias do caso de figura, nomeadamente a importância da dívida fiscal, as circunstâncias do seu surgimento, a gravidade e a frequência do comportamento ilícito do sujeito passivo.

64 Como salientou o advogado-geral no n.º 63 das suas conclusões, estas formas de determinação da referida sanção permitem, em princípio, garantir que esta não vai além do que é necessário para atingir os objetivos de assegurar a cobrança correta do imposto e de evitar a fraude.

65 No que se refere à proporcionalidade da sanção imposta a T. Farkas no âmbito do litígio no processo principal, há que constatar que, quanto à natureza e à gravidade da infração em causa no processo principal, como defende a Comissão nas observações escritas que apresentou ao Tribunal de Justiça, esta infração consiste num erro relativo à aplicação do mecanismo do IVA, que corresponde a uma infração de natureza administrativa e que, tendo em conta os elementos de facto decorrentes dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça, por um lado, não causou à Administração Tributária qualquer perda de receitas e, por outro, caracteriza-se pela inexistência de indícios de fraude.

66 Nestas circunstâncias, a aplicação a T. Farkas de uma coima de 50% do montante do IVA aplicável à operação em causa afigura-se desproporcionada, o que incumbe ao órgão jurisdicional verificar.

67 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à segunda questão que o princípio da proporcionalidade deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que, numa situação como a do processo principal, as autoridades tributárias nacionais apliquem a um sujeito passivo, que adquiriu um bem cuja entrega está sujeita ao regime de autoliquidação, uma sanção fiscal de 50% do montante do IVA que está obrigado a pagar à Administração Tributária, quando esta não sofreu qualquer perda de receitas fiscais e não há indícios de fraude fiscal, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Quanto às despesas

68 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 (Quarta Secção) declara:

1) **O artigo 199.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010, deve ser interpretado no sentido de que se aplica às entregas de um bem imóvel vendido pelo devedor no âmbito de um processo de venda coerciva.**

2) **As disposições da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2010/45, e os princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que, numa situação como a do processo principal, o adquirente de um bem seja privado do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado que pagou indevidamente ao vendedor com base numa fatura emitida segundo as regras de tributação do regime comum do imposto sobre o valor acrescentado, quando à operação em causa era aplicável o mecanismo de autoliquidação, no caso de o vendedor ter pagado o referido imposto à Fazenda Púbica. Contudo, esses princípios exigem, desde que o reembolso, pelo vendedor ao adquirente, do imposto sobre o valor acrescentado indevidamente faturado seja impossível ou excessivamente difícil, nomeadamente em caso de insolvência do vendedor, que o adquirente possa pedir a devolução diretamente à autoridade tributária.**

3) **O princípio da proporcionalidade deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que, numa situação como a do processo principal, as autoridades tributárias nacionais apliquem a um sujeito passivo, que adquiriu um bem cuja entrega está sujeita ao regime de autoliquidação, uma sanção fiscal de 50% do montante do imposto sobre o valor acrescentado que está obrigado a pagar à Administração Tributária, quando esta não sofreu qualquer perda de receitas fiscais e não há indícios de fraude fiscal, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.**

Assinaturas