Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

21 de junho de 2012*

«Fiscalidade — IVA — Sexta Diretiva — Diretiva 2006/112/CE — Direito a dedução — Condições de exercício — Artigo 273.º — Medidas nacionais destinadas a combater a fraude — Prática das autoridades fiscais nacionais — Recusa do direito a dedução em caso de comportamento irregular do emitente da fatura correspondente aos bens ou serviços em função dos quais é pedido o exercício desse direito — Ónus da prova — Obrigação do sujeito passivo de se certificar do comportamento regular do emitente dessa fatura e de o provar»

Nos processos apensos C-80/11 e C-142/11,

que têm por objeto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentados pelo Baranya Megyei Bíróság (Hungria) e pelo Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Hungria), por decisões de 9 de fevereiro e 9 de março de 2011, entrados no Tribunal de Justiça em 22 de fevereiro e 23 de março de 2011, nos processos

Mahagében kft

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11),

e

Péter Dávid

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

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

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 15 de março de 2012,

vistas as observações apresentadas:

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

* Língua do processo: húngaro.

— em representação do Governo espanhol, por S. Centeno Huerta, na qualidade de agente,

— em representação do Governo do Reino Unido, por P. Moser, barrister,

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

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

profere o presente

Acórdão

1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objeto a interpretação da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de dezembro de 2001 (JO 2002, L 15, p. 24, a seguir «Sexta Diretiva»), e 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 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de dois litígios que opõem, por um lado, a Mahagében kft (a seguir «Mahagében») à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Direção Regional dos Impostos de Dél-Dunántúl) e, por outro lado, P. Dávid à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-Alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Direção Regional dos Impostos de Észak-Alföld), a propósito da recusa da Administração Fiscal em admitir o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante sobre operações consideradas suspeitas.

Quadro jurídico

Direito da União

3 A Diretiva 2006/112 revogou e substituiu, em conformidade com os seus artigos 411.° e 413.°, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2007, a legislação da União em matéria de IVA, nomeadamente a Sexta Diretiva. De acordo com o primeiro e terceiro considerandos da Diretiva 2006/112, a reformulação da Sexta Diretiva era necessária a fim de assegurar que as disposições aplicáveis sejam apresentadas de forma clara e racional, numa estrutura e numa redação reformuladas, sem que daí resultem, em princípio, alterações substanciais. As disposições da Diretiva 2006/112 são, assim, no essencial, idênticas às disposições correspondentes da Sexta Diretiva.

4 O artigo 2.°, n.° 1, alíneas a) e c), da Diretiva 2006/112, que reproduz, no essencial, os termos do artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Diretiva, sujeita ao IVA os fornecimentos de bens e as prestações de serviços efetuados a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

5 Nos termos do artigo 167.° da Diretiva 2006/112, redigido em termos idênticos aos do artigo 17.°, n.° 1, da Sexta Diretiva, «[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, que reproduz, no essencial, os termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva, na sua redação resultante do artigo 28.º-F, n.º 1, desta última 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».

7 O artigo 178.º da Diretiva 2006/112, que figura no capítulo 4, sob a epígrafe «Disposições relativas ao exercício do direito à dedução», do título X desta 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.°;

[...]»

8 Esta disposição corresponde ao artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, na sua redação resultante do artigo 28.º-F, n.º 2, desta diretiva, que remete para os requisitos do artigo 22.º, n.º 3, da referida diretiva, na sua redação resultante do artigo 28.º-H da mesma.

9 Nos termos do artigo 220.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, que reproduz, no essencial, os termos do artigo 22.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva, na sua redação resultante do artigo 28.º-H desta última diretiva, 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 reproduz, no essencial, os termos do artigo 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Diretiva, na sua redação resultante do artigo 28.º-H desta última diretiva, e enumera as únicas menções que, sem prejuízo das disposições específicas previstas na Diretiva 2006/112, devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.° e 221.° desta diretiva.

11 O artigo 273.º da Diretiva 2006/112, redigido em termos substancialmente idênticos aos do artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Diretiva, na sua redação resultante do artigo 28.º-H desta última diretiva, dispõe:

«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 do imposto sobre o valor acrescentado [az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128 (XII.19.), 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, quando de uma entrega de bens ou prestação de serviços realizada a seu favor, tenha sido repercutido por outro sujeito passivo.

13 Nos termos do artigo 34.º, n.º 1, desta lei, «[a]penas pode exercer o direito a dedução o sujeito passivo obrigado ao pagamento do imposto que tenha a sua contabilidade em conformidade com os métodos das partidas simples ou das partidas dobradas».

14 Segundo o artigo 35.º, n.º 1, alínea a), da referida lei, sem prejuízo do disposto em contrário na lei geral tributária, o direito a dedução apenas pode ser exercido no caso de se dispor de documentos autênticos que comprovem o montante do imposto pago a montante. São consideradas como tais as faturas, as faturas simplificadas e os documentos que substituam a fatura, emitidos em nome do sujeito passivo.

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

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

Litígios nos processos principais e questões prejudiciais

Processo C-80/11

16 Em 1 de junho de 2007, a Mahagében celebrou com a Rómahegy-Kert kft (a seguir «RK») um contrato para o fornecimento de troncos de acácia sem tratamento entre 1 de junho e 31 de dezembro de 2007. Durante esse período, a RK emitiu, em nome da Mahagében, dezasseis faturas relativas ao fornecimento e entrega de diversas quantidades de troncos. Em seis dessas faturas figurava o número da guia de remessa, em anexo às referidas faturas. A RK incluiu as faturas na sua declaração fiscal, afirmando que as entregas tinham tido lugar e pagou o IVA após as entregas. A Mahagében também incluiu essas faturas na sua declaração fiscal e exerceu o direito a dedução. As quantidades de troncos de acácia compradas à RK figuravam nas existências da Mahagében e foram revendidas por esta a diferentes empresas.

17 No âmbito de uma inspeção de compras e de entregas efetuadas pela RK, a Administração Fiscal chegou a conclusão de que esta não tinha existências de troncos de acácias e que a quantidade dessa mercadoria adquirida no exercício de 2007 não era suficiente para cobrir as entregas faturadas à Mahagében. Apesar de, durante a referida inspeção, ambas as partes contratantes terem declarado que não tinham conservado as guias de remessa, posteriormente, a Mahagében entregou à Administração Fiscal cópia de 22 guias de remessa para comprovar a operação em causa.

18 Por decisão de 1 de junho de 2010, a Administração Fiscal declarou a existência de uma dívida fiscal da Mahagében e aplicou-lhe, além disso, uma coima e o pagamento de juros de mora, por considerar que a Mahagében não tinha direito a dedução com base nas referidas faturas emitidas pela RK. Com efeito, tendo em conta o resultado da inspeção efetuada junto dessa sociedade, essas faturas não podiam considerar-se fidedignas.

19 A reclamação da Mahagében da decisão de 1 de junho de 2010 foi indeferida pela recorrida no processo principal. Esse indeferimento baseou-se nomeadamente na conclusão de que a RK, enquanto emitente das faturas em causa, não apresentou nenhum documento justificativo das transações correspondentes, nomeadamente guias de remessa, que não podia ter disposto da quantidade de bens que figuravam nessas faturas e que não dispunha de camião adequado para a entrega desses bens nem de justificativos do preço pago pelo transporte. Além disso, a Mahagében não tomou as precauções necessárias na aceção do artigo 44.º, n.º 5, da lei do IVA na medida em que não tinha verificado se a RK existia como sujeito passivo e se dispunha dos bens que a Mahagében pretendia adquirir.

20 A Mahagében intentou uma ação no Baranya Megyei Bíróság (Tribunal Regional de Baranya) com vista a obter a anulação da dívida fiscal que lhe é imputada, bem como da coima e dos juros de mora. Alega, nomeadamente, que tinha tomado todas as precauções necessárias no momento da conclusão do contrato celebrado com a RK. A sua influência na transação limitou-se a certificar-se de que a sociedade prestatária estava registada, dispunha de um número fiscal e estava em condições de cumprir a transação em questão. Além disso, certificou-se da qualidade e da quantidade da mercadoria no momento em que esta foi entregue no seu estabelecimento, que era, segundo o referido contrato, o lugar de execução da entrega.

21 O Baranya Megyei Bíróság duvida que o direito a dedução possa ser recusado unicamente com base no facto de que o emitente da fatura não incluiu na sua contabilidade a aquisição dos bens em causa e de que, na falta de camião, não tinha a possibilidade de entregar a mercadoria, quando reconheceu ter efetuado as entregas e ter cumprido a sua obrigação de declaração e de pagamento do imposto.

22 Considerando que a resolução do litígio no processo principal depende da interpretação do direito da União, o Baranya Megyei Bíróság decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve a Diretiva 2006/112 ser interpretada no sentido de que um sujeito passivo […] que cumpra os requisitos materiais para dedução [do IVA] de acordo com a referida diretiva pode ser privado do seu direito [a] dedução através de uma norma ou prática nacional que proíba a dedução do IVA pago quando de uma aquisição de bens, no caso de a fatura ser o único documento autêntico que comprova a entrega de bens e de o sujeito passivo não dispor de um documento entregue pelo emitente da fatura que certifique que este dispunha dos bens, que podia fornecê-los e que cumpriu as suas obrigações em matéria de declaração? Pode o Estado-Membro exigir, com base no artigo 273.º da referida diretiva, para garantir a cobrança exata do IVA e evitar a fraude, que o destinatário da fatura disponha de outro documento que comprove que o emitente da fatura dispunha dos bens e que estes foram fornecidos e transportados ao destinatário da fatura?

2) É conforme [com os] princípios da neutralidade e da proporcionalidade, reconhecidos por diversas vezes pelo Tribunal de Justiça relativamente à aplicação da Diretiva [2006/112], o conceito de 'diligência devida' referido no artigo 44.º, n.º 5, da [l]ei […] do IVA, nos termos do qual a autoridade fiscal e os tribunais obrigam o destinatário da fatura a certificar-se de que o emitente da fatura é o sujeito passivo do imposto, que registou os bens na sua contabilidade, que tem na sua posse as faturas de aquisição dos mesmos e que cumpriu as suas obrigações em matéria de declaração e pagamento do IVA?

3) Os artigos 167.º e 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112[…] devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma norma ou prática nacional que submete o exercício do direito [a] dedução à exigência de o sujeito passivo destinatário da fatura ter de demonstrar que a sociedade emitente da fatura cumpriu as suas obrigações legais?»

Processo C-142/11

23 O litígio na causa principal no processo C-142/11 diz respeito a duas operações distintas.

24 Em primeiro lugar, P. Dávid comprometeu-se, mediante contrato de empreitada, a realizar diferentes trabalhos de construção. Após a execução deste contrato, em maio de 2006, o mandatário do comitente apresentou o certificado de receção da empreitada, no qual eram indicadas 1 992 horas de trabalho com base nas folhas de presença que mencionavam, nomeadamente, os horários e o local dos trabalhos, o nome, a data de nascimento e a assinatura dos trabalhadores assim como o nome e o carimbo de P. Dávid.

25 Durante uma inspeção fiscal relativa a esta operação, P. Dávid declarou que não tinha empregados e que tinha efetuado a obra através de um subcontratante, Zoltán Máté. Não lhe foi possível fornecer a identidade dos trabalhadores contratados por esse subcontratante. O preço acordado no contrato entre P. Dávid e Z. Máté foi pago com base no certificado de receção da empreitada.

26 Inspeções fiscais revelaram que Z. Máté também não dispunha de pessoal nem do material necessário para efetuar os trabalhos faturados e que apenas reproduziu as faturas emitidas por outro subcontratante. Este último, que era sogro de Z. Máté, não tinha trabalhadores declarados durante o período considerado e não tinha apresentado declaração de impostos no exercício fiscal em causa.

27 À luz deste conjunto de elementos, a Administração Fiscal concluiu que as faturas emitidas por este último subcontratante não podiam comprovar de modo fidedigno a realidade da operação económica delas constante e que Z. Máté não tinha uma atividade efetiva de subcontratante. Ainda que as inspeções efetuadas não tivessem posto em causa o facto de os trabalhos terem sido efetivamente realizados, nem que o tivessem sido pelas pessoas que figuram nas folhas de presença, não era possível comprovar realmente qual das empresas tinha realizado os trabalhos nem qual delas tinha contratado os referidos trabalhadores. Nestas condições, as faturas recebidas por P. Dávid não refletiam uma operação económica real sendo, portanto, fictícias. Além disso, P. Dávid não tomou as necessárias precauções na aceção do artigo 44.º, n.º 5, da lei do IVA.

28 Em segundo lugar, durante o ano de 2006, P. Dávid comprometeu-se com uma sociedade a realizar determinados trabalhos que foram efetuados recorrendo a outro subcontratante. Contudo, quando da inspeção fiscal, este já se encontrava em liquidação. Não foi possível entrar em contacto com o seu antigo representante e não foi entregue qualquer documento ao administrador judicial. Segundo a autoridade fiscal, nada provava que os preços e os trabalhos incluídos na fatura emitida por esse subcontratante correspondiam à realidade. Além disso, P. Dávid não tomou as precauções necessárias requeridas pela referida lei, ao não se ter assegurado de que o referido subcontratante dispunha dos meios necessários à realização dos trabalhos em causa.

29 Nestas condições, a autoridade fiscal recusou o direito a dedução resultante das duas operações em causa, imputou a P. Dávid uma dívida fiscal a título de IVA e aplicou-lhe uma coima a que acresceram juros de mora.

30 P. Dávid interpôs no Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Tribunal Regional de Jász-Nagykun-Szolnok) recurso da decisão da autoridade fiscal sustentando, nomeadamente, que tinha tomado as precauções necessárias. Com efeito, tinha-se certificado de que a operação económica tinha sido efetivamente levada a cabo e tinha verificado a condição de sujeito passivo do emitente da fatura. Não pode ser considerado responsável por qualquer omissão do subcontratante no cumprimento das obrigações que lhe incumbem em matéria fiscal.

31 O Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság questiona-se sobre a possibilidade de o sujeito passivo deduzir o IVA pago a montante sem proceder a controlos suplementares no caso de a autoridade fiscal não demonstrar a existência de um comportamento negligente ou intencional que vise eventualmente a evasão fiscal e que seja imputável ao emitente da fatura, ou aos emitentes das outras faturas recebidas por este, comportamento de que o destinatário da fatura, ou seja, o sujeito passivo, não tinha conhecimento ou para o qual não contribuiu.

32 O referido órgão jurisdicional considera que, à luz das disposições da Sexta Diretiva, o sujeito passivo que exerce o direito a dedução do IVA não tem responsabilidade objetiva no que respeita às faturas de que é destinatário e não pode suportar, em caso de incumprimento imputável ao emitente dessas faturas, o ónus da prova do comportamento esperado nos termos do artigo 44.º, n.º 5, da lei do IVA.

33 Nestas condições, o Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) A regulamentação respeitante à dedução do [IVA] contida na Sexta Diretiva […], ou na Diretiva [2006/112], aplicável em [2007], deve ser interpretada no sentido de que a [autoridade fiscal] — baseando-se na responsabilidade objetiva — pode limitar ou privar o sujeito passivo do direito [a] dedução que este pretende exercer no caso de o emitente da fatura não conseguir provar a legalidade da utilização dos demais subcontratantes?

2) Se a [autoridade fiscal] não contestar a veracidade da operação económica plasmada na fatura e cumprindo esta os requisitos formais legalmente exigidos, pode legitimamente recusar o reembolso do IVA nos casos em que não seja possível determinar a identidade dos demais subcontratantes mencionados pelo emitente da fatura ou em que a emissão de faturas por parte dos subcontratantes não cumpra a regulamentação aplicável?

3) A [autoridade fiscal] que recusa o direito a dedução [nas circunstâncias referidas na segunda questão] é obrigada a fazer prova, no processo administrativo, de que o sujeito passivo que exerce o direito a dedução sabia que as empresas a jusante na cadeia de subcontratantes atuavam de forma ilegal, com a eventual intenção de se eximirem aos impostos, ou, inclusivamente, de que esse sujeito passivo atuava em conivência com elas?»

34 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 15 de junho de 2011, os processos C-80/11 e C-142/11 foram apensados para efeitos da fase oral e escrita, bem como do acórdão.

Quanto às questões prejudiciais

35 A título preliminar, importa observar que, tendo em conta as diferentes datas dos factos nos processos principais, as questões submetidas referem-se tanto à Sexta Diretiva como à Diretiva 2006/112. Como referido no n.º 3 do presente acórdão, esta última diretiva não trouxe, em princípio, alterações de fundo à Sexta Diretiva. Em particular, as disposições destas duas diretivas que são pertinentes no âmbito dos processos principais são, no essencial, idênticas. Nestas condições, basta examinar as questões submetidas em relação às disposições da Diretiva 2006/112 (v., neste sentido, acórdão de 15 de setembro de 2011, Słaby e o., C-180/10 e C-181/10, Colet., p. I-8461, n.ºs 28 e 49 a 51).

Quanto às questões submetidas no processo C-142/11

36 Com as suas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 167.°, 168.°, alínea a), 178.°, alínea a), 220.°, n.º 1, e 226.° da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional em virtude da qual a autoridade fiscal recusa a um sujeito passivo o direito a deduzir do montante do IVA de que é devedor o montante do imposto devido ou pago pelos serviços que lhe foram prestados, pelo facto de o emitente da fatura correspondente a esses serviços, ou um dos seus fornecedores, ter cometido irregularidades, sem que essa autoridade estabeleça que o sujeito passivo em causa tinha conhecimento do referido comportamento irregular ou que tinha contribuído ele próprio para esse comportamento.

37 Para responder às referidas questões, cumpre, em primeiro lugar, 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., 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 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria, C-274/10, Colet., p. I-7289, n.º 42).

38 Como o Tribunal de Justiça sublinhou 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; de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Colet., p. I-6161, n.º 47; de 30 de setembro de 2010, Uszodaépítő, C-392/09, Colet., p. I-8791, n.º 34; e Comissão/Hungria, já referido, n.º 43).

39 O regime das deduções visa aliviar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante dessa forma a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente do seu fim ou do seu resultado, na condição de essas atividades estarem elas mesmas, em princípio, sujeitas a 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; Kittel e Recolta Recycling, já referido, n.º 48; e de 22 de dezembro de 2010, Dankowski, C-438/09, Colet., p. I-14009, n.º 24).

40 A questão de saber se o IVA devido sobre as vendas anteriores ou posteriores dos bens em causa foi ou não pago à Administração Fiscal é irrelevante para efeitos do direito do sujeito passivo a deduzir o IVA pago a montante. Com efeito, o IVA aplica-se a cada operação de produção ou de distribuição, com dedução do IVA que incidiu diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço (v. despacho de 3 de março de 2004, Transport Service, C-395/02, Colet., p. I-1991, n.º 26; 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; e Kittel e Recolta Recycling, já referido, n.º 49).

41 Em segundo lugar, importa recordar que a luta contra a fraude, evasão fiscal e eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pela Diretiva 2006/112 (v., designadamente, acórdãos Halifax e o., já referido, n.º 71; de 7 de dezembro de 2010, R., C-285/09, Colet., p. I-12605, n.º 36; e de 27 de outubro de 2011, Tanoarch, C-504/10, Colet., p. I-10853, n.º 50). A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que os sujeitos passivos não podem fraudulenta ou abusivamente aproveitar-se das normas do direito da União (v., designadamente, acórdãos de 3 de março de 2005, Fini H, C-32/03, Colet., p. I-1599, n.º 32; Halifax e o., já referido, n.º 68; e Kittel e Recolta Recycling, já referido, n.º 54).

42 Portanto, cabe às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais recusar o benefício do direito a dedução caso se conclua, à luz de elementos objetivos, que esse direito é invocado fraudulosa ou abusivamente (v., neste sentido, acórdãos Fini H, já referido, n.ºs 33 e 34; Kittel e Recolta Recycling, já referido, n.º 55; e de 29 de março de 2012, Véleclair, C-414/10, n.º 32).

43 Ora, no que respeita ao processo principal, resulta da decisão de reenvio que é pacífico que o recorrente no processo principal que deseja exercer o direito a dedução é um sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 e que as prestações de serviços invocadas para fundamentar esse direito foram utilizadas a jusante pelo dito recorrente para efeitos das suas próprias operações tributáveis.

44 Além disso, decorre da decisão de reenvio que as questões submetidas se baseiam em premissas segundo as quais, em primeiro lugar, a operação invocada para fundamentar o direito a dedução foi efetuada, como resulta da fatura correspondente, e, em segundo lugar, essa fatura inclui todas as informações exigidas pela Diretiva 2006/112, pelo que estão reunidas as condições materiais e formais previstas por esta diretiva para a constituição e o exercício do direito a dedução. Em especial, importa observar que a decisão de reenvio não refere que o recorrente no processo principal se dedicou, ele próprio, a manipulações como a apresentação de falsas declarações ou a emissão de faturas irregulares.

45 Nestas circunstâncias, o benefício do direito a dedução não pode ser recusado ao sujeito passivo senão com base na jurisprudência resultante dos n.os 56 a 61 do acórdão Kittel e Recolta Recycling, já referido, segundo a qual se deve demonstrar, à luz de elementos objetivos, que o sujeito passivo, a quem foram fornecidos os bens ou os serviços que servem de base para fundamentar o direito a dedução, sabia ou devia saber que essa operação fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou por outro operador a montante.

46 Com efeito, um sujeito passivo que sabia ou devia 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 tributáveis efetuadas a jusante (v. acórdão Kittel e Recolta Recycling, já referido, n.º 56).

47 Em contrapartida, como recordado nos n.os 37 a 40 do presente acórdão, não é compatível com o regime do direito a dedução previsto pela referida diretiva sancionar com a recusa desse direito um sujeito passivo que não sabia nem podia 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, estava viciada por fraude ao IVA (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Optigen e o., n.os 52 e 55, e Kittel e Recolta Recycling, n.os 45, 46 e 60).

48 Com efeito, a instituição de um sistema de responsabilidade objetiva ultrapassa o necessário para preservar os direitos do Tesouro Público (v., neste sentido, acórdãos de 11 de maio de 2006, Federation of Technological Industries e o., C-384/04, Colet., p. I-4191, n.º 32, e de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Colet., p. I-771, n.º 23).

49 Dado que, em conformidade com o n.º 45 do presente acórdão, a recusa do direito a dedução é uma exceção à aplicação do princípio fundamental que constitui o referido direito, incumbe à autoridade fiscal estabelecer corretamente os elementos objetivos que permitam concluir que o sujeito passivo sabia ou devia 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 na cadeia de fornecimento.

50 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas no processo C-142/11 que os artigos 167.°, 168.°, alínea a), 178.°, alínea a), 220.°, n.º 1, e 226.° da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional em virtude da qual a autoridade fiscal recusa a um sujeito passivo o direito de deduzir do montante de IVA de que é devedor o montante do imposto devido ou pago pelos serviços que lhe foram fornecidos, pelo facto de o emitente da fatura correspondente a esses serviços ou por um dos seus fornecedores ter cometido irregularidades, sem que essa autoridade demonstre, 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 fazia parte de uma fraude cometida pelo emissor da fatura ou por outro operador interveniente a montante na cadeia de prestações.

Quanto às questões submetidas no processo C-80/11

51 Com essas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 167.°, 168.°, alínea a), 178.°, alínea a), e 273.° da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional em virtude da qual a autoridade fiscal 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 pedido tinha a qualidade de sujeito passivo, dispunha dos bens em causa e tinha condições de os fornecer e tinha cumprido as suas obrigações de declaração e pagamento do IVA, ou porque o referido sujeito passivo não dispõe, além da referida fatura, de outros documentos suscetíveis de demonstrar que essas circunstâncias estão reunidas.

52 A este respeito, resulta da decisão de reenvio e, nomeadamente, da primeira questão que as questões submetidas no processo C-80/11 são, à semelhança das submetidas no processo C-142/11, baseadas na premissa de que as condições materiais e formais previstas pela Diretiva 2006/112 para o exercício do direito a dedução estão preenchidas, nomeadamente a que exige que o sujeito passivo disponha de uma fatura que ateste a realização efetiva da entrega dos bens e que esta esteja conforme com as exigências da referida diretiva. Assim, à luz da resposta dada no n.º 50 do presente acórdão, que é igualmente válida no caso de fornecimento de bens, o direito a dedução apenas pode ser recusado quando se demonstre, 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 fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou por outro operador interveniente a montante na cadeia de fornecimento.

53 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, 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 da 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 (v. acórdão Kittel e Recolta Recycling, já referido, n.º 51).

54 Em contrapartida, não é contrário ao direito da União exigir que o operador tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efetua não implica a sua participação numa fraude fiscal (v., neste sentido, acórdãos de 27 de setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, Colet., p. I-7797, n.ºs 65 e 68; Netto Supermarkt, já referido, n.º 24; e de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, Colet., p. I-14191, n.º 25).

55 Além disso, em conformidade com o artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, os Estados-Membros podem prever outras obrigações além das impostas por esta diretiva quando considerem essas obrigações necessárias para assegurar a cobrança exata do IVA e evitar a fraude.

56 Contudo, ainda que esta disposição atribua aos Estados-Membros uma margem de apreciação (v. acórdão de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, n.º 23), esta faculdade, nos termos do segundo parágrafo do referido artigo, não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no capítulo 3, intitulado «Faturação», do título XI, intitulado «Obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos», da referida diretiva, e nomeadamente no artigo 226.º da mesma.

57 Além disso, as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adotar nos termos do artigo 273.º da Diretiva 2006/112 a fim de assegurar a cobrança exata do imposto e evitar a fraude não devem ir além do que é necessário para atingir esses objetivos. Não podem, por isso, ser utilizadas de forma a porem sistematicamente em causa o direito a dedução do IVA e, portanto, a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA (v., neste sentido, designadamente, acórdãos Gabalfrisa e o., já referido, n.º 52; Halifax e o., já referido, n.º 92; de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Colet., p. I-10385, n.º 49; e Dankowski, já referido, n.º 37).

58 Quanto às medidas nacionais em causa no processo principal, importa salientar que a lei do IVA não estabelece obrigações concretas, limitando-se a prever, no artigo 44.º, n.º 5, que os direitos ligados à tributação do sujeito passivo que figura como adquirente numa fatura não podem ser postos em causa quando este, no que respeita ao facto gerador do imposto, tomou todas as precauções necessárias tendo em conta as circunstâncias do fornecimento de bens ou da prestação de serviços.

59 Nestas condições, resulta da jurisprudência recordada nos n.ºs 53 e 54 do presente acórdão que a determinação das medidas que podem, no caso em apreço, ser razoavelmente exigidas a um sujeito passivo que pretende exercer o direito a dedução do IVA para se certificar de que as suas operações não fazem parte de uma fraude cometida por um operador a montante depende essencialmente das circunstâncias do referido caso em apreço.

60 Na verdade, quando existem indícios que permitem suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude, um operador prudente pode, de acordo com as circunstâncias do caso concreto, ver-se obrigado a obter informações sobre outro operador a quem pretende adquirir bens ou serviços, para se certificar da fiabilidade desse operador.

61 Contudo, a Administração Fiscal não pode exigir de maneira geral que o sujeito passivo que pretende exercer o direito a dedução do IVA, por um lado, verifique que o emitente da fatura referente aos bens e aos serviços em função dos quais o exercício deste direito é pedido dispõe da qualidade de sujeito passivo, possui os bens em causa e está em condições de os entregar e cumpre as suas obrigações de declaração e de pagamento do IVA, a fim de se certificar de que não existem irregularidades ou fraude ao nível dos operadores a montante, ou, por outro, possua documentos a este respeito.

62 Com efeito, em princípio, incumbe às autoridades fiscais efetuar as inspeções 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.

63 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os Estados-Membros são obrigados a verificar as declarações dos sujeitos passivos, a sua contabilidade e outros documentos pertinentes (v. acórdãos de 17 de julho de 2008, Comissão/Itália, C-132/06, Colet., p. I-5457, n.º 37, e de 29 de julho de 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Colet., p. I-7639, n.º 21).

64 Para este efeito, a Diretiva 2006/112, em especial no seu artigo 242.º, impõe a todos os sujeitos passivos a obrigação de terem uma contabilidade suficientemente detalhada, com o objetivo de permitir a aplicação do IVA e o seu controlo pela Administração Fiscal. Para facilitar o exercício desta incumbência, os artigos 245.° e 249.° desta diretiva preveem o direito de as autoridades competentes verificarem as faturas que o sujeito passivo é obrigado a conservar nos termos do artigo 244.º da referida diretiva.

65 Daqui resulta que, ao impor, devido ao risco de recusa do direito a dedução, aos sujeitos passivos as medidas enumeradas no n.º 61 do presente acórdão, a Administração Fiscal está a transferir para os sujeitos passivos, em violação das referidas disposições, as suas próprias incumbências de fiscalização.

66 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas no processo C-80/11 que os artigos 167.°, 168.°, alínea a), 178.°, alínea a), e 273.° da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional em virtude da qual a autoridade fiscal 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 pedido 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, ou com o fundamento de que o referido sujeito passivo não dispõe, além da referida fatura, de outros documentos suscetíveis de demonstrar que essas circunstâncias estão reunidas, 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.

Quanto às despesas

67 Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, a natureza de incidente suscitado perante os órgãos jurisdicionais de reenvio, compete a estes 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) **Os artigos 167.°, 168.°, alínea a), 178.°, alínea a), 220.°, n.º 1, e 226.° 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 uma prática nacional em virtude da qual a autoridade fiscal recusa a um sujeito passivo o direito de deduzir do montante de imposto sobre o valor acrescentado de que é devedor o montante do imposto devido ou pago pelos serviços que lhe foram fornecidos, pelo facto de o emitente da fatura correspondente a esses serviços ou por um dos seus fornecedores ter cometido irregularidades, sem que essa autoridade demonstre, 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 fazia parte de uma fraude cometida pelo emissor da fatura ou por outro operador interveniente a montante na cadeia de prestações.**

2) **Os artigos 167.°, 168.°, alínea a), 178.°, alínea a), e 273.° da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional em virtude da qual a autoridade fiscal 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 pedido 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 imposto sobre o valor acrescentado, ou com o fundamento de que o referido sujeito passivo não dispõe, além da referida fatura, de outros documentos suscetíveis de demonstrar que essas circunstâncias estão reunidas, 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.**

Assinaturas