Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

18 de julho de 2013*

«Diretiva 2006/112/CE — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Entrega de bens — Conceito — Direito a dedução — Recusa — Realização efetiva de uma operação tributável — Regulamento (CE) n.º 1760/2000 — Regime de identificação e registo de bovinos — Marcas auriculares»

No processo C-78/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Administrativen sad Sofia-grad (Bulgária), por decisão de 6 de fevereiro de 2012, entrado no Tribunal de Justiça em 14 de fevereiro de 2012, no processo

«Evita-K» EOOD

contra

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

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta (relatora), presidente de secção, G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev e J. L. da Cruz Vilaça, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da «Evita-K» EOOD, por A. Kashkina,

— em representação do Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por A. Georgiev, na qualidade de agente,

— em representação do Governo búlgaro, por Y. Atanasov, na qualidade de agente,

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

* Língua do processo: búlgaro.

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

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 14.°, n.º 1, 178.°, alínea a), 185.°, n.º 1, 226.°, ponto 6, e 242.° da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a «Evita-K» EOOD (a seguir «Evita-K») ao Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Diretor da Direção «Impugnação e Gestão da Execução», da cidade de Sófia, junto da Administração Central da Agência Nacional das Receitas Públicas, a seguir «Direktor»), a propósito do direito a dedução, sob a forma de um crédito de imposto, do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») relativo a faturas respeitantes a entregas de vitelos destinados ao abate.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 2006/112

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

4 Nos termos do artigo 14.º, n.º 1, desta diretiva:

«Entende-se por 'entrega de bens' a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.»

5 O artigo 168.º da referida diretiva dispõe:

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

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

[…]»

6 O artigo 178.º da mesma diretiva enuncia:

«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.°;

[…]»

7 Nos termos do artigo 184.º da Diretiva 2006/112, a dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.

8 O artigo 185.º desta diretiva tem a seguinte redação:

«1. A regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços.

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, não é efetuada qualquer regularização no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados, bem como no caso das afetações de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras referidas no artigo 16.º

No caso de operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo, os Estados-Membros podem, todavia, exigir a regularização.»

9 Nos termos do artigo 186.º da referida diretiva, os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos seus artigos 184.° e 185.°

10 O artigo 220.º da mesma diretiva prevê:

«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, nos seguintes casos:

1) 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;

[…]»

11 Nos termos do artigo 226.º da Diretiva 2006/112:

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

[…]

6) A quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados;

[…]»

12 O artigo 242.º desta diretiva dispõe:

«Os sujeitos passivos devem manter uma contabilidade suficientemente pormenorizada que permita a aplicação do IVA e o seu controlo pela Administração Fiscal.»

13 O artigo 273.º da referida diretiva enuncia:

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

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

Regulamento (CE) n.º 1760/2000

14 O considerando 12 do Regulamento (CE) n.º 1760/2000 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de julho de 2000, que estabelece um regime de identificação e registo de bovinos e relativo à rotulagem da carne de bovino e dos produtos à base de carne de bovino, e que revoga o Regulamento (CE) n.º 820/97 do Conselho (JO L 204, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1791/2006 do Conselho, de 20 de novembro de 2006 (JO L 363, p. 1, a seguir «Regulamento n.º 1760/2000»), enuncia:

«As regras atuais relativas à identificação e ao registo de bovinos foram estabelecidas pela Diretiva 92/102/CEE do Conselho, de 27 de novembro de 1992, relativa à identificação e ao registo de animais [(JO L 355, p. 32)] e pelo Regulamento (CE) n.º 820/97 [do Conselho, de 21 de abril de 1997, que estabelece um regime de identificação e registo de bovinos e relativo à rotulagem da carne de bovino e dos produtos à base de carne de bovino (JO L 117, p. 1)]. A experiência demonstrou que a aplicação da Diretiva 92/102/CEE aos bovinos não foi inteiramente satisfatória e carece de aperfeiçoamento. É, portanto, necessário adotar um regulamento específico em relação aos bovinos a fim de reforçar o disposto nessa diretiva.»

15 O artigo 1.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1760/2000 prevê que todos os Estados-Membros devem estabelecer um regime de identificação e registo de bovinos, em conformidade com o disposto no título I do regulamento.

16 Nos termos do artigo 3.º, primeiro parágrafo, do referido regulamento:

«O regime de identificação e registo de bovinos deve incluir os seguintes elementos:

a) Marcas auriculares para identificar individualmente os animais;

b) Bases de dados informatizadas;

c) Passaportes de animais;

d) Registos individuais mantidos em cada exploração.»

17 O artigo 4.º do mesmo regulamento dispõe:

«1. Todos os animais de uma exploração nascidos ou destinados a trocas comerciais intracomunitárias após 31 de dezembro de 1997, devem ser identificados através de uma marca auricular, aprovada pela autoridade competente, aplicada a cada orelha. […] Todos os animais de uma exploração na Bulgária ou na Roménia, nascidos até à data da adesão ou destinados a trocas comerciais intracomunitárias após essa data, devem ser identificados através de uma marca auricular, aprovada pela autoridade competente, aplicada a cada orelha. Ambas as marcas auriculares devem ostentar o mesmo código único de identificação, o que permitirá identificar individualmente cada animal, assim como a exploração em que nasceu. […]

[…]

2. A marca auricular deve ser aplicada num prazo a determinar pelo Estado-Membro, contado a partir da data do nascimento do animal e, em qualquer caso, antes de o animal abandonar a exploração em que nasceu. […]

[…]»

Regulamento (CE) n.º 1725/2003

18 O Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, de 29 de setembro de 2003, que adota certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho (JO L 261, p. 1), adotou a Norma Internacional de Contabilidade IAS 41 «Agricultura» (a seguir «norma IAS 41»), conforme figura no anexo deste regulamento.

19 Esta norma tem por objetivo prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e divulgações relativas à atividade agrícola.

20 Os pontos 10 e 11 da norma IAS 41 têm a seguinte redação:

«10. Uma empresa deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:

a) a empresa controle o ativo como consequência de acontecimentos passados;

b) seja provável que benefícios económicos associados ao ativo fluirão para a empresa; e

c) o justo valor ou custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado.

11. Na atividade agrícola, o controlo pode ser evidenciado, por exemplo, pela posse legal do gado e a marcação a quente ou, de outro modo, a marcação do gado na aquisição, nascimento ou desmama. Os benefícios económicos futuros são normalmente estimados pela mensuração dos atributos físicos significativos.»

Direito búlgaro

21 O artigo 70.º, n.º 5, da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006, a seguir «ZDDS»), prevê que o IVA pago a montante não pode ser deduzido quando este imposto tiver sido faturado de forma ilegal.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

22 A Evita-K é uma sociedade de direito búlgaro cuja atividade económica principal é o comércio de animais.

23 Esta sociedade declarou nove faturas respeitantes a entregas de vitelos destinados ao abate, emitidas durante os meses de setembro e outubro de 2007 pela «Ekspertis-7» EOOD (a seguir «Ekspertis-7»), para obter a dedução, sob a forma de crédito de imposto, do IVA relativo a essas faturas.

24 Além disso, a Evita-K declarou ter exportado vitelos vivos para a Albânia, durante os mesmos meses, tendo justificado a compra destes através das referidas faturas e apresentado declarações aduaneiras, certificados veterinários com a menção das marcas auriculares dos animais e atestados de veterinários destinados ao transporte dos animais no território nacional.

25 Para justificar a aquisição dos animais em causa, a Evita-K apresentou, além das nove faturas emitidas pela Ekspertis-7, certificados do peso, extratos bancários relativos ao pagamento destas faturas e o contrato respeitante à entrega de vitelos celebrado com a Ekspertis-7.

26 A Evita-K foi sujeita a um controlo fiscal relativo aos meses de setembro e outubro de 2007. No âmbito desse controlo, as autoridades fiscais búlgaras pediram à Ekspertis-7 que apresentasse elementos sobre as entregas que faturou à Evita-K.

27 Segundo estas autoridades, visto as respostas dadas pela Ekspertis-7 terem deixado transparecer algumas lacunas na sua contabilidade e no cumprimento das formalidades veterinárias respeitantes, nomeadamente, aos títulos de propriedade sobre os animais e às marcas auriculares dos mesmos, as referidas autoridades consideraram que não tinha sido provada a realização efetiva das ditas entregas e que, por conseguinte, a Evita-K não podia invocar um direito a dedução do IVA relativo a estas entregas.

28 Assim, através de uma decisão de liquidação adicional de 26 de novembro de 2009, as autoridades fiscais búlgaras recusaram à Evita-K o direito a deduzir, sob a forma de um crédito de imposto, o IVA relativo às faturas emitidas pela Ekspertis-7.

29 A Evita-K interpôs recurso administrativo desta decisão de recusa de dedução para o Direktor, que a confirmou por decisão de 29 de abril de 2010.

30 A Evita-K interpôs então recurso da decisão de liquidação adicional de 26 de novembro de 2009 no órgão jurisdicional de reenvio. Perante este último, a Evita-K sustentou nomeadamente que os elementos que comunicara provavam de forma bastante a realidade das entregas faturadas pela Ekspertis-7, que, quaisquer que tivessem sido as eventuais irregularidades cometidas por esta última, deve ser considerada um adquirente de boa-fé nos termos do direito búlgaro e que a questão do direito a dedução do IVA era independente da questão da propriedade e da origem dos bens adquiridos.

31 Foi nestas condições que o Administrativen sad — Sofia-grad decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O conceito de 'entrega de bens' na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva [2006/112], em conjugação com o artigo 345.º [TFUE], deve ser interpretado no sentido de que, nas circunstâncias do processo principal, o destinatário de uma entrega adquire o direito de dispor de bens (coisas móveis, determinadas apenas segundo o seu género), por ter obtido a propriedade sobre estes bens através da posse de boa-fé, adquirida a título oneroso de quem não é

proprietário, o que é admissível nos termos do direito nacional do Estado-Membro, sendo de notar que, nos termos desta ordem jurídica, o direito de propriedade sobre essas coisas é transferido com a sua entrega?

2) A prova da realização de uma 'entrega de bens', na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, correspondente a uma fatura concreta, em relação ao exercício do direito a deduzir o imposto mencionado nesta fatura que foi efetivamente pago, regulado no artigo 178.º, alínea a), [desta] diretiva, pressupõe que o destinatário da entrega demonstre que o fornecedor era o proprietário, quando a entrega tem por objeto coisas móveis, determinadas segundo o seu género e, nos termos da ordem jurídica do Estado-Membro, o direito de propriedade sobre elas é transferido através da sua entrega, admitindo esta ordem jurídica também a aquisição do direito de propriedade sobre essas coisas de quem não é proprietário através da posse de boa-fé, adquirida a título oneroso?

   Uma 'entrega de bens' para os fins da dedução, na aceção da [Diretiva 2006/112], deve considerar-se provada *quando o destinatário*, nas circunstâncias do processo principal, *realizou uma entrega subsequente dos mesmos bens* (animais cuja identificação é obrigatória) através de exportação, apresentando uma declaração aduaneira, e não existem provas quanto aos direitos de terceiros sobre esses bens?

3) Para provar a realização de uma 'entrega de bens', na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, correspondente a uma fatura concreta, em relação ao exercício do direito à dedução, regulado no artigo 178.º, alínea a), [desta] diretiva, do imposto efetivamente pago, mencionado nesta fatura, *deve partir-se do princípio de que o fornecedor e o destinatário, nenhum dos quais é produtor agrícola, estão de má-fé* quando, ao serem recebidos os bens, o proprietário anterior não forneceu qualquer documento com a indicação das marcas auriculares dos animais, em conformidade com as exigências das normas […] da União Europeia [em matéria de regulamentação veterinária], e as marcas auriculares dos animais não figuram no certificado veterinário, emitido por uma autoridade administrativa, e que acompanha os animais que são transportados para realizar a entrega concreta?

   Quando o fornecedor e o destinatário elaboraram, eles próprios, listagens das marcas auriculares dos animais que lhes foram entregues, deve entender-se que cumpriram os requisitos das referidas normas […] da União [em matéria de regulamentação veterinária], se a autoridade administrativa não tiver indicado as marcas auriculares dos animais no certificado veterinário que acompanha os animais ao ser realizada a sua entrega?

4) O fornecedor e o destinatário no processo principal, que não são produtores agrícolas, estão obrigados, por força do artigo 242.º da Diretiva 2006/112, a registar o objeto da entrega (animais cuja identificação é obrigatória ou 'ativos biológicos') na sua contabilidade, em aplicação da norma [IAS 41,] e a provar o controlo dos ativos nos termos da referida norma?

5) O artigo 226.º, [ponto] 6, da Diretiva 2006/112 exige que nas faturas que mencionam o IVA, como as controvertidas no processo principal, sejam indicadas também as marcas auriculares dos animais cuja identificação é obrigatória por força das normas veterinárias da União e que são objeto da entrega, quando o direito nacional do Estado-Membro não prevê expressamente uma exigência desse tipo para a transferência da propriedade sobre esses animais e as partes na entrega não são produtores agrícolas?

6) O artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 permite, com base numa norma nacional como a do processo principal, regularizar a dedução do IVA por se ter concluído que não foi provado o direito de propriedade do fornecedor dos bens que são objeto da entrega, quando a entrega não foi anulada por vontade das partes, o destinatário realizou uma entrega subsequente dos mesmos bens, não existem provas de direitos invocados por terceiros sobre esses bens (animais cuja

identificação é obrigatória), não é alegada a má-fé do destinatário da entrega e, nos termos do direito nacional, a propriedade sobre coisas determinadas apenas segundo o seu género é transferida pela sua entrega?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto às questões primeira a terceira

32 Com as suas três primeiras questões, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se as disposições da Diretiva 2006/112 devem ser interpretadas no sentido de que, no contexto do exercício do direito a dedução do IVA, o conceito de «entrega de bens» e a prova da realização efetiva dessa entrega exigem que seja feita prova formal do direito de propriedade do fornecedor dos bens em causa sobre os mesmos, ou se é suficiente, a este respeito, a aquisição do direito de propriedade sobre esses bens através da posse de boa-fé.

33 Importa recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o conceito de «entrega de bens» previsto no artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 não se refere à transferência da propriedade nas formas previstas no direito nacional aplicável, compreendendo qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira a outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o proprietário desse bem (v. acórdãos de 8 de fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Colet., p. I-285, n.º 7; de 14 de julho de 2005, British American Tobacco e Newman Shipping, C-435/03, Colet., p. I-7077, n.º 35; e de 3 de junho de 2010, De Fruytier, C-237/09, Colet., p. I-4985, n.º 24).

34 Neste contexto, compete ao juiz nacional determinar, casuisticamente, em função dos factos do caso concreto, se se verifica uma transferência do poder de dispor do bem em causa como um proprietário (v. acórdão Shipping and Forwarding Enterprise Safe, já referido, n.º 13).

35 Daqui resulta que uma operação pode ser qualificada de «entrega de bens», na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, quando, através dessa operação, um sujeito passivo procede à transferência de um bem corpóreo que confere à outra parte o poder de dispor de facto desse bem como se fosse o seu proprietário, sem que seja relevante, a este respeito, a forma através da qual foi adquirido o direito de propriedade sobre o referido bem.

36 Do mesmo modo, a prova da realização efetiva dessa entrega de bens, à qual está subordinada a existência de um direito a dedução, não depende do modo de aquisição do direito de propriedade sobre os bens em causa.

37 Além disso, na medida em que decorre da decisão de reenvio que as autoridades fiscais búlgaras recusaram que a Evita-K deduzisse o IVA relativo às entregas dos bens em causa no processo principal, por não ter sido provada a realização efetiva destas últimas, e na medida em que a Evita-K contesta essa não realização, importa recordar que, por um lado, é a quem solicita a dedução do IVA que cabe provar que preenche as condições para dela beneficiar (v. acórdão de 26 de setembro de 1996, Enkler, C-230/94, Colet., p. I-4517, n.º 24) e que, por outro lado, compete ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar, em conformidade com as regras nacionais relativas à produção de prova, uma apreciação global de todos os elementos e circunstâncias de facto do litígio no processo principal, para determinar se a Evita-K pode exercer um direito a dedução com base nas referidas entregas de bens (v., neste sentido, acórdãos de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, n.º 53; de 6 de dezembro de 2012, Bonik, C-285/11, n.º 32; e de 31 de janeiro de 2013, LVK — 56, C-643/11, n.º 57).

38 No âmbito dessa apreciação global, o referido órgão jurisdicional pode tomar em consideração elementos relativos a operações anteriores ou posteriores às operações em causa no processo principal, bem como documentos com elas relacionados, tais como certificados ou atestados emitidos por ocasião do transporte ou da exportação dos animais em causa.

39 Neste contexto, cabe às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais recusar o direito a dedução, se for provado, face a elementos objetivos, que esse direito é invocado de forma fraudulenta ou abusiva (v. acórdãos de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Colet., p. I-6161, n.º 55; de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, n.º 42; e acórdãos, já referidos, Bonik, n.º 37, e LVK — 56, n.º 59).

40 É o que sucede quando uma fraude fiscal é cometida pelo próprio sujeito passivo ou quando este sabia ou devia saber que, através da sua aquisição, estava a participar numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA (v. acórdão Bonik, já referido, n.ºs 38 e 39 e jurisprudência referida).

41 Em contrapartida, não é compatível com o regime do direito a dedução previsto na Diretiva 2006/112 punir, através da 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 uma outra operação que fazia parte da cadeia de entregas, anterior ou posterior à realizada pelo referido sujeito passivo, era constitutiva de uma fraude ao IVA (v. acórdão de 12 de janeiro de 2006, Optigen e o., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Colet., p. I-483, n.ºs 52 e 55; e acórdãos, já referidos, Kittel e Recolta Recycling, n.ºs 45, 46 e 60, Mahagében e Dávid, n.º 47, Bonik, n.º 41, e LVK — 56, n.º 60).

42 Além disso, o Tribunal de Justiça já declarou que a Administração Fiscal não pode exigir de forma genérica ao sujeito passivo que pretende exercer o direito a dedução do IVA que verifique que o emitente da fatura referente aos bens e aos serviços relativamente aos quais é exercido este direito possui a qualidade de sujeito passivo, que podia dispor dos bens em causa e estava em condições de os entregar e que cumpriu as suas obrigações de declaração e de pagamento do IVA, a fim de se certificar de que não há irregularidades ou fraude a nível dos operadores a montante, ou ainda que tenha documentos adequados a este respeito (v. acórdãos, já referidos, Mahagében e Dávid, n.º 61, e LVK — 56, n.º 61). Do mesmo modo, a referida Administração não pode exigir que o referido sujeito passivo apresente documentos provenientes desse emitente e que mencionem as marcas auriculares dos animais sujeitos ao regime de identificação e registo instituído pelo Regulamento n.º 1760/2000.

43 Nestas condições, há que responder às três primeiras questões que a Diretiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que, no contexto do exercício do direito a dedução do IVA, o conceito de «entrega de bens», na aceção desta diretiva, e a prova da realização efetiva dessa entrega não estão relacionados com a forma da aquisição de um direito de propriedade sobre os bens em causa. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar, em conformidade com as regras nacionais relativas à produção de prova, uma apreciação global de todos os elementos e circunstâncias de facto do litígio que lhe foi submetido, para determinar se as entregas de bens em causa no processo principal foram efetivamente realizadas e se, sendo caso disso, o direito a dedução pode ser exercido com base nestas últimas.

Quanto à quarta questão

44 Com a sua quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se o artigo 242.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que impõe aos sujeitos passivos que não são produtores agrícolas que registem na sua contabilidade o objeto das entregas de bens que efetuam, quando digam respeito a animais, e provem que estes últimos foram objeto de um controlo realizado ao abrigo da norma IAS 41.

45 A este respeito, basta notar que este artigo 242.º não prevê que os sujeitos passivos estão obrigados a respeitar a norma IAS 41, limitando-se a exigir-lhes que mantenham uma contabilidade suficientemente detalhada para permitir a aplicação do IVA e o respetivo controlo pela Administração Fiscal.

46 Por conseguinte, o facto de a contabilidade da Ekspertis-7 e da Evita-K conter indicações que não são conformes com a referida norma não é relevante para efeitos do IVA, desde que essas indicações estejam suficientemente detalhadas na aceção do referido artigo 242.º

47 Nestas condições, há que responder à quarta questão que o artigo 242.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não impõe aos sujeitos passivos que não são produtores agrícolas que registem na sua contabilidade o objeto das entregas de bens que efetuam, quando digam respeito a animais, e provem que estes últimos foram objeto de um controlo realizado ao abrigo da norma IAS 41.

Quanto à quinta questão

48 Com a sua quinta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 226.º, ponto 6, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que impõe que um sujeito passivo que efetua entregas de bens relativas a animais sujeitos ao regime de identificação e registo instituído pelo Regulamento n.º 1760/2000 mencione as marcas auriculares desses animais nas faturas relativas a essas entregas.

49 A este respeito, importa recordar que, nos termos do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, o exercício do direito a dedução, previsto no artigo 168.º, alínea a), desta diretiva, está sujeito à posse de uma fatura. Em conformidade com o disposto no artigo 220.º, ponto 1, da referida diretiva, deve assim ser emitida uma fatura para quaisquer entregas de bens ou prestações de serviços que um sujeito passivo efetue a outro sujeito passivo (v. acórdãos de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Colet., p. I-7467, n.º 39, e de 1 de março de 2012, Polski Trawertyn, C-280/10, n.º 41).

50 O artigo 226.º da Diretiva 2006/112 especifica que, sem prejuízo das disposições específicas da diretiva, só as menções referidas neste artigo devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto no artigo 220.º desta diretiva (v. acórdãos, já referidos, Pannon Gép Centrum, n.º 40, e Polski Trawertyn, n.º 41).

51 Daqui decorre que os Estados-Membros não podem associar o exercício do direito a dedução do IVA ao preenchimento de condições relativas ao conteúdo de faturas que não estão expressamente previstas nas disposições da Diretiva 2006/112. Esta interpretação é corroborada pelo seu artigo 273.º, que dispõe, por um lado, que os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, mas que, por outro, esta faculdade não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares relativamente às fixadas, nomeadamente, no artigo 226.º da referida diretiva (v. acórdãos, já referidos, Pannon Gép Centrum, n.º 41, e Polski Trawertyn, n.º 42).

52 Em conformidade com o disposto no artigo 226.º, ponto 6, da Diretiva 2006/112, a quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, numa fatura.

53 Por conseguinte, há que constatar que a referida disposição não obriga um sujeito passivo que efetua uma entrega de animais sujeitos ao regime de identificação e registo instituído pelo Regulamento n.º 1760/2000 a mencionar as marcas auriculares desses animais nas faturas relativas a essa entrega.

54 Nestas condições, há que responder à quinta questão que o artigo 226.º, ponto 6, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não impõe que um sujeito passivo que efetua entregas de bens relativas a animais sujeitos ao regime de identificação e registo instituído pelo Regulamento n.º 1760/2000 mencione as marcas auriculares desses animais nas faturas relativas a essas entregas.

Quanto à sexta questão

55 Com a sua sexta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que permite, com base numa disposição de direito nacional como a do artigo 70.º, n.º 5, da ZDDS, regularizar uma dedução do IVA por não ter sido provado o direito de propriedade do fornecedor sobre os bens que entregou.

56 Decorre da decisão de reenvio que o referido órgão jurisdicional submete esta questão por considerar que o artigo 70.º, n.º 5, da ZDDS constitui uma norma de aplicação dos artigos 184.° e 185.° da Diretiva 2006/112 na aceção do artigo 186.º desta diretiva.

57 A este respeito, importa recordar que, em conformidade com o disposto no referido artigo 184.º, a dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.

58 No que diz respeito à constituição de uma eventual obrigação de regularização de uma dedução do IVA efetuada a título do imposto pago a montante, o referido artigo 185.º, n.º 1, estabelece o princípio de que esta regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração do IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante da dedução em causa (acórdão de 29 de novembro de 2012, Gran Via Moineşti, C-257/11, n.º 40).

59 Por conseguinte, os artigos 184.° e 185.°, n.º 1, da Diretiva 2006/112 só são aplicáveis se tiver sido inicialmente efetuada uma dedução do IVA relativamente a uma operação tributável, ou seja, apenas se o sujeito passivo em causa tiver beneficiado previamente do direito a dedução do IVA de acordo com os requisitos previstos no artigo 168.º, alínea a), desta diretiva.

60 Daqui decorre que, na medida em que o artigo 70.º, n.º 5, da ZDDS prevê a possibilidade de não existir direito a dedução do IVA quando este tiver sido faturado ilegalmente, esta disposição não pode servir de base jurídica a uma regularização na aceção do referido artigo 185.º, na medida em que, por definição, a mesma diz respeito a uma situação em que o sujeito passivo não beneficia deste direito.

61 Nestas condições, há que responder à sexta questão que o artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que só permite proceder à regularização de uma dedução do IVA se o sujeito passivo em causa tiver beneficiado previamente de um direito a dedução deste imposto de acordo com os requisitos previstos no artigo 168.º, alínea a), desta diretiva.

Quanto às despesas

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

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

1) A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que, no contexto do exercício do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado, o

conceito de «entrega de bens», na aceção desta diretiva, e a prova da realização efetiva dessa entrega não estão relacionados com a forma da aquisição de um direito de propriedade sobre os bens em causa. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar, em conformidade com as regras nacionais relativas à produção de prova, uma apreciação global de todos os elementos e circunstâncias de facto do litígio de que é chamado a conhecer, para determinar se as entregas de bens em causa no processo principal foram efetivamente realizadas e se, sendo caso disso, o direito a dedução pode ser exercido com base nestas últimas.

2) **O artigo 242.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não impõe aos sujeitos passivos que não são produtores agrícolas que registem na sua contabilidade o objeto das entregas de bens que efetuam, quando digam respeito a animais, e provem que estes últimos foram objeto de um controlo realizado ao abrigo da Norma Internacional de Contabilidade IAS 41 «Agricultura».**

3) **O artigo 226.º, ponto 6, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não impõe que um sujeito passivo que efetua entregas de bens relativas a animais sujeitos ao regime de identificação e registo instituído pelo Regulamento (CE) n.º 1760/2000 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de julho de 2000, que estabelece um regime de identificação e registo de bovinos e relativo à rotulagem da carne de bovino e dos produtos à base de carne de bovino, e que revoga o Regulamento (CE) n.º 820/97 do Conselho, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1791/2006 do Conselho, de 20 de novembro de 2006, mencione as marcas auriculares desses animais nas faturas relativas a essas entregas.**

4) **O artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que só permite proceder à regularização de uma dedução do imposto sobre o valor acrescentado se o sujeito passivo em causa tiver beneficiado previamente de um direito a dedução deste imposto de acordo com os requisitos previstos no artigo 168.º, alínea a), desta diretiva.**

Assinaturas