



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

15 de novembro de 2017*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 168.º, alínea a), artigo 178.º, alínea a), e artigo 226.º, ponto 5 — Dedução do imposto pago a montante — Menções que devem obrigatoriamente figurar nas faturas — Confiança legítima do sujeito passivo no cumprimento dos requisitos do direito a dedução»

Nos processos apensos C-374/16 e C-375/16,

que têm por objeto pedidos de decisão prejudicial apresentados, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por decisões de 6 de abril de 2016, que deram entrada no Tribunal de Justiça em 7 de julho de 2016, nos processos

Rochus Geissel, atuando na qualidade de liquidatário da RGEX GmbH i.L.

contra

Finanzamt Neuss (C-374/16),

e

Finanzamt Bergisch Gladbach

contra

Igor Butin (C-375/16),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

composto por: J. L. da Cruz Vilaça, presidente de secção, E. Levits (relator), A. Borg Barthet, M. Berger e F. Biltgen, juízes,

advogado-geral: N. Wahl,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de I. Butin, por L. Rodenbach, Rechtsanwalt,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e R. Kanitz, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: alemão.

- em representação do Governo austríaco, por G. Eberhard, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Wasmeier e M. Owsiany-Hornung, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 5 de julho de 2017,

profere o presente

Acórdão

- 1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objeto a interpretação do artigo 168.º, alínea a), do artigo 178.º, alínea a), e do artigo 226.º, ponto 5, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).
- 2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de litígios que opõem, por um lado, Rochus Geissel, atuando na qualidade de liquidatário da RGEX GmbH i.L., à Finanzamt Neuss (Administração Fiscal de Neuss, Alemanha) e, por outro, a Finanzamt Bergisch Gladbach (Administração Fiscal de Bergisch Gladbach, Alemanha) a Igor Butin, relativamente à recusa dessas administrações fiscais em atribuir a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) liquidado a montante com base em faturas que continham a indicação do endereço onde o emitente dessas faturas pode receber correio mas onde não exerce nenhuma atividade económica.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 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;

[...]»

- 4 Nos termos do artigo 178.º dessa diretiva:

«Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

- a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º;

[...]»

5 O artigo 220.º da referida 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;

[...]»

6 O artigo 226.º da Diretiva IVA enuncia:

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

[...]

5) O nome e o endereço completo do sujeito passivo e do adquirente ou destinatário;

[...]»

7 O artigo 1.º da Décima Terceira Diretiva 86/560/CEE do Conselho, de 17 de novembro de 1986, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade (JO 1986, L 326, p. 40), dispõe que, na aceção dessa diretiva, se entende por «[s]ujeito passivo não estabelecido no território da Comunidade», o sujeito passivo referido no artigo 4.º, n.º 1, 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 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), que, durante o período referido no artigo 3.º, n.º 1, da Décima Terceira Diretiva 86/560, não teve nesse território nem a sede da sua atividade económica nem um estabelecimento estável a partir do qual fossem efetuadas operações, nem, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o seu domicílio ou a sua residência habitual e que, durante esse mesmo período, não efetuou qualquer entrega de bens ou prestação de serviços que se considere ter sido realizada no Estado-Membro referido no artigo 2.º dessa diretiva, salvo certas exceções.

Direito alemão

8 O § 14 da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios), na versão aplicável aos factos nos processos principais (a seguir «UStG»), enuncia que:

«1) Uma fatura é qualquer documento pelo qual uma conta relativa a um fornecimento de bens ou serviços é liquidada, independentemente do nome dado a esse documento no decorrer da atividade comercial. A autenticidade da origem da fatura, a integridade do seu conteúdo e a sua legibilidade devem ser asseguradas. A autenticidade da origem remete para a garantia da identidade do emitente da fatura [...]

[...]

4) Uma fatura deve conter os seguintes elementos:

1. O nome e o endereço completos da empresa prestadora e do destinatário da prestação, [...]

[...]»

- 9 O § 15 da UStG prevê, no seu n.º 1:

«A empresa prestadora pode deduzir os seguintes montantes:

1. O imposto legalmente devido por entregas e outras prestações realizadas por uma outra empresa para os fins da sua atividade comercial. O exercício do direito a dedução pressupõe que a empresa possua uma fatura emitida em conformidade com os §§ 14 e 14a [da UStG] [...]

[...]»

- 10 Nos termos do § 31, n.º 2, do Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Regulamento de Execução do Imposto sobre o Volume de Negócios), os requisitos do § 14, n.º 4, primeiro período, ponto 1, da UStG estão preenchidos quando os elementos contidos na fatura permitem determinar sem equívoco o nome e o endereço tanto da empresa prestadora como do destinatário da prestação.

- 11 O § 163 da Abgabenordnung (Lei Geral Tributária, a seguir «AO»), sob a epígrafe «Fixação derogatória do imposto por razões de equidade», dispõe:

«É possível fixar o imposto num montante inferior ou não ter em conta fatores de cálculo que o aumentariam, quando se revelar que a sua cobrança não seria equitativa nas circunstâncias do caso concreto. Com o acordo do contribuinte, é possível admitir, no que se refere ao imposto sobre o rendimento, que determinados fatores de cálculo, na medida em que aumentem o imposto, só sejam tomados em conta ulteriormente, e que determinados fatores de cálculo, na medida em que diminuam o imposto, sejam tomados em conta antecipadamente. A decisão relativa a uma fixação derogatória pode estar ligada à fixação do imposto.»

- 12 O § 227 da AO prevê:

«As autoridades fiscais podem conceder uma isenção total ou parcial dos direitos resultantes de uma dívida fiscal quando, numa dada situação, a sua cobrança for contrária à equidade; nas mesmas condições, podem ser restituídos ou deduzidos os montantes já pagos.»

Litígios nos processos principais e questões prejudiciais

Processo C-374/16

- 13 A RGEX GmbH é uma sociedade de responsabilidade limitada que, durante o ano de 2008, ao qual remonta o litígio no processo principal, se dedicava ao comércio de automóveis. Esta sociedade, constituída em dezembro de 2007, está em liquidação desde 2015. R. Geissel, único sócio e gerente da referida sociedade, representa-a atualmente na qualidade de liquidatário.
- 14 Na sua declaração do IVA de 2008, a RGEX declarou, designadamente, entregas intracomunitárias de automóveis isentas de imposto e impostos liquidados a montante no valor de 1 985 443,42 euros a respeito de 122 automóveis adquiridos junto da EXTEL GmbH.
- 15 A Administração Fiscal de Neuss não aceitou a declaração da RGEX e, por decisão de 31 de agosto de 2010, determinou o valor do IVA devido relativamente a 2008 com base nas conclusões resultantes de duas fiscalizações específicas referentes ao IVA. Essa Administração Fiscal, considerou que as entregas de veículos para Espanha, declaradas como isentas, estavam sujeitas ao imposto, uma vez que os veículos em causa não tinham sido transportados para Espanha mas sim comercializados na

Alemanha. A referida Administração Fiscal considerou igualmente que os impostos liquidados a montante com base nas faturas emitidas pela EXTEL não eram dedutíveis porque esta era uma «empresa fictícia» que não tinha sede no endereço indicado nas suas faturas.

- 16 Após ter contestado infrutiferamente essa decisão, a RGEX interpôs recurso para o Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Dusseldórfia, Alemanha), que deu provimento ao seu recurso quanto à tributação de um veículo e negou provimento ao recurso quanto ao restante.
- 17 O Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Dusseldórfia) concluiu, nomeadamente, que o endereço indicado pela EXTEL nas suas faturas, apesar de ser a sua sede estatutária, era apenas uma simples caixa de correio. A EXTEL apenas podia ser aí contactada por via postal. Essa sociedade não exercia nenhuma atividade comercial nesse endereço.
- 18 Aquele órgão jurisdicional afastou os argumentos relativos à pretensa confiança legítima da RGEX na autenticidade do endereço que figurava nas faturas emitidas pela EXTEL. O princípio da proteção da confiança legítima não podia ser tido em conta aquando da fixação do imposto, mas apenas no âmbito de uma medida de equidade nos termos dos §§ 163 e 227 da AO.
- 19 R. Geissel, na qualidade de liquidatário da RGEX, interpôs recurso do acórdão do Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Dusseldórfia) para o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), alegando que o «endereço», na aceção do § 14, n.º 4, primeiro período, ponto 1, da UStG e do artigo 226.º, ponto 5, da Diretiva IVA, serve para identificar o emitente da fatura e depreende apenas a possibilidade de ser contactado por via postal.
- 20 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que, nos termos do direito nacional, a RGEX não tem direito à dedução solicitada do imposto a montante baseado nas faturas emitidas pela EXTEL, na medida em que esta empresa não exerce nenhuma atividade económica no endereço que figura nas suas faturas. Com efeito, numa decisão proferida num processo paralelo, o órgão jurisdicional de reenvio considerou que o «endereço completo», na aceção do § 14, n.º 4, primeiro período, ponto 1, da UStG, implica que a empresa aí exerça as suas atividades económicas. Apesar de, em conformidade com uma instrução administrativa de direito nacional, bastar à Administração Fiscal que a caixa postal ou o código postal CEDEX «sejam indicados ao invés do endereço», tal instrução não vincula o poder judicial.
- 21 Nessas circunstâncias, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
 - «1) A fatura necessária para o exercício do direito à dedução nos termos do artigo 168.º, alínea a), conjugado com o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva [IVA] contém o “endereço completo”, na aceção do artigo 226.º, [ponto] 5, da referida diretiva, quando a empresa prestadora indica, nas suas faturas, um endereço onde pode receber correio mas onde não exerce nenhuma atividade económica?
 - 2) O artigo 168.º, alínea a), conjugado com o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, atendendo ao princípio da efetividade, opõe-se a uma prática nacional segundo a qual a boa-fé do destinatário da prestação quanto ao cumprimento dos requisitos para a dedução do imposto pago a montante não pode ser invocada no processo de liquidação tributária mas apenas no âmbito de um processo especial de equidade? Nesse caso, pode ser invocado o artigo 168.º, alínea a), conjugado com o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA?»

Processo C-375/16

- 22 De 2009 a 2011, I. Butin, que administra uma concessionária de veículos na Alemanha, apresentou, a fim de deduzir o IVA pago a montante, faturas relativas a um certo número de veículos adquiridos à empresa Z, que se destinavam a revenda. Os veículos eram entregues a I. Butin ou aos seus funcionários, em parte, no local onde Z tinha a sua sede social, ainda que Z não gerisse uma concessionária a partir desse endereço, e, em parte, em locais públicos, como estações de caminho de ferro.
- 23 No âmbito de uma auditoria fiscal realizada a I. Butin, a Administração Fiscal de Bergisch Gladbach considerou que o imposto pago a montante apresentado nas faturas emitidas por Z não podia ser deduzido porque o endereço do fornecedor referido por Z nessas faturas estava incorreto. Constatou que esse endereço era apenas uma «caixa postal» e que Z não tinha um estabelecimento estável na Alemanha.
- 24 Em 13 de setembro de 2013, a referida Administração Fiscal enviou avisos de liquidação retificativos do IVA em relação ao período de 2009 a 2011. Por decisão de 1 de outubro de 2013, a Administração Fiscal indeferiu o pedido apresentado por I. Butin destinado a obter uma alteração do cálculo do imposto por razões de equidade com base no § 163 da AO.
- 25 O Finanzgericht Köln (Tribunal Tributário de Colónia, Alemanha) deu provimento ao recurso através do qual I. Butin contestou a liquidação feita pela Administração Fiscal de Bergisch Gladbach. Segundo este órgão jurisdicional, «endereço», na aceção do § 14, n.º 4, primeiro período, ponto 1, da UStG, não exige que sejam levadas a cabo nesse local atividades comerciais. Além disso, o referido tribunal também deu provimento ao recurso no que se refere ao pedido de alteração do cálculo do imposto por razões de equidade. Segundo o tribunal, I. Butin havia feito tudo o que dele podia razoavelmente ser exigido para verificar se Z tinha a qualidade de empresa e a autenticidade das informações contidas nas faturas emitidas por essa empresa.
- 26 A Administração Fiscal de Bergisch Gladbach interpôs recurso da decisão do Finanzgericht Köln (Tribunal Tributário de Colónia) para o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal). Alega, nomeadamente, que, contrariamente ao que sustenta I. Butin, as faturas emitidas por Z não contêm o endereço em que aquela sociedade exerce a suas atividades comerciais e que não deve ser atribuída a dedução do imposto pago a montante no âmbito de um processo de equidade, uma vez que I. Butin não fez tudo o que dele podia razoavelmente ser exigido para verificar a autenticidade das informações contidas nas faturas.
- 27 Nestas circunstâncias, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) O artigo 226.º, [ponto] 5, da Diretiva [IVA] estabelece como requisito a indicação do endereço do sujeito passivo onde este exerce a sua atividade económica?
- 2) Em caso de resposta negativa à primeira questão:
- a) Para a indicação do endereço nos termos do artigo 226.º, [ponto] 5, da Diretiva [IVA,] é suficiente um endereço de caixa postal?
- b) Qual é o endereço que deve ser indicado na fatura de um sujeito passivo que explora uma empresa (por exemplo, um comércio na Internet), não dispondo de um estabelecimento físico?
- 3) No caso de não estarem cumpridos os requisitos formais relativos às faturas, previstos no artigo 226.º da Diretiva IVA, a dedução do imposto pago a montante deve ser concedida sempre que não exista evasão fiscal ou quando o sujeito passivo não sabia nem podia saber da sua

participação numa fraude, ou será que o princípio da proteção da confiança legítima exige, nesse caso, que o sujeito passivo faça tudo o que razoavelmente lhe possa ser exigido para verificar a exatidão do conteúdo da fatura?»

Tramitação do processo no Tribunal de Justiça

- 28 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 22 de julho de 2016, os processos C-374/16 e C-375/16 foram apensados para efeitos da fase escrita, da fase oral e do acórdão.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão no processo C-374/16 e à primeira e segunda questões no processo C-375/16

- 29 Com a primeira questão no processo C-374/16 e com a primeira e segunda questões no processo C-375/16, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 168.º, alínea a), e o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, conjugados com o artigo 226.º, ponto 5, dessa diretiva, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa nos processos principais, que sujeita o exercício do direito à dedução do IVA a montante à indicação na fatura do endereço do local onde o seu emitente exerce a sua atividade económica.
- 30 A título preliminar, há que recordar que, nos termos do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve possuir uma fatura emitida em conformidade com o disposto nos artigos 220.º a 236.º e 238.º a 240.º dessa diretiva.
- 31 O artigo 226.º dessa diretiva enumera as menções que devem figurar numa fatura. O ponto 5 desse artigo prevê, nomeadamente, a obrigação de indicar o nome e o endereço completo do sujeito passivo e do adquirente ou destinatário.
- 32 Por força da jurisprudência do Tribunal de Justiça, para interpretar uma disposição do direito da União, deve ter-se em conta não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação em que se integra (v., neste sentido, acórdãos de 3 de dezembro de 2009, *Yaesu Europe*, C-433/08, EU:C:2009:750, n.º 24, e de 6 de julho de 2017, *Air Berlin*, C-290/16, EU:C:2017:523, n.º 22).
- 33 Em primeiro lugar, no que se refere à redação do artigo 226.º, ponto 5, da Diretiva IVA, é de notar que esta disposição diverge nas suas diferentes versões linguísticas. Certas versões linguísticas da referida disposição, como as versões em língua espanhola, inglesa, francesa ou letã, referem-se, respetivamente, ao «nombre completo y la dirección», a «the full name and address», ao «nom complet et l'adresse» ou a «pilns vārds vai nosaukums un adrese», ao passo que outras versões, nomeadamente as versões em língua alemã ou italiana, preveem a obrigação de mencionar o «vollständigen Namen und die vollständige Anschrift» ou o «nome e l'indirizzo completo».
- 34 Contudo, a inexistência ou a presença do adjetivo «completo» na formulação deste requisito não dá indicações quanto a saber se o endereço indicado na fatura deve corresponder ao local onde o seu emitente exerce a sua atividade económica.
- 35 Além disso, há que salientar que o sentido comum do termo «endereço» apresenta um alcance lato. Conforme salienta o advogado-geral no n.º 36 das suas conclusões, o sentido habitual conferido a esse termo remete para qualquer tipo de endereço, incluindo um endereço de caixa de correio, desde que a pessoa aí possa ser contactada.

- 36 Ademais, o artigo 226.º da Diretiva IVA precisa que, sem prejuízo das disposições específicas previstas nesta diretiva, apenas as menções referidas neste artigo devem figurar obrigatoriamente, para efeitos de IVA, nas faturas emitidas em aplicação do artigo 220.º da referida diretiva (v., neste sentido, acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 25).
- 37 Daqui decorre que as obrigações decorrentes das referidas menções devem ser objeto de uma interpretação estrita no sentido de que os Estados-Membros não podem prever obrigações mais exigentes do que as que resultam da Diretiva IVA.
- 38 Consequentemente, não é legítimo aos Estados-Membros associar o exercício do direito à dedução do IVA ao preenchimento de pressupostos relativos ao conteúdo das faturas que não estão expressamente previstos nas disposições da Diretiva IVA (acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 25).
- 39 Em segundo lugar, no que respeita ao contexto em que se insere o artigo 226.º da Diretiva IVA, há que recordar que o direito à dedução do IVA não pode, em princípio, ser limitado (v., neste sentido, acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 37).
- 40 A este respeito, o Tribunal concluiu que a posse de uma fatura com as menções previstas no artigo 226.º dessa diretiva constitui um requisito formal do direito à dedução do IVA. Ora, a dedução do IVA pago a montante deve ser concedida se os requisitos substanciais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais (v., neste sentido, acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 38 e jurisprudência referida). Daqui decorre que as modalidades de indicação do endereço do emitente da fatura não podem constituir um requisito determinante para efeitos da dedução do IVA.
- 41 Em terceiro lugar, no que respeita à interpretação teleológica do artigo 226.º da Diretiva IVA, a finalidade das menções que devem obrigatoriamente constar da fatura consiste em permitir às Administrações Fiscais a realização de controlos do pagamento do imposto devido e, se for caso disso, da existência do direito a dedução do IVA (v., neste sentido, acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 27).
- 42 Para este efeito, como salientou, em substância, o advogado-geral nos n.ºs 40 e 41 das suas conclusões, a indicação do endereço, do nome e do número de identificação para efeitos do IVA do emitente da fatura destina-se a permitir estabelecer um vínculo entre uma determinada transação económica e um operador económico específico, o emitente da fatura. A identificação do emitente da fatura permite que a Administração Fiscal verifique se o montante do IVA que dá lugar à dedução foi declarado e pago. Tal identificação permite igualmente ao sujeito passivo verificar se o emitente da fatura em causa é um sujeito passivo para efeitos da aplicação das regras em matéria de IVA.
- 43 A este respeito, há que salientar que o número de identificação para efeitos do IVA do fornecedor de bens ou serviços é uma informação essencial no âmbito da referida identificação. Esse número deve ser facilmente acessível e verificável pela Administração.
- 44 Por outro lado, conforme salientou o advogado-geral no n.º 43 das suas conclusões, para obterem um número de identificação para efeitos do IVA, as empresas devem completar um processo de registo, no âmbito do qual são obrigadas a enviar um formulário de registo para efeitos do IVA, juntamente com documentação comprovativa.
- 45 Daqui decorre que a indicação do endereço do emitente da fatura, em conjugação com o seu nome e o seu número de identificação para efeitos do IVA, tem como objetivo identificá-lo e permitir, assim, que a Administração Fiscal realize os controlos referidos no n.º 41 do presente acórdão.

- 46 Neste contexto, há igualmente que sublinhar que o Tribunal de Justiça concluiu que o regime de deduções visa libertar completamente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas (v., nomeadamente, acórdãos de 22 de outubro de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, n.º 17, e de 14 de junho de 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, n.º 34). Ora, para alcançar os objetivos do referido regime, não é necessário prever uma obrigação de indicar o endereço do local onde o emitente da fatura exerce a sua atividade económica.
- 47 Para além do mais, tal interpretação foi confirmada no acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), no qual o Tribunal de Justiça concluiu ser possível deduzir o IVA a montante com base em faturas emitidas por uma empresa que foi considerada um operador inexistente por um órgão jurisdicional nacional. Embora o órgão jurisdicional nacional tivesse concluído que o imóvel indicado pela sociedade como sendo a sua sede social se encontrava em ruínas, o Tribunal de Justiça estabeleceu que o facto de não poder ser exercida nenhuma atividade económica na sede da referida sociedade não exclui que tal atividade possa ser desenvolvida noutros locais diferentes da sede social (v., neste sentido, acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 35), em particular, quando essas atividades são exercidas de forma desmaterializada, utilizando novas tecnologias informáticas.
- 48 Por outro lado, contrariamente ao que sustentam os Governos alemão e austríaco, o facto de, para efeitos do direito à dedução do IVA, não ser exigido que as atividades económicas do sujeito passivo ocorram no endereço indicado na fatura por si emitida não é posto em causa pelas conclusões do Tribunal de Justiça no acórdão de 28 de junho de 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397). A análise do alcance dos termos «sede da atividade económica» e «estabelecimento estável» para efeitos da Décima Terceira Diretiva 86/560 não é relevante para determinar o significado do conceito de «endereço» que figura no artigo 226.º, ponto 5, da Diretiva IVA.
- 49 Daqui resulta que, para efeitos do exercício do direito à dedução do IVA pelo destinatário dos bens ou serviços, não se exige que as atividades económicas do prestador sejam exercidas no endereço indicado na fatura por este emitida.
- 50 Assim, há que responder à primeira questão no processo C-374/16 e à primeira e segunda questões no processo C-375/16, que o artigo 168.º, alínea a), e o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, conjugados com o artigo 226.º, ponto 5, dessa diretiva, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa nos processos principais, que sujeita o exercício do direito à dedução do IVA pago a montante à indicação na fatura do endereço do local onde o seu emitente realiza a sua atividade económica.

Quanto à segunda questão no processo C-374/16 e à terceira questão no processo C-375/16

- 51 Tendo em conta a resposta à primeira questão no processo C-374/16 e à primeira e segunda questões no processo C-375/16, não há que responder à segunda questão no processo C-374/16 e à terceira questão no processo C-375/16.

Quanto às despesas

- 52 Revestindo o processo, quanto às partes nos processos principais, 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 (Quinta Secção) declara:

O artigo 168.º, alínea a), e o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conjugados com o artigo 226.º, ponto 5, dessa diretiva, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa nos processos principais, que sujeita o exercício do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante à indicação na fatura do endereço do local onde o seu emitente realiza a sua atividade económica.

Assinaturas