Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MICHAL BOBEK
apresentadas em 5 de junho de 2019[1]

Processo C-189/18

Glencore Agriculture Hungary Kft.
contra
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste, Hungria)]

«Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 167.º — Artigo 168.º — Direito à dedução — Evasão ou fraude fiscal — Procedimentos nacionais — Ónus da prova — Acesso ao processo — Direitos de defesa — Igualdade de armas — Fiscalização jurisdicional»

I. Introdução

1. A Glencore Agriculture Hungria Glencore Agriculture Hungary Kft. (a seguir «Glencore») contesta duas decisões da Nemzeti Adó- és Vámhivatal (Administração Nacional Fiscal e Aduaneira, Hungria) (a seguir «NTCA»), que recusou a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago sobre determinados fornecimentos com o fundamento de que a Glencore conhecia ou devia conhecer a fraude ou evasão fiscal cometida pelos seus fornecedores. No processo principal, a Glencore questiona a legalidade dos procedimentos fiscais perante a NTCA. Em especial, alega falta de equidade e violação dos seus direitos de defesa.

2. O órgão jurisdicional nacional chamado a pronunciar-se, o Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste, Hungria), tem dúvidas quanto à compatibilidade de certas disposições e práticas nacionais com o direito da União. Em especial, o órgão jurisdicional de reenvio pede esclarecimentos sobre os princípios que regem o ónus da prova imposto às autoridades tributárias para provar o envolvimento de um sujeito passivo na evasão fiscal cometida pelos seus fornecedores; o direito de o sujeito passivo ter acesso aos documentos relevantes para a sua defesa; e o alcance da fiscalização a efetuar pelo órgão jurisdicional nacional das conclusões das autoridades tributárias e a forma como essas autoridades recolhem elementos de prova.

1 Língua original: inglês.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

3. Nos termos do artigo 167.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»)[2], «[o] direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível».

4. O artigo 168.º da Diretiva IVA 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;

[…]»

5. O artigo 273.º da Diretiva IVA dispõe: «[o]s 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 […]».

B. Direito nacional

6. O artigo 1.º, n.º 3a, do adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Lei XCII de 2003 relativa às Regras de Tributação; a seguir «Lei Tributária») dispõe:

«No âmbito da fiscalização das partes numa relação jurídica (contrato, operação) que dê lugar a uma obrigação fiscal, a autoridade tributária não pode qualificar a mesma relação jurídica sujeita a fiscalização, e que já foi objeto de uma qualificação, de forma distinta para cada sujeito passivo, devendo aplicar oficiosamente as conclusões relativas a uma das partes nessa relação jurídica em caso de fiscalização da outra parte.»

7. Nos termos do artigo 12.º, n.ºs 1 e 3, da Lei Tributária, os sujeitos passivos têm o direito de tomar conhecimento dos documentos relativos às suas questões fiscais. Esse direito inclui «o direito de fazer ou requerer cópias de todos os documentos necessários ao exercício dos seus direitos e ao cumprimento das suas obrigações». Contudo, os sujeitos passivos não podem consultar, nomeadamente, «qualquer parte de um documento que contenha segredos fiscais pertencentes a outra pessoa, cuja divulgação seja contrária à lei».

8. O artigo 97.º, n.ºs 4 e 5, da Lei Tributária dispõe:

«4. No decurso da fiscalização, a autoridade tributária tem a obrigação de determinar e de provar os factos, exceto nos casos em que, por força da lei, o ónus da prova incumba ao contribuinte.

2 JO 2006, L 347, p. 1.

5) Os documentos, pareceres de peritos, declarações do contribuinte, do seu representante ou empregado e também de outros contribuintes, a prova testemunhal, as inspeções no local, as compras aleatórias, dissimuladas ou outras, as produções de ensaio, os inventários no local, os dados fornecidos por outros contribuintes, as conclusões de outras inspeções conexas, o conteúdo dos dados divulgados, os dados dos registos de outras autoridades ou os dados eletrónicos e informações disponibilizadas ao público devem, em especial, ser considerados como provas admissíveis.»

9. O artigo 100.º, n.º 4, da Lei Tributária dispõe:

«Quando a autoridade tributária fundamenta as conclusões de um inquérito utilizando os resultados de uma fiscalização conexa efetuada a outro sujeito passivo, ou utilizando os dados e provas obtidos nessa ocasião, o sujeito passivo recebe uma comunicação detalhada da parte que lhe diz respeito da ata e da decisão respetivas, bem como dos dados e provas recolhidos na fiscalização conexa.»

10. O artigo 69.º, n.º 1, da Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (Lei CXXII de 2010 relativa à Autoridade Tributária e Aduaneira Nacional; a seguir «Lei relativa à Autoridade Tributária») dispõe:

«Os dados recolhidos e tratados pela [NTCA] nos termos do artigo 13.º, n.º 7, alínea a), com fins sancionatórios […], bem como os dados especiais, só podem ser utilizados para fins sancionatórios, salvo disposição legal em contrário.»

11. O artigo 76.º, n.º 2, alínea g), da Lei relativa à Autoridade Tributária estabelece:

«2) Para além das pessoas mencionadas no n.º 1, podem requerer dados e informações provenientes dos sistemas de tratamento de dados da [NTCA] para fins sancionatórios de infrações, na medida do necessário ao cumprimento das suas obrigações previstas por lei, indicando o motivo:

[…]

g) O serviço da [NTCA] investido de poderes e competências que incumbem à [NTCA] no que se refere às obrigações tributárias e aduaneiras, aos procedimentos tributários e aduaneiros, em conformidade com a [Lei Tributária], [a közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXV. törvény (Lei n.º XXVI de 2003, relativa à aplicação da legislação aduaneira comunitária)] e outras regulamentações tributárias e aduaneiras.»

III. Matéria de facto, tramitação processual e questões prejudiciais

12. Na medida em que podem ser determinados a partir do despacho de reenvio e das alegações das partes, os factos pertinentes podem ser resumidos do seguinte modo.

13. A Glencore, demandante no processo principal, é uma empresa com sede na Hungria, cuja atividade principal consiste na venda por grosso de cereais, oleaginosas e alimentos para animais, bem como de matérias-primas. A Glencore adquiriu cereais em toda a Hungria, uma grande parte dos quais foi vendida no estrangeiro. Adquiriu igualmente grandes quantidades de sementes de girassol e de colza, uma parte substancial das quais foi transformada por um subcontratante em óleo em bruto e sêmola, e uma pequena parte das quais foi vendida sem qualquer transformação.

14. A NTCA realizou inspeções nas instalações da Glencore. Essas inspeções levaram à adoção pela NTCA de duas decisões administrativas em 2015 e 2016, respetivamente (a seguir «decisões impugnadas»). A primeira decisão dizia respeito a todos os impostos e subsídios relativos aos exercícios fiscais de 2010 e 2011 (com exceção do IVA correspondente aos meses de setembro e

outubro de 2011). Com base nessa decisão, a Glencore foi condenada a pagar, nomeadamente, 1 951 418 000 HUF, relativos a IVA não pago. A segunda decisão dizia respeito ao IVA devido relativamente a outubro de 2011 e considerou que a Glencore era devedora de um IVA adicional de 130 171 000 HUF.

15. A NTCA concluiu, nas referidas decisões, que a Glencore tinha deduzido ilicitamente o IVA, na medida em que sabia ou devia saber que alguns dos seus fornecedores tinham emitido faturas falsas e estavam envolvidos em evasão fiscal. A este respeito, a NTCA remeteu para decisões administrativas adotadas contra determinados fornecedores da Glencore e para processos penais contra alguns desses fornecedores (que estavam pendentes aquando da adoção das decisões impugnadas).

16. De acordo com as decisões impugnadas, os inspetores tributários que inspecionaram a Glencore tiveram acesso, direta ou indiretamente, aos documentos que fazem parte tanto dos processos penais como dos processos administrativos dos fornecedores objeto de processo judicial. A NTCA baseou-se em algumas das provas recolhidas no âmbito desses processos para determinar a participação (passiva) da Glencore na evasão fiscal.

17. Após o indeferimento dos seus recursos administrativos, a Glencore contestou as decisões impugnadas perante o Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste). Nas suas alegações, a Glencore questiona a legalidade do procedimento administrativo que conduziu à adoção das decisões impugnadas e queixa-se de falta de equidade no processo e de violação dos seus direitos de defesa.

18. No âmbito desse processo, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se as disposições nacionais pertinentes, tal como interpretadas e aplicadas quer pelas autoridades tributárias quer pelos órgãos jurisdicionais nacionais, podem tornar excessivamente difícil para um sujeito passivo, como a Glencore, provar que não participou na evasão fiscal praticada pelos seus fornecedores.

19. O órgão jurisdicional de reenvio salienta que as autoridades tributárias consideram que ficam isentas do ónus da prova, que normalmente lhes incumbe, quando tomam em consideração as conclusões de decisões conexas num procedimento tributário posterior, mesmo que o contribuinte objeto do inquérito subsequente não seja parte nos procedimentos anteriores e poder até desconhecer as decisões conexas.

20. O órgão jurisdicional de reenvio observa ainda que as autoridades tributárias não se consideram obrigadas a divulgar os documentos dos procedimentos conexos e os elementos de prova utilizados como base das decisões conexas. Por exemplo, no caso em apreço, durante o procedimento administrativo, a Glencore recebeu apenas uma descrição das provas invocadas nas decisões adotadas contra os seus fornecedores sob a forma de um relatório sumário. Apesar dos seus múltiplos pedidos, foi-lhe negado o acesso a determinados documentos do processo, que considerava importantes para a sua defesa. Só posteriormente, durante o processo principal, lhe foi concedido o acesso a alguns dos documentos solicitados, na sequência de uma decisão do órgão jurisdicional de reenvio.

21. Na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, as alegadas deficiências do procedimento administrativo não podem ser totalmente corrigidas no decurso do processo judicial, na medida em que a legalidade das decisões anteriormente adotadas pelas autoridades tributárias e dos elementos de prova recolhidos no contexto dos processos conexos não pode ser objeto de fiscalização jurisdicional.

22. Nestas circunstâncias, o Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem as disposições da Diretiva IVA, assim como, no que lhes diz respeito, o princípio fundamental do respeito dos direitos de defesa e o artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais [da União Europeia (a seguir «Carta»)], ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro, e a uma prática nacional que se baseia nesta, em virtude das quais as conclusões no âmbito de uma fiscalização das partes numa relação jurídica (contrato, operação) relativa a uma obrigação fiscal, a que a autoridade tributária chegou no termo de um procedimento contra uma das partes nessa relação (o emitente das faturas no processo principal), e que implicam uma requalificação da relação jurídica, devem ser tidas em conta oficiosamente pela autoridade tributária na fiscalização da outra parte na relação jurídica (o destinatário das faturas no processo principal), atendendo a que essa outra parte na relação jurídica não dispõe de qualquer direito, em particular dos direitos inerentes à qualidade de parte, no procedimento de fiscalização original?

2) Caso o Tribunal de Justiça responda à primeira questão pela negativa, as disposições da Diretiva IVA, assim como, no que lhes diz respeito, o princípio fundamental do respeito dos direitos de defesa e o artigo 47.º da [Carta] opõem-se a uma prática nacional que admite um procedimento, como o referido na primeira questão, no qual a outra parte na relação jurídica (o destinatário das faturas) não dispõe, no procedimento de fiscalização original, dos direitos inerentes à qualidade de parte e, por conseguinte, também não pode exercer um direito de recurso no âmbito de um procedimento de fiscalização cujas conclusões devem ser tidas em conta oficiosamente pela autoridade tributária no procedimento de fiscalização relativo à sua própria obrigação fiscal, podendo ser-lhe imputadas, atendendo a que a autoridade tributária não disponibiliza a essa outra parte o processo relevante relativo à fiscalização efetuada à primeira parte na relação jurídica (o emitente das faturas), em particular os documentos subjacentes às conclusões, as atas e as decisões administrativas, mas só lhe comunica parte dos mesmos, sob a forma de resumo, dando assim conhecimento do processo a essa outra parte na relação jurídica apenas de forma indireta, fazendo uma seleção segundo critérios próprios e em relação aos quais essa outra parte não pode exercer qualquer fiscalização?

3) Devem as disposições da Diretiva IVA, assim como, no que lhes diz respeito, o princípio fundamental do respeito dos direitos de defesa e o artigo 47.º da [Carta], ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional em virtude da qual as conclusões da autoridade tributária, no âmbito da fiscalização das partes numa relação jurídica referente a uma obrigação fiscal, no termo de um procedimento instaurado ao emitente das faturas, e das quais resulta que o referido emitente participou numa fraude fiscal ativa, devem ser tidas em conta oficiosamente pela autoridades tributária na fiscalização do destinatário das faturas, atendendo a que o referido destinatário não dispõe, no procedimento de fiscalização instaurado ao emitente, dos direitos inerentes à qualidade de parte e, por conseguinte, também não pode exercer um direito de recurso no âmbito de um procedimento de fiscalização, cujas conclusões devem ser tidas em conta oficiosamente pela autoridade tributária no procedimento de fiscalização relativo à obrigação fiscal desse destinatário, e podem ser imputadas a este, e atendendo a que [a autoridade tributária] não disponibiliza ao destinatário o processo relevante da fiscalização efetuada ao emitente, em particular os documentos subjacentes às conclusões, as atas e as decisões administrativas, mas só lhe comunica parte dos mesmos, sob a forma de resumo, dando assim conhecimento do processo ao destinatário apenas de forma indireta, fazendo uma seleção segundo critérios próprios e em relação aos quais este não pode exercer qualquer fiscalização?»

23. Foram apresentadas alegações escritas pela Glencore, pelo Governo húngaro e pela Comissão Europeia, tendo todos apresentado também alegações orais na audiência de 20 de março de 2019.

IV. Análise

A. Observações preliminares

24. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se as disposições da Diretiva IVA, interpretadas à luz do artigo 47.º e do artigo 48.º, n.º 2, da Carta, se opõem a uma disposição ou prática de um Estado-Membro segundo a qual, ao verificar o direito de um sujeito passivo à dedução do IVA, a administração tributária tem em conta as conclusões de facto e a qualificação jurídica desses factos (a seguir «conclusões») feitas pela administração em decisões conexas, adotadas contra outros sujeitos passivos. Ao fazê-lo, a administração divulga ao sujeito passivo os documentos relevantes para essas conclusões apenas parcial e indiretamente, através de um resumo dos documentos considerados relevantes.

25. O despacho de reenvio é extremamente sucinto quanto aos factos do processo. Por conseguinte, considero necessário expor a minha compreensão dos mesmos, o que me levará necessariamente a enquadrar as respostas a dar às questões suscitadas pelo órgão jurisdicional de reenvio. No entanto, deve acrescentar-se que a falta de pormenores factuais, juntamente com a formulação bastante complexa das questões prejudiciais, tem necessariamente impacto no tipo de resposta que pode ser dada. Assim, as minhas propostas a este respeito não podem deixar de ficar num nível relativamente elevado de abstração.

26. No processo principal, a Glencore contesta duas decisões emitidas pelas autoridades tributárias húngaras, através das quais esta recusou a dedução do IVA pago por certos fornecimentos com fundamento no facto de a Glencore ter ou dever ter conhecimento da fraude ou evasão fiscal cometida pelos seus fornecedores.

27. A conclusão de que tinha havido fraude fiscal relativamente a determinadas operações foi inicialmente efetuada em decisões anteriormente adotadas pelas autoridades tributárias contra fornecedores da Glencore, em procedimentos nos quais a Glencore não era parte. Essa conclusão foi depois «transferida» para as decisões impugnadas, em conformidade com o artigo 1.º, n.º 3a, da Lei Tributária. Esta disposição, cujo significado preciso é, no entanto, objeto de litígio entre as partes — estabelece que «no âmbito da fiscalização das partes numa relação jurídica que dê lugar a uma obrigação fiscal, a autoridade tributária não pode qualificar a mesma relação jurídica sujeita a fiscalização, e que já foi objeto de uma qualificação, de forma distinta para cada sujeito passivo, devendo aplicar oficiosamente as conclusões relativas a uma das partes nessa relação jurídica em caso de fiscalização da outra parte».

28. Nas decisões impugnadas, para provar o envolvimento da Glencore na evasão fiscal em causa, entendo que as autoridades tributárias se basearam em *três tipos de provas*: (i) provas recolhidas no âmbito do procedimento administrativo instaurado contra a Glencore, (ii) provas recolhidas durante o procedimento administrativo instaurado contra os fornecedores da Glencore e (iii) provas recolhidas durante o processo penal instaurado contra os fornecedores da Glencore.

29. Os procedimentos tributários instaurados contra os fornecedores da Glencore, quando o órgão jurisdicional de reenvio apresentou o seu pedido de decisão prejudicial, tinham sido concluídos com a adoção das decisões administrativas que se tinham tornado definitivas. Em contrapartida, o processo penal contra esses fornecedores ainda estava pendente, aparentemente na fase de inquérito (ou seja, ainda não havia acusação perante um tribunal penal).

30. Tal significa que, no caso em apreço, as dúvidas suscitadas pelo órgão jurisdicional de reenvio no que diz respeito à possível violação dos direitos da Glencore resultam da «transferência» de elementos de prova entre os diferentes ramos das autoridades nacionais e da «transferência» para subsequentes decisões administrativas das conclusões formuladas por essas autoridades em uma ou mais decisões

administrativas. Em contrapartida, como foi confirmado pelas partes na audiência, não foram formuladas quaisquer conclusões nas decisões impugnadas com base numa sentença proferida no âmbito de um processo penal, uma vez que, nessa data, não existia tal sentença. Contudo, algumas informações foram extraídas dos documentos recolhidos pelas autoridades responsáveis pelos inquéritos penais.

31. Tendo em conta o que precede, parece-me que, através das suas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende levantar *três questões principais*. A primeira questão diz respeito à forma como as autoridades tributárias devem cumprir o ónus da prova que lhes incumbe de demonstrar que um sujeito passivo tinha ou devia ter conhecimento da evasão fiscal praticada pelos seus fornecedores, com base nas conclusões de decisões anteriores adotadas contra os fornecedores. A segunda questão diz respeito ao âmbito da obrigação das autoridades tributárias de conceder ao sujeito passivo acesso às provas necessárias para a sua defesa, incluindo os documentos recolhidos em procedimentos conexos contra outros sujeitos passivos. A terceira questão diz respeito aos poderes que um órgão jurisdicional nacional deve ter aquando da fiscalização das conclusões das autoridades tributárias em decisões adotadas contra os fornecedores de um sujeito passivo e da legalidade da recolha de elementos de prova no processo contra esses fornecedores.

32. Por último, na perspetiva do direito da União aplicável, deve recordar-se que as normas nacionais que estabelecem procedimentos e sanções para combater a fraude ou a evasão fiscal constituem uma transposição do direito da União, para os efeitos do artigo 51.º, n.º 1, da Carta [3]. Conforme salientado pelo órgão jurisdicional de reenvio, o direito à ação e a um tribunal imparcial, bem como os direitos de defesa, consagrados respetivamente no artigo 47.º e no artigo 48.º, n.º 2, da Carta, revestem particular importância no presente processo.

B. O ónus da prova que incumbe à autoridade tributária

33. A primeira questão levantada pelo órgão jurisdicional de reenvio diz respeito à forma como as autoridades tributárias devem cumprir o ónus, que lhes incumbe, de provar que um sujeito passivo teve ou devia ter conhecimento da evasão fiscal praticada pelos seus fornecedores, quando essas autoridades pretendem invocar as conclusões estabelecidas em decisões anteriores adotadas contra os referidos fornecedores.

34. Antes de mais, há que salientar que o regime das deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas [4]. O Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que o direito a dedução do IVA é um *elemento chave* do mecanismo do IVA e, por conseguinte, não pode, em princípio, ser limitado [5].

35. É também jurisprudência constante que o direito da União não pode ser invocado para fins abusivos e fraudulentos, e que a luta contra a fraude, a evasão fiscal e eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pela Diretiva IVA [6]. Decorre antes de mais dos artigos 2.º e 273.º da Diretiva IVA, conjugados com o artigo 4.º, n.º 3, TUE, que os Estados-Membros têm a obrigação de tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do

3 Ver, nomeadamente, Acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 27), conforme clarificado posteriormente nos Acórdãos de 5 de dezembro de 2017, M.A.S. e M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936), e de 2 de maio de 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).

4 V., por exemplo, Acórdão de 5 de julho de 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, n.º 25 e jurisprudência referida).

5 V., entre muitos, Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 37 e jurisprudência referida).

6 V., nomeadamente, Acórdãos de 28 de julho de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 50), e de 22 de novembro de 2017, Cussens e o. (C-251/16, EU:C:2017:881, n.º 28).

IVA devido nos seus territórios respetivos e para lutar contra a fraude [7]. Todavia, as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adotar ao abrigo desta disposição 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 à dedução do IVA e, portanto, à neutralidade do IVA [8].

36. Por conseguinte, é incompatível com as disposições da Diretiva IVA recusar esse direito a um sujeito passivo que não sabia, nem poderia saber, que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou por outro operador interveniente a montante ou a jusante na cadeia de fornecimento. [9] Para que o direito à dedução de um contribuinte seja recusado, cabe à administração tributária determinar que, à luz de fatores objetivos e sem exigir que o contribuinte efetue controlos que não são da sua responsabilidade, este saiba ou deva saber que a sua contraparte estava envolvida numa fraude relativa ao IVA [10].

37. Na falta de regras da União em matéria de obtenção de provas, a participação de um sujeito passivo em fraudes relativas ao IVA deve ser provada em conformidade com as regras de prova previstas no direito nacional [11]. No entanto, como o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente, as regras de prova não devem atentar contra a eficácia do direito da União e devem respeitar os direitos garantidos pela Carta [12].

38. Decorre ainda do Processo WebMindLicenses que nem as disposições da Diretiva IVA, nem o princípio do respeito pelos direitos de defesa impedem, em princípio, que as autoridades tributárias possam, com vista a verificar a existência de evasão fiscal, utilizar provas obtidas no âmbito de um processo penal paralelo contra a mesma pessoa ainda não concluído [13].

39. Não vejo qualquer razão para que este princípio não se aplique também a uma situação como a do processo principal, em que os elementos de prova são obtidos no contexto de processos administrativos ou penais levados a cabo contra os fornecedores da empresa. Tal como a Comissão salientou, trata-se de uma prática comum, e inteiramente legítima, de administrações tributárias que, quando uma inspeção de um sujeito passivo dá origem a suspeitas no que se refere à legalidade de determinadas operações, pode ser efetuado um controlo adicional aos sujeitos passivos a montante ou a jusante da cadeia de abastecimento. Essas inspeções podem conduzir à abertura de processos paralelos (de natureza penal e/ou administrativa) contra vários sujeitos passivos, decorrentes dos mesmos factos e baseados no mesmo conjunto de elementos de prova [14].

40. Por conseguinte, o facto de determinados documentos serem transferidos de um procedimento para outro não resulta, por si só, numa violação dos direitos de defesa do sujeito passivo objeto de investigação neste último processo.

41. Esta possibilidade geral está, no entanto, sujeita a condições essenciais. Se a administração tributária pretender basear-se nesses documentos para fundamentar as suas conclusões em qualquer decisão posterior, deve: i) conceder ao sujeito passivo calo acesso aos documentos podem ser utilizados como prova na decisão subsequente; ii) conceder a esse sujeito passivo a possibilidade de

7 V., neste sentido, Acórdãos de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 25), e de 2 de maio de 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, n.º 26).

8 V., nomeadamente, Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 49 e jurisprudência referida).

9 V. Acórdãos de 6 de dezembro de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, n.os 35 a 38 e 41), e de 13 de março de 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, n.os 40 a 42).

10 V., para esse efeito, Despacho de 10 de novembro de 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869, n.º 39 e jurisprudência referida).

11 V., por exemplo, as minhas Conclusões no Processo Dzivev e o. (C-310/16, EU:C:2018:623, n.º 24 e seguintes e jurisprudência citada).

12 V., para esse efeito, Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, n.os 65 e 68).

13 *Ibidem*, n.os 68 e 90.

14 V., por exemplo, Acórdãos de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.os 17 e 25), e de 6 de dezembro de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, n.º 14). V., também, Acórdão de 15 de julho de 2015, Itales (C-123/14, não publicado, EU:C:2015:511, n.os 14 e 15).

ser ouvido no que respeita a esses documentos e de apresentar elementos de prova em apoio dos seus argumentos; iii) conciliar expressamente os documentos em causa e a sua pertinência na sua decisão, incorporando, reagindo ou respondendo aos argumentos relevantes do sujeito passivo na sua decisão. Estas condições aplicam-se independentemente do facto de esses documentos já terem constituído a base de uma decisão anterior que, entretanto, se tornou definitiva.

42. O facto de se considerar que as conclusões foram estabelecidas em decisões anteriores não isenta as autoridades tributárias do seu dever de explicar adequadamente a sua fundamentação e de facultar os elementos de prova em que se apoiou, em decisões posteriores adotadas contra outros sujeitos passivos. Qualquer decisão das autoridades tributárias de recusar a um sujeito passivo a dedução do IVA deve, em princípio, ser uma decisão autónoma, na qual as conclusões das autoridades são adequadas e justificadas de forma independente e fundamentada.

43. Qualquer outra abordagem iria prejudicar gravemente os direitos de defesa dos sujeitos passivos sujeitos a procedimentos subsequentes, que ficariam entre duas situações. Por um lado, o sujeito passivo não podia contestar determinadas conclusões das decisões anteriores por não ser parte nesses procedimentos e, por outro lado, não podia contestar essas conclusões no seu próprio procedimento por as autoridades estarem vinculadas pelas suas decisões anteriores.

44. Em cenários extremos, tal poderia também significar a total falta de defesa, especialmente nos casos (que não são pouco frequentes nas fraudes em grande escala) em que são intentadas ações contra empresas que estão a ser liquidadas, que já não existem ou que simplesmente não têm qualquer interesse em se defender. Neste último tipo de casos, a administração tributária estabeleceria, com uma espécie de efeito *erga omnes*, os factos e a sua qualificação jurídica, sem que essas declarações fossem contestadas de maneira efetiva.

45. Estas considerações conduzem-me ao cerne da questão, que diz respeito à apreciação da compatibilidade com o direito da União de uma disposição nacional como o artigo 1.º, n.º 3a, da Lei Tributária. Tal como referido no n.º 27 *supra*, a forma como essa disposição deve ser interpretada e aplicada é objeto de litígio entre as partes. Não é tarefa do Tribunal de Justiça interpretar o direito nacional. Assim, abster-me-ei de tomar qualquer posição firme sobre esta disposição específica e limitarei as minhas observações a algumas declarações de caráter geral.

46. O facto de as autoridades tributárias serem, em princípio, obrigadas por lei a ser coerentes ao avaliar os mesmos factos ou relações jurídicas não é, naturalmente, de todo problemático. Pelo contrário, tal como alegado pelo Governo húngaro, promove a segurança jurídica e garante a igualdade entre os contribuintes. No entanto, devem ser emitidas duas reservas significativas.

47. Em primeiro lugar, a interpretação de uma disposição como o artigo 1.º, n.º 3a, da Lei Tributária deve respeitar a lógica e a estrutura do sistema do IVA. Os contribuintes individuais não podem ser responsabilizados pela conduta ilegal de outros contribuintes pelo simples facto de estes serem parte na relação jurídica que deu origem à obrigação fiscal em causa. Essa responsabilidade deve ser estabelecida a nível individual, no que diz respeito a cada contribuinte interveniente na cadeia de abastecimento [15].

48. Em segundo lugar, tal disposição de direito nacional tem que se limitar ao necessário para impor às autoridades tributárias a obrigação de adotar a mesma abordagem em todos os processos conexos, *desde que não existam razões irrefutáveis em contrário*. Por outras palavras, uma tal disposição só é aceitável na medida em que não impeça as autoridades tributárias, *de jure* ou *de facto*, de chegar a uma conclusão diferente, num processo diferente, quando lhes sejam apresentados novos argumentos ou novos elementos de prova.

15 V., *supra*, n.º 36 das presentes conclusões.

49. Por estas razões, uma disposição ou prática nacional segundo a qual as autoridades tributárias estão, de direito ou de facto, vinculadas pelas conclusões obtidas em decisões conexas, pode, se for interpretada e aplicada de forma diferente da que acabámos de descrever, entrar em conflito com uma série de princípios essenciais pertinentes. No entanto, tal interpretação não pode «diluir» o ónus da prova imposto às autoridades tributárias, nem, *a fortiori*, transferir efetivamente esse ónus para o contribuinte, comprometendo assim o direito à dedução e, por conseguinte, a neutralidade do IVA, ao mesmo tempo que viola os direitos de defesa dos sujeitos passivos.

C. Quanto ao alcance do direito de acesso ao processo pelo sujeito passivo

50. A segunda questão suscitada no presente processo diz respeito à obrigação de as autoridades tributárias concederem ao sujeito passivo o acesso aos elementos de prova relativos a procedimentos tributários que lhe respeitam. Em particular, à semelhança do órgão jurisdicional nacional no processo Ispas [16], no caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio pretende obter esclarecimentos sobre o *quando*, *o quê* e *como* dessa divulgação.

51. No que diz respeito ao primeiro aspeto, há que recordar que o direito de acesso ao processo é fundamental para o exercício dos direitos de defesa das pessoas cujos interesses possam ser afetados pela adoção de uma decisão das autoridades públicas.

52. O princípio do respeito dos direitos de defesa exige que seja dada ao destinatário de uma decisão lesiva dos seus interesses a possibilidade de apresentar as suas observações antes de esta ser tomada, para permitir que a autoridade competente possa ter utilmente em conta todos os elementos pertinentes. O objetivo desta regra é, em primeiro lugar, permitir ao destinatário corrigir um erro ou invocar elementos relativos à sua situação pessoal que militem no sentido de a decisão ser ou não tomada ou ter este ou aquele conteúdo específico [17].

53. O acesso ao processo deve ser concedido num determinado momento durante o procedimento administrativo, mas certamente *antes* de as autoridades tomarem a sua decisão final. O sujeito passivo deve dispor de tempo suficiente para se inteirar dos documentos detidos pelas autoridades e poder preparar a sua defesa em conformidade.

54. Um sujeito passivo deve ter acesso aos autos antes do início de qualquer processo judicial. O referido acesso permite igualmente que o sujeito passivo tome uma decisão informada sobre se deseja contestar a decisão tomada pela administração perante o órgão jurisdicional competente [18].

55. Por conseguinte, a divulgação numa fase posterior, que tenha lugar apenas no âmbito de um processo judicial instaurados contra a decisão adotada pelas autoridades administrativas, não pode, em princípio, sanar a violação dos direitos de defesa dessa parte que se materializou durante a fase administrativa do processo [19].

56. No que diz respeito, em seguida, aos tipos de documentos que as autoridades devem transmitir ao sujeito passivo objeto de um inquérito, devo sublinhar que o direito de acesso ao processo implica que o sujeito passivo deva poder examinar *todos* os documentos do processo de investigação relevantes para o exercício da sua defesa.

16 V. as minhas Conclusões no Processo Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, n.º 99).

17 V., neste sentido, Acórdão de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 38 e jurisprudência referida).

18 V., para esse efeito, Acórdão de 15 de outubro de 1987, Heylens e o. (C-222/86, EU:C:1987:442, n.º 15).

19 Pode, no entanto, ser diferente quando o processo instaurado contra a decisão da administração tenha «por efeito suspender automaticamente a execução da decisão que causa prejuízo e torná-la imediatamente inaplicável». V., neste sentido, acórdão de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 54 e jurisprudência referida).

57. Mais concretamente, esses documentos incluem, em primeiro lugar, os elementos do processo nos quais as autoridades pretendem fundamentar a sua decisão contra o sujeito passivo [20]. Isto significa que, no caso da Glencore, esta empresa deveria ter tido acesso a todas as provas utilizadas para demonstrar que sabia ou deveria saber da evasão fiscal em questão.

58. A este respeito, importa salientar que existe um direito de acesso independentemente da origem do documento e do contexto em que esse documento foi obtido (por exemplo, no âmbito de um processo administrativo ou penal paralelo instaurado contra outro sujeito passivo), a menos que, obviamente, se aplique alguma exceção [21]. Não é relevante saber se os documentos que as autoridades invocaram foram fisicamente transferidos de um processo para outro: na medida em que esses documentos se destinem a ser utilizados como prova num processo subsequente, devem ser comunicados ao sujeito passivo em causa através desse processo subsequente. Compete ao Estado-Membro decidir se tal é efetuado através da apresentação de uma cópia dos documentos solicitados, ou permitindo que o sujeito passivo tenha acesso (se necessário, parcial) aos documentos do processo conexo. O que importa é que o sujeito passivo tenha uma oportunidade real de aceder aos elementos de prova originais.

59. Em segundo lugar, o direito de acesso abrange necessariamente os outros documentos que, ainda que talvez não sejam diretamente invocados pelas autoridades na fundamentação da sua decisão, digam respeito ao comportamento do sujeito passivo objeto do inquérito. Tal como o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (a seguir «TEDH») tem sistematicamente defendido, nos termos do artigo 6.º da Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais (a seguir «CEDH»), as pessoas objeto de inquérito devem poder ter acesso não só aos «elementos de prova *diretamente relevantes* para os factos do processo», mas também a «*outros elementos de prova* que possam dizer respeito à admissibilidade, fiabilidade e exaustividade das primeiras» [22].

60. Em terceiro lugar, o direito de acesso ao processo inclui não só os elementos de prova acusatórios, mas também os de defesa, que possam ter sido obtidos pelas autoridades tributárias [23]. Isto significa que o sujeito passivo deve ter acesso aos documentos e informações que lhe possam ser favoráveis, uma vez que podem exonerá-lo ou, de um modo mais geral, ser incompatíveis com as deduções da administração tributária a partir dos restantes elementos de prova que se encontram na sua posse [24].

61. Inversamente, tal como sugeri no processo Ispas, o direito de acesso ao processo não pode ser interpretado no sentido do direito de o sujeito passivo «consultar o processo completo», se tal significar «o conjunto completo de documentos e informações na posse das autoridades administrativas», incluindo «todos os elementos que não estão diretamente relacionados com a decisão adotada, como algumas notas internas, projetos de documentos, cálculos auxiliares e todas as informações obtidas junto de terceiros» [25].

20 V., por exemplo, Acórdão de 9 de novembro de 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, n.º 32).

21 V., *infra*, n.os 63 e 64 das presentes conclusões.

22 V. Acórdão TEDH de 11 de dezembro de 2008, Mirilashvili/Rússia (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, n.º 200 e jurisprudência referida) (o sublinhado é meu). Embora, naturalmente, o artigo 6.º, n.º 1, da CEDH possua, principalmente, uma vertente civil e penal, o TEDH aplicou as referidas disposições a certos tipos de procedimentos tributários. Por conseguinte, os princípios desenvolvidos pelo TEDH podem muito bem servir de inspiração geral para o critério a aplicar a um procedimento como o que está em causa no processo principal, independentemente do exame (separado) destinado a determinar, no caso concreto, se a coima aplicada pode ser, de facto, considerada de natureza «penal».

23 V., por analogia, Acórdão de 13 de setembro de 2018, UBS Europe e o. (C-358/16, EU:C:2018:715, n.º 66 e jurisprudência referida). V., também, Acórdão TEDH de 5 de abril de 2012, Chambaz/Suíça (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, n.º 61 e jurisprudência referida).

24 V. Acórdão de 1 de julho de 2010, Knauf Gips/Comissão (C-407/08 P, EU:C:2010:389, n.º 23 e jurisprudência referida).

25 V. as minhas Conclusões no processo Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, n.os 100, 116 e 121).

62. *A fortiori*, não vejo qualquer razão para pedir o pleno acesso a autos de processos paralelos instaurados contra *outros sujeitos passivos*, sob reserva, como é evidente, de todos os documentos relevantes que a autoridade tributária pretenda invocar terem sido «transferidos» para o processo subsequente e de o acesso aos mesmos ter sido concedido [26].

63. Além disso, segundo jurisprudência constante, o princípio geral do direito da União do respeito dos direitos de defesa não constitui uma prerrogativa absoluta, mas pode comportar restrições, na condição de estas corresponderem efetivamente a objetivos de interesse geral prosseguidos pela medida em causa e não constituírem, à luz da finalidade prosseguida, uma intervenção desmedida e intolerável que atente contra a própria substância dos direitos assim garantidos [27]. Assim, o acesso ao processo pode ser limitado nos casos em que seja estritamente necessário para assegurar a proteção do interesse geral (por exemplo, o sigilo de investigações criminais em curso) ou para evitar que os direitos fundamentais de outras pessoas sejam indevidamente afetados (por exemplo, a confidencialidade de dados pessoais ou de segredos comerciais) [28].

64. Cabe, todavia, às autoridades provar que os requisitos dessas exceções estão cumpridos, o que está sujeito a fiscalização jurisdicional [29]. No entanto, as autoridades estão obrigadas a apreciar se a divulgação *parcial* dos documentos a que as exceções se aplicam pode ser concedida, o que exige, em particular, que se verifique se é possível limitar o acesso limitado a apenas algumas das partes dos documentos sem impor uma quantidade desproporcionada de trabalho às autoridades [30]. Neste contexto, deve ter-se em conta que, no moderno ambiente das tecnologias de informação, o manuseamento de um grande volume de documentos e, quando necessário, a sua edição, se tornou significativamente mais fácil do que no passado.

65. Por último, no que se refere à forma como o acesso deve ser concedido, gostaria de sublinhar que, pelas razões explicadas no n.º 58 *supra*, uma simples referência a decisões anteriores em que os documentos relevantes foram utilizados como prova não é suficiente. Do mesmo modo, uma descrição dos elementos da prova na posse das autoridades tributárias sob a forma de um relatório sumário não satisfaz o direito de acesso de um sujeito passivo ao processo, a menos que este possa pedir o exame e, eventualmente, uma cópia de documentos específicos. É, de facto, da maior importância que o sujeito passivo possa «ver com os seus olhos» os documentos originais, se assim o desejar.

D. Fiscalização jurisdicional

66. Por último, é necessário abordar brevemente o âmbito da fiscalização que o órgão jurisdicional nacional deve exercer da decisão das autoridades tributárias de recusar determinadas deduções do IVA a um sujeito passivo.

67. O órgão jurisdicional competente deve proceder a uma análise global de todos os factos e circunstâncias relevantes do processo que lhe foi submetido, a fim de determinar se o sujeito passivo em causa tinha direito à dedução em relação aos fornecimentos que deram origem à evasão fiscal em causa.

26 V. n.º 58 das presentes conclusões.

27 V., neste sentido, Acórdãos de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 42), e de 9 de novembro de 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, n.º 35).

28 V., neste sentido, Acórdão de 9 de novembro de 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, n.º 36).

29 V., neste sentido, Acórdão TEDH de 16 de fevereiro de 2000, Jasper/Reino Unido (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, n.º 56).

30 Para o efeito, v., por analogia, Acórdão de 28 de junho de 2012, Comissão/Agrofert Holding (C-477/10 P, EU:C:2012:394, n.º 79).

68. Na sua análise da questão, o órgão jurisdicional de reenvio não pode obviamente estar vinculado por quaisquer conclusões das autoridades tributárias, quer nas decisões impugnadas, quer nas decisões adotadas contra outros contribuintes, mesmo que essas decisões se tenham tornado definitivas.

69. De acordo com o artigo 47.º da Carta, a competência do órgão jurisdicional nacional deve cobrir todas as questões de direito e de facto que determinarão o resultado do processo [31]. Com efeito, para cumprir as exigências relacionadas com o direito a um processo equitativo, é necessário, neste contexto, que as partes tomem conhecimento e possam discutir todas essas questões [32].

70. No contexto de um processo judicial, o órgão jurisdicional nacional deve igualmente poder verificar (se necessário, a título preliminar) a legalidade, à luz do direito da União, dos elementos de prova utilizados contra o sujeito passivo, incluindo os que foram «transferidos» de outros processos. Conforme o Tribunal de Justiça defendeu no Processo WebMindLicenses, a efetividade da fiscalização judicial garantida pelo artigo 47.º da Carta, «exige que o tribunal que procede à fiscalização da legalidade de uma decisão que constitua uma aplicação do direito da União possa verificar se as provas em que se baseia essa decisão não foram obtidas e utilizadas em violação dos direitos garantidos pelo referido direito e, em especial, pela Carta». Este requisito está cumprido «se o tribunal chamado a pronunciar-se no recurso da decisão da Administração Fiscal que procedeu à liquidação do IVA estiver habilitado a fiscalizar se as provas provenientes de um processo penal paralelo ainda não concluído, nas quais se baseia esta decisão, foram obtidas nesse processo penal em conformidade com os direitos garantidos pelo direito da União ou puder pelo menos assegurar, com fundamento numa fiscalização já exercida por um tribunal penal no âmbito de um procedimento contraditório, que as referidas provas foram obtidas nos termos deste direito» [33].

71. Significativamente, nesse acórdão o Tribunal de Justiça acrescentou que «[s]e este requisito não estiver cumprido e, portanto, o direito ao recurso judicial não for efetivo, ou em caso de violação de um outro direito garantido pelo direito da União, as provas obtidas no âmbito do processo penal e utilizadas no procedimento administrativo fiscal devem ser ignoradas e a decisão impugnada que nelas assenta deve ser anulada se, por esse motivo, deixar de ter fundamento» [34].

72. Se o órgão jurisdicional de reenvio não estiver em condições de fiscalizar as conclusões das autoridades tributárias, ou a forma como os elementos de prova apresentados pelas mesmas foram obtidos, tal daria igualmente origem a uma violação do princípio da igualdade de armas, que é um corolário do direito a um tribunal imparcial previsto no artigo 47.º da Carta.

73. De facto, segundo jurisprudência constante, o princípio da igualdade das armas implica a obrigação de oferecer a cada parte uma possibilidade razoável de apresentar a sua causa, incluindo as provas, em condições que não a coloquem numa situação de clara desvantagem relativamente ao seu adversário. Este princípio tem por objetivo assegurar o equilíbrio processual entre as partes num processo judicial, garantindo a igualdade de direitos e obrigações das partes no que diz respeito, designadamente, às regras que regem a produção de prova e o debate contraditório perante o juiz [35].

74. A um nível mais geral, importa sublinhar que, com algumas pequenas exceções, as declarações e as conclusões das autoridades administrativas não vinculam nem podem vincular os tribunais, nem impedi-los de exercer plenamente a fiscalização jurisdicional. Como o Tribunal de Justiça voltou a salientar recentemente, o conceito de independência pressupõe, nomeadamente, que a instância em causa exerça as suas funções jurisdicionais com total autonomia, sem estar submetida a nenhum

31 V., por analogia, Acórdão de 4 de junho de 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, n.º 62).

32 V., por analogia, Acórdão de 2 de dezembro de 2009, Comissão/Irlanda e o. (C-89/08 P, EU:C:2009:742, n.º 56).

33 Acórdão de 17 de dezembro de 2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, n.ºs 87 e 88).

34 *Ibidem*, n.º 89.

35 V., por exemplo, Acórdão de 28 de julho de 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone e o. (C-543/14, EU:C:2016:605, n.ºs 40 e 41 e jurisprudência referida).

vínculo hierárquico ou de subordinação a qualquer outro órgão, quer direta (através de ordens ou instruções, independentemente da fonte [36]), quer indiretamente (ficando vinculada ao resultado da análise por outro ato ou decisão, nomeadamente por atos administrativos efetivamente excluídos da fiscalização judicial [37]).

75. Por estas razões, um órgão jurisdicional nacional chamado a conhecer de um processo instaurado por um sujeito passivo contra uma decisão das autoridades tributárias deve poder analisar todos os elementos de facto e de direito dessa decisão, incluindo a legalidade da forma como os elementos de prova foram obtidos, independentemente da origem dos mesmos.

V. Conclusão

76. Proponho ao Tribunal de Justiça que responda da seguinte forma às questões prejudiciais submetidas pelo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste, Hungria):

– As disposições da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, interpretadas à luz do artigo 47.º e do artigo 48.º, n.º 2, da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, não se opõem a uma disposição ou prática de um Estado-Membro segundo a qual, ao verificar o direito de um sujeito passivo à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), a administração tributária deve ter em conta as suas conclusões em decisões conexas que se tornaram definitivas, desde que:

  – tal disposição ou prática, embora respeitando a lógica e a estrutura do sistema do IVA, não impeça as autoridades tributárias, *de jure* ou *de facto*, de chegar a conclusões diferentes em diferentes processos, quando lhes sejam apresentados novos argumentos ou novos elementos de prova;

  – as autoridades tributárias sejam obrigadas, em princípio, a facultar o acesso, antes da adoção da sua decisão final, a todos os documentos pertinentes para o exercício dos direitos de defesa do sujeito passivo, incluindo os que tenham sido obtidos no contexto de processos administrativos ou penais conexos. Uma descrição dos elementos de prova sob a forma de um relatório sumário não é suficiente, a menos que o sujeito passivo possa pedir o exame e, eventualmente, uma cópia de documentos específicos;

  – um órgão jurisdicional nacional chamado a conhecer de um recurso contra uma decisão adotada pelas autoridades tributárias esteja em condições de fiscalizar todos os elementos de facto e de direito dessa decisão, incluindo a legalidade da forma como os elementos de prova foram obtidos, independentemente da origem dos mesmos.

36 V., neste sentido, Acórdão de 27 de fevereiro de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, n.os 42 e 44 e jurisprudência referida).

37 V. as minhas Conclusões no Processo Torubarov (C-556/17, EU:C:2019:339, n.os 50-51 e 102).