



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

16 de outubro de 2019*

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 167.º e 168.º — Direito à dedução do IVA — Recusa — Fraude — Produção de prova — Princípio do respeito pelos direitos de defesa — Direito a ser ouvido — Acesso ao processo — Artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia — Fiscalização jurisdicional efetiva — Princípio da igualdade de armas — Princípio do contraditório — Regulamentação ou prática nacional segundo a qual, durante uma verificação do direito à dedução do IVA exercido por um sujeito passivo, a autoridade tributária está vinculada à factualidade e à qualificação jurídica por si efetuada no âmbito de processos administrativos conexos nos quais esse sujeito passivo não era parte»

No processo C-189/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste, Hungria), por decisão de 14 de fevereiro de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 13 de março de 2018, no processo

Glencore Agriculture Hungary Kft.

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: E. Regan, presidente de secção, I. Jarukaitis (relator), E. Juhász, M. Ilešič e C. Lycourgos, juízes,

advogado-geral: M. Bobek,

secretário: R. Šereš, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 20 de março de 2019,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Glencore Agriculture Hungary Kft., por Z. Várszegi, D. Kelemen e B. Balog, ügyvédek,
- em representação do Governo húngaro, por M. Z. Fehér e G. Koós, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Havas e J. Jokubauskaitė, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: húngaro.

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 5 de junho de 2019,
profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»), do princípio do respeito pelos direitos de defesa e do artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Glencore Agriculture Hungary Kft. (a seguir «Glencore») à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional Fiscal e Aduaneira, Hungria) (a seguir «Administração Fiscal»), a propósito de duas decisões que ordenam, nomeadamente, o pagamento de montantes a título do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») relativo aos exercícios de 2010 e 2011.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O artigo 167.º da Diretiva IVA dispõe:

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

- 4 O artigo 168.º desta diretiva prevê:

«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;

[...]»

Direito húngaro

- 5 O artigo 119.º, n.º 1, da általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei n.º CXXVII de 2007, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado) dispõe:

«Sem prejuízo de disposição legal em contrário, o direito a dedução do imposto constitui-se quando deva ser determinado o imposto devido, correspondente ao imposto calculado a montante (artigo 120.º).»

6 Nos termos do artigo 120.º desta lei:

«Na medida em que o sujeito passivo — agindo nessa qualidade — utilize ou explore de outra forma produtos ou serviços para efetuar entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, terá direito a deduzir do imposto apurado o imposto que:

a) tiver sido repercutido por outro sujeito passivo — incluindo as pessoas ou organismos sujeitos ao imposto simplificado sobre as sociedades — no que respeita à aquisição de bens ou serviços;

[...]»

7 O artigo 1.º, n.º 3a, do adózás rendjéról szóló 2003. évi XCII. törvény (Lei XCII de 2003, que aprova o Código de Processo Tributário, a seguir «Código de Processo Tributário») dispõe:

«No âmbito da fiscalização das partes numa relação jurídica (contrato, operação) respeitante 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 a qualquer outra parte na referida relação.»

8 Nos termos do artigo 12.º, n.ºs 1 e 3, do Código de Processo Tributário, o sujeito passivo, bem como qualquer pessoa obrigada ao pagamento do imposto nos termos do artigo 35.º, n.ºs 2 e 7, tem o direito de tomar conhecimento dos documentos relativos à tributação. Pode consultar, 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.

9 O artigo 97.º, n.ºs 4 e 5, deste código prevê:

«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.

5. [...] as conclusões de outras inspeções conexas que foram ordenadas [...] devem, em especial, ser considerados como provas admissíveis»

10 Nos termos do artigo 100.º, n.º 4, do referido código:

«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.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

11 A Glencore é uma sociedade com sede na Hungria, que exerce principalmente uma atividade que consiste na venda por grosso de cereais, oleaginosas e alimentos para animais, bem como de matérias-primas.

12 Na sequência de inspeções relativas, por um lado, a todos os impostos e subsídios dos exercícios fiscais de 2010 e 2011, à exceção do IVA dos meses de setembro e de outubro de 2011, e, por outro, ao IVA de outubro de 2011, a Administração Fiscal adotou duas decisões, em que a primeira ordenava, designadamente, à Glencore o pagamento do montante de 1 951 418 000 florins húngaros (HUF)

(cerca de 6 000 000 de euros) a título de IVA, bem como uma coima e juros de mora, e a segunda condenava-a no pagamento de um IVA adicional no montante de 130 171 000 HUF (cerca de 400 000 euros).

- 13 Nessas decisões, a Administração Fiscal considerou que a Glencore tinha deduzido ilicitamente o IVA, na medida em que sabia ou deveria saber que as operações que realizou com os seus fornecedores faziam parte de uma fraude ao IVA. Baseou-se nas conclusões obtidas junto destes fornecedores, considerando esta fraude como um facto assente.
- 14 Após o indeferimento da reclamação administrativa apresentada contra essas duas decisões, a Glencore interpôs um recurso de anulação perante o Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste, Hungria), o órgão jurisdicional de reenvio.
- 15 Em apoio desse recurso, a Glencore sustenta, nomeadamente, que a Administração Fiscal violou o direito a um processo equitativo, garantido pelo artigo 47.º da Carta, bem como os requisitos que esse direito implica e violou, em especial, o princípio da igualdade de armas. Além disso, em seu entender, esta administração violou o princípio do respeito pelos direitos de defesa por duas razões. Por um lado, só a referida administração teve acesso à totalidade do processo relativo a um processo penal instaurado contra fornecedores, no qual a Glencore não foi parte e nem pôde, portanto, invocar qualquer direito, e elementos de prova foram, assim, recolhidos e utilizados contra ela. Por outro lado, a mesma administração não colocou à sua disposição nem o processo relativo às inspeções efetuadas junto dos fornecedores, nomeadamente os documentos em que se baseiam as suas conclusões, nem a ata, nem as decisões administrativas que adotou, limitando-se a comunicar-lhe apenas uma parte delas, que selecionou segundo os seus próprios critérios.
- 16 A Administração Fiscal alega que, embora a Glencore não possa dispor dos direitos inerentes à qualidade de parte num processo fiscal que visa outro sujeito passivo, os direitos de defesa não foram violados, uma vez que pôde examinar, no âmbito do processo que lhe diz respeito, os elementos escritos e as declarações provenientes de processos conexos e juntos ao seu processo, e contestar o seu valor probatório no exercício do seu direito de recurso.
- 17 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que o direito à dedução do IVA constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA e que, em princípio, não pode ser recusado se estiverem preenchidos os requisitos materiais exigidos. Ora, a prática da Administração Fiscal no processo principal, baseada, nomeadamente, numa interpretação do artigo 1.º, n.º 3a, do Código de Processo Tributário, segundo a qual essa administração está vinculada pelas conclusões que figuram nas decisões por ela tomadas na sequência de inspeções efetuadas junto dos fornecedores do sujeito passivo e que têm carácter definitivo, levou a que fosse negado à Glencore esse direito à dedução.
- 18 Esse órgão jurisdicional refere que o artigo 1.º, n.º 3a, do Código de Processo Tributário tem por objetivo garantir a segurança jurídica, impondo que sejam retiradas da mesma operação as mesmas conclusões. No entanto, coloca-se, em seu entender, a questão de saber se esse objetivo justifica uma prática, como a que está em causa no processo principal, segundo a qual não recai sobre a Administração Fiscal o ónus da prova ao tomar oficiosamente em consideração as conclusões formuladas no âmbito de um processo anterior, em que o sujeito passivo não tinha a qualidade de parte, não podia, portanto, exercer os direitos inerentes a essa qualidade e só tomou conhecimento, no âmbito das inspeções de que foi objeto, das decisões adotadas na sequência desses processos e que se tornaram definitivas.
- 19 O referido órgão jurisdicional acrescenta que essas decisões e os documentos nos quais se baseiam só foram parcialmente divulgados à Glencore, uma vez que a Administração Fiscal se limitou a indicar em ata cada uma das conclusões que figuram nas referidas decisões, sem apresentar essas decisões nem os documentos que as fundamentam.

20 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a conformidade dessa prática com o princípio do respeito dos direitos de defesa, bem como com o direito a um processo equitativo consagrado no artigo 47.º da Carta, tendo em conta os limites da fiscalização jurisdicional que pode exercer, uma vez que não está habilitada a examinar a legalidade das decisões tomadas na sequência de inspeções que tenham por objeto outros sujeitos passivos e, em especial, a verificar se as provas em que essas decisões se baseiam foram obtidas legalmente. Remetendo para o Acórdão de 17 de dezembro de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), questiona se os requisitos de um processo equitativo requerem que o órgão jurisdicional chamado a pronunciar-se no recurso da decisão da Administração Fiscal que procede a uma liquidação seja autorizado a fiscalizar se as provas provenientes de um processo administrativo conexo foram obtidas em conformidade com os direitos garantidos pelo direito da União e se as conclusões que nelas se baseiam não violam esses direitos.

21 Foi nestas circunstâncias que 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], 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 autoridade 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?»

Quanto às questões prejudiciais

Observações preliminares

- 22 Resulta da decisão de reenvio que foi negado à Glencore, na sequência de inspeções fiscais aos seus fornecedores e a ela própria, o exercício do direito à dedução do IVA e, conseqüentemente, foram-lhe aplicadas liquidações adicionais de IVA. A Administração Fiscal baseou, nomeadamente, esta recusa, em conformidade com o artigo 1.º, n.º 3a, do Código de Processo Tributário, em conclusões formuladas no âmbito de processos instaurados contra esses fornecedores e nos quais a Glencore não foi, portanto, parte, dando origem a decisões tornadas definitivas, segundo as quais os referidos fornecedores cometeram uma fraude ao IVA.
- 23 Uma vez que o pedido de decisão prejudicial refere um processo penal e um processo administrativo fiscal anterior e decisões administrativas contra os fornecedores da Glencore, o Tribunal de Justiça, em conformidade com o disposto no artigo 101.º do seu Regulamento de Processo, pediu ao órgão jurisdicional de reenvio que prestasse esclarecimentos sobre o ou os processos penais em questão e indicasse se terminaram por decisões de um tribunal penal transitadas em julgado. Em resposta a este pedido, o órgão jurisdicional de reenvio indicou que não dispunha de informações sobre se os processos penais relativos aos fornecedores da Glencore terminaram com uma decisão sobre o objeto do processo e deu conhecimento de quatro decisões administrativas fiscais definitivas contra alguns desses fornecedores.
- 24 Na audiência, foi esclarecido pela Glencore e pelo Governo húngaro que ainda estavam pendentes dois processos penais relativos à fraude em questão quando a Administração Fiscal efetuou a consulta das respetivas peças processuais e proferiu as duas decisões administrativas impugnadas pela Glencore no processo principal. Por conseguinte, esses processos ainda não tinham terminado com uma decisão proferida sobre o objeto do processo, proferida por um tribunal penal. Daqui resulta que o presente processo não suscita questões relativas ao caso julgado.
- 25 À luz destes esclarecimentos, há que considerar que, com as suas três questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva IVA, o princípio do respeito dos direitos de defesa e o artigo 47.º da Carta devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação ou a uma prática de um Estado-Membro segundo a qual, durante a verificação do direito à dedução do IVA exercido por um sujeito passivo, a autoridade tributária está vinculada à factualidade e à qualificação jurídica já por si efetuada no âmbito de processos administrativos conexos contra fornecedores desse sujeito passivo, nos quais se baseiam as decisões tornadas definitivas que declaram a existência de uma fraude ao IVA cometida por esses fornecedores.
- 26 Segundo as indicações dadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, a Administração Fiscal considera que o facto de estar vinculada à factualidade e à qualificação jurídica que figuram nessas decisões, que adquiriram carácter definitivo, a dispensam de apresentar novamente as provas da fraude no processo de que é objeto o sujeito passivo. Neste contexto, esse órgão jurisdicional interroga-se, em especial, sobre a questão de saber se a Diretiva IVA e o princípio do respeito dos direitos de defesa se opõem a uma prática da Administração Fiscal que consiste, como no processo principal, em não dar a esse

sujeito passivo acesso ao processo relativo a processos conexos e, em especial, a todos os documentos em que se baseiam essas conclusões, às atas elaboradas e às decisões adotadas, e a apenas lhe comunicar indiretamente, sob a forma de um resumo, uma parte desses elementos por ela selecionados segundo critérios que lhe são próprios e sobre os quais não pode exercer qualquer controlo.

- 27 A este respeito, foi esclarecido na audiência que, para provar a implicação da Glencore nessa fraude, a Administração Fiscal se baseou em elementos de prova obtidos no âmbito dos processos penais pendentes, dos processos administrativos instaurados contra fornecedores da Glencore e do processo administrativo de que esta última foi objeto.
- 28 Indicando, por outro lado, que não está habilitada a examinar a legalidade das decisões anteriores proferidas na sequência de inspeções relativas a outros sujeitos passivos e, em especial, a verificar se as provas em que assentam essas decisões foram obtidas legalmente, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se igualmente, remetendo para o Acórdão de 17 de dezembro de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), sobre a questão de saber se os requisitos de um processo equitativo exigem que o órgão jurisdicional chamado a pronunciar-se no recurso da decisão da Administração Fiscal que procede a uma liquidação do IVA seja autorizado a fiscalizar que as provas provenientes de um processo administrativo conexo foram obtidas em conformidade com os direitos garantidos pelo direito da União e que as conclusões que nelas se baseiam não violam esses direitos.
- 29 Na medida em que, nas suas observações escritas e orais, o Governo húngaro deu uma interpretação das disposições nacionais e uma explicação das práticas da Administração Fiscal relativas à produção da prova, ao alcance do acesso ao processo e à extensão da fiscalização jurisdicional, diferentes das expostas pelo órgão jurisdicional de reenvio, importa recordar que não compete ao Tribunal de Justiça, no âmbito do sistema de cooperação judiciária estabelecido pelo artigo 267.º TFUE, verificar ou pôr em causa a exatidão da interpretação do direito nacional feita pelo juiz nacional, uma vez que esta interpretação é da exclusiva competência deste último. Assim, quando um órgão jurisdicional nacional lhe submete uma questão prejudicial, o Tribunal de Justiça deve ater-se à interpretação do direito nacional que lhe foi apresentada pelo referido órgão jurisdicional (Acórdão de 6 de outubro de 2015, *Târșia*, C-69/14, EU:C:2015:662, n.º 13 e jurisprudência referida).
- 30 Do mesmo modo, não compete ao Tribunal de Justiça mas ao órgão jurisdicional nacional estabelecer os factos que deram origem ao litígio e retirar as consequências para a decisão que tem de proferir. Assim, incumbe ao Tribunal de Justiça ter em conta, no quadro da repartição das competências entre este último e os órgãos jurisdicionais nacionais, o contexto factual e regulamentar no qual se inserem as questões prejudiciais, tal como definido pela decisão de reenvio (v., neste sentido, Acórdão de 7 de junho de 2018, *Scotch Whisky Association*, C-44/17, EU:C:2018:415, n.º 24 e jurisprudência referida).
- 31 Além disso, também não compete ao Tribunal de Justiça apreciar a conformidade de uma legislação nacional com o direito da União nem interpretar disposições legislativas ou regulamentares nacionais (Acórdãos de 1 de março de 2012, *Ascafor e Asidac*, C-484/10, EU:C:2012:113, n.º 33, bem como jurisprudência referida, e de 6 de outubro de 2015, *Consorti Sanitari del Maresme*, C-203/14, EU:C:2015:664, n.º 43). No entanto, o Tribunal de Justiça tem competência para dar ao órgão jurisdicional de reenvio todos os elementos de interpretação provenientes do direito da União que permitam ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar essa conformidade no processo que tem de decidir (Acórdãos de 1 de março de 2012, *Ascafor e Asidac*, C-484/10, EU:C:2012:113, n.º 34 e jurisprudência referida, e de 26 de julho de 2017, *Europa Way e Persidera*, C-560/15, EU:C:2017:593, n.º 35).
- 32 Tendo em conta estas observações preliminares, há que examinar sucessivamente os requisitos que decorrem da Diretiva IVA, do princípio do respeito dos direitos de defesa e do artigo 47.º da Carta quanto à produção de prova, ao alcance do acesso do sujeito passivo ao processo e a extensão da fiscalização jurisdicional num processo como o que está em causa no processo principal.

Quanto à produção da prova à luz da Diretiva IVA e do princípio do respeito dos direitos de defesa

- 33 Segundo jurisprudência constante, o direito dos sujeitos passivos de deduzir do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago em relação aos bens adquiridos e aos serviços que lhes foram prestados a montante, usados para efeitos das suas operações a jusante tributáveis, constitui um princípio fundamental do sistema comum de IVA instituído pela legislação da União. Como o Tribunal de Justiça já declarou reiteradamente, o direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (Acórdãos de 6 de dezembro de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, n.ºs 25 e 26; de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, n.ºs 35 e 36, e de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.ºs 37 e 39).
- 34 Posto isto, a luta contra a fraude, a evasão fiscal e eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pela Diretiva IVA, e o Tribunal de Justiça declarou repetidas vezes que os particulares não podem invocar de forma fraudulenta ou abusiva as normas do direito da União. Assim, cabe às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais recusar o benefício do direito a dedução se se demonstrar, à luz de elementos objetivos, que este direito é invocado fraudulenta ou abusivamente (v., neste sentido, Acórdãos de 6 de dezembro de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, n.ºs 35 a 37 e jurisprudência referida, e de 28 de julho de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 50).
- 35 Embora seja o que sucede quando o próprio sujeito passivo comete uma fraude, é também o que acontece quando um sujeito passivo sabia ou deveria saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA. Assim, o direito a dedução só pode ser recusado a um sujeito passivo se, à luz de elementos objetivos, se demonstrar que este sujeito passivo, ao qual foram fornecidos os bens ou prestados os serviços que estão na base do direito à dedução, sabia ou deveria saber que, ao adquirir estes bens ou estes serviços, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA cometida pelo fornecedor ou por outro operador interveniente a montante ou a jusante na cadeia dessas entregas ou dessas prestações (v., neste sentido, Acórdãos de 6 de dezembro de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, n.ºs 38 a 40, e de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, n.ºs 27 e 28).
- 36 Uma vez que a recusa do direito à dedução é uma exceção à aplicação do princípio fundamental que constitui este direito, incumbe às autoridades fiscais fazer prova bastante de que os elementos objetivos que permitem concluir que o sujeito passivo sabia ou deveria saber que a operação invocada para fundamentar o direito a dedução fazia parte de tal fraude (v., neste sentido, Acórdão de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 29 e jurisprudência referida).
- 37 Uma vez que o direito da União não prevê regras relativas às modalidades de produção de prova em matéria de fraude ao IVA, esses elementos objetivos devem ser estabelecidos pela Administração Fiscal em conformidade com o regime probatório previsto no direito nacional. No entanto, esse regime não deve atentar contra a eficácia do direito da União e deve respeitar os direitos garantidos por esse direito, especialmente pela Carta (v., neste sentido, Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, n.ºs 65 a 67).
- 38 Assim, e nestas condições, o Tribunal de Justiça, no seu Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), considerou, no n.º 68, que o direito da União não se opõe a que a Administração Fiscal possa, no âmbito de um procedimento administrativo, com vista a verificar a existência de uma prática abusiva em matéria de IVA, utilizar provas obtidas no âmbito de um processo penal paralelo ainda não concluído relativamente ao sujeito passivo. Como salientou o advogado-geral no n.º 39 das suas conclusões, essa apreciação aplica-se igualmente, a fim de declarar a existência de uma fraude ao IVA, à utilização de elementos de prova obtidos no contexto de processos penais não encerrados que não dizem respeito ao sujeito passivo ou à recolha no decurso de processos administrativos conexos, nos quais, como no processo principal, o sujeito passivo não era parte.

- 39 Entre os direitos garantidos pelo direito da União figura o respeito dos direitos de defesa, o qual, segundo jurisprudência constante, constitui um princípio geral do direito da União aplicável sempre que a Administração se proponha adotar, relativamente a uma pessoa, um ato lesivo dos seus interesses. Por força deste princípio, os destinatários de decisões que afetem de modo sensível os seus interesses devem ter a possibilidade de dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre os elementos com base nos quais a Administração tenciona basear-se. Esta obrigação incumbe às Administrações dos Estados-Membros, sempre que estas tomem decisões que entram no âmbito de aplicação do direito da União, mesmo que a legislação da União aplicável não preveja expressamente essa formalidade (Acórdãos de 18 de dezembro de 2008, *Sopropé*, C-349/07, EU:C:2008:746, n.ºs 36 a 38, e de 22 de outubro de 2013, *Sabou*, C-276/12, EU:C:2013:678, n.º 38).
- 40 Esse princípio geral aplica-se, assim, em circunstâncias como as do processo principal, nas quais um Estado-Membro, para se conformar com a obrigação, decorrente da aplicação do direito da União, de tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território e de lutar contra a fraude, sujeita os contribuintes a um procedimento de inspeção fiscal (v., neste sentido, Acórdão de 9 de novembro de 2017, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, n.º 27),
- 41 Integra o respeito pelos direitos de defesa o direito de ser ouvido, que garante que qualquer pessoa tenha a possibilidade de dar a conhecer o seu ponto de vista, de maneira útil e efetiva, no decurso do procedimento administrativo e antes da adoção de qualquer decisão suscetível de afetar desfavoravelmente os seus interesses. Nos termos da jurisprudência do Tribunal de Justiça, a regra segundo a qual deve ser dada ao destinatário de uma decisão lesiva dos seus interesses a possibilidade de apresentar as suas observações antes de a mesma ser tomada destina-se a permitir que a autoridade competente tenha utilmente em conta todos os elementos pertinentes. A fim de assegurar uma proteção efetiva da pessoa em causa, essa regra tem, designadamente, por objetivo permitir que esta pessoa possa corrigir um erro ou invocar determinados elementos relativos à sua situação pessoal que militem no sentido de a decisão ser tomada, não ser tomada ou ter determinado conteúdo (Acórdão de 5 de novembro de 2014, *Mukarubega*, C-166/13, EU:C:2014:2336, n.ºs 46 e 47 e jurisprudência referida).
- 42 O direito a ser ouvido implica igualmente que a Administração preste toda a atenção necessária às observações assim submetidas pelo interessado, examinando, com cuidado e imparcialidade, todos os elementos pertinentes do caso concreto e fundamentando a sua decisão de forma circunstanciada, constituindo, assim, o dever de fundamentar uma decisão de forma suficientemente específica e concreta para permitir que o interessado possa compreender as razões da recusa oposta ao seu pedido o corolário do princípio do respeito dos direitos de defesa (Acórdão de 5 de novembro de 2014, *Mukarubega*, C-166/13, EU:C:2014:2336, n.º 48 e jurisprudência referida).
- 43 Todavia, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o princípio 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 (Acórdão de 9 de novembro de 2017, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, n.º 35 e jurisprudência referida).
- 44 Além disso, a existência de uma violação dos direitos de defesa deve ser apreciada em função das circunstâncias específicas de cada caso concreto, nomeadamente, da natureza do ato em causa, do contexto em que foi adotado e das normas jurídicas que regem a matéria em causa (Acórdão de 5 de novembro de 2014, *Mukarubega*, C-166/13, EU:C:2014:2336, n.º 54 e jurisprudência referida).
- 45 Por outro lado, há que recordar que a segurança jurídica figura entre os princípios gerais reconhecidos no direito da União. Assim, o Tribunal de Justiça já declarou, nomeadamente, que o caráter definitivo de uma decisão administrativa, adquirido no termo de prazos de recurso razoáveis ou por terem sido

esgotadas as vias de recurso, contribui para a segurança jurídica e que o direito da União não exige que um órgão seja, em princípio, obrigado a revogar uma decisão administrativa que já adquiriu este carácter definitivo (v., neste sentido, Acórdãos de 13 de janeiro de 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, n.º 24; de 12 de fevereiro de 2008, Kempster, C-2/06, EU:C:2008:78, n.º 37, e de 4 de outubro de 2012, Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, n.º 76).

- 46 Tratando-se de uma regra, como a que figura no artigo 1.º, n.º 3a, do Código de Processo Tributário, nos termos da qual, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a Administração Fiscal está vinculada à factualidade e à qualificação jurídica por si efetuada no âmbito de processos administrativos conexos instaurados contra fornecedores do sujeito passivo, nos quais este último não era parte, como alegou o Governo húngaro e como salientou o advogado-geral no n.º 46 das suas conclusões, afigura-se que essa regra é suscetível de garantir a segurança jurídica e a igualdade entre os contribuintes, na medida em que obriga aquela administração a ser coerente, dando aos mesmos factos uma qualificação jurídica idêntica. Por conseguinte, o direito da União não se opõe, em princípio, à aplicação dessa regra.
- 47 Todavia, o mesmo não acontece se, em virtude dessa regra e devido ao carácter definitivo das decisões tomadas no termo desses processos administrativos conexos, a Administração Fiscal estiver dispensada de dar a conhecer ao sujeito passivo os elementos de prova, incluindo os provenientes desses processos, com base nos quais pretende tomar uma decisão, e esse sujeito passivo ficar assim privado do direito de pôr utilmente em causa, no decurso do processo de que é objeto, essa factualidade e essa qualificação jurídica.
- 48 Com efeito, por um lado, essa aplicação da referida regra, que equivale a conferir autoridade a uma decisão administrativa definitiva que declara a existência de uma fraude em relação a um sujeito passivo que não era parte no processo que conduziu a esta afirmação, é contrária à obrigação que impende sobre a Administração Fiscal, recordada no n.º 36 do presente acórdão, de demonstrar de forma juridicamente bastante os elementos objetivos que permitem concluir que o sujeito passivo sabia ou devia saber que a operação invocada para fundamentar o direito a dedução fazia parte de uma fraude, uma vez que esta obrigação pressupõe que essa administração apresente, no processo de que é objeto o sujeito passivo, a prova da existência da fraude na qual é acusado de ter participado passivamente.
- 49 Por outro lado, no âmbito de um procedimento de inspeção fiscal como o que está em causa no processo principal, o princípio da segurança jurídica não pode justificar tal restrição dos direitos de defesa, cujo conteúdo é recordado nos n.ºs 39 e 41 do presente acórdão, restrição essa que constitui, tendo em conta o objetivo prosseguido, uma intervenção desproporcionada e intolerável violadora da própria essência desses direitos. Com efeito, priva o sujeito passivo, ao qual se pretende recusar o exercício do direito à dedução do IVA, da possibilidade de dar a conhecer de maneira útil e efetiva, no decurso do processo administrativo e antes da adoção de uma decisão que seja desfavorável aos seus interesses, o seu ponto de vista sobre os elementos com base nos quais a administração pretende basear-se. Altera a possibilidade de a autoridade competente poder ter utilmente em conta todos os elementos pertinentes e de a pessoa em causa corrigir um erro, se necessário. Dispensa, por fim, a administração de prestar toda a atenção necessária às observações submetidas pelo interessado, examinando, com cuidado e imparcialidade, todos os elementos pertinentes do caso concreto e fundamentando a sua decisão de forma circunstanciada.
- 50 Por conseguinte, embora a Diretiva IVA e o princípio do respeito dos direitos de defesa não se oponham, em princípio, a essa regra, é sob condição de que a sua aplicação não dispense a Administração Fiscal de dar a conhecer ao sujeito passivo os elementos de prova, incluindo os provenientes dos processos conexos instaurados contra os seus fornecedores, com base nos quais tenciona tomar uma decisão, e que esse sujeito passivo não seja, assim, privado do direito de pôr em causa utilmente, no decurso do processo de que é objeto, a factualidade e a qualificação jurídica efetuada por essa administração no âmbito desses processos conexos.

Quanto ao alcance do acesso do sujeito passivo ao processo à luz do princípio do respeito dos direitos de defesa

- 51 O requisito, recordado nos n.ºs 39 e 41 do presente acórdão, de poder dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre os elementos com base nos quais a Administração tenciona tomar a sua decisão pressupõe que seja permitido ao destinatário dessa decisão conhecer os referidos elementos (v., neste sentido, Acórdão de 9 de novembro de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, n.º 31). O princípio do respeito dos direitos de defesa tem, assim, por corolário o direito de acesso ao processo (v., neste sentido, Acórdão de 7 de janeiro de 2004, Aalborg Portland e o./Comissão, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P e C-219/00 P, EU:C:2004:6, n.º 68).
- 52 Devendo o destinatário de uma decisão lesiva dos seus interesses ter a possibilidade de apresentar as suas observações antes de esta ser tomada, para permitir, nomeadamente, que a autoridade competente possa ter utilmente em conta todos os elementos pertinentes e que, se necessário, o destinatário possa corrigir um erro e invocar utilmente tais elementos relativos à sua situação pessoal, o acesso ao processo deve ser autorizado durante o processo administrativo. Por conseguinte, uma violação do direito de acesso ao processo, cometida durante o processo administrativo, não é regularizada com o simples facto de o acesso se ter tornado possível durante o processo jurisdicional relativo a um eventual recurso de anulação da decisão em causa (v., por analogia, Acórdãos de 8 de julho de 1999, Hercules Chemicals/Comissão, C-51/92 P, EU:C:1999:357, n.º 78; de 15 de outubro de 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij e o./Comissão, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P a C-252/99 P e C-254/99 P, EU:C:2002:582, n.º 318, e de 7 de janeiro de 2004, Aalborg Portland e o./Comissão, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P e C-219/00 P, EU:C:2004:6, n.º 104).
- 53 Daqui decorre que, num processo administrativo fiscal como o que está em causa no processo principal, o sujeito passivo deve poder aceder a todos os elementos do processo com os quais a Administração Fiscal pretende fundamentar a sua decisão. Assim, quando a Administração Fiscal pretenda basear a sua decisão em elementos de prova obtidos, como no processo principal, no âmbito de processos penais e de processos administrativos conexos instaurados contra os seus fornecedores, o sujeito passivo deve poder aceder a esses elementos.
- 54 Por outro lado, como salientou o advogado-geral nos n.ºs 59 e 60 das suas conclusões, deve igualmente ser permitido ao sujeito passivo aceder aos documentos que não servem diretamente para fundamentar a decisão da Administração Fiscal, mas podem ser úteis ao exercício dos direitos de defesa, em especial aos elementos de defesa que esta administração possa ter obtido (v., neste sentido, Acórdão de 13 de setembro de 2018, UBS Europe e o., C-358/16, EU:C:2018:715, n.º 66 e jurisprudência referida).
- 55 No entanto, na medida em que, como foi recordado no n.º 43 do presente acórdão, o princípio do respeito dos direitos de defesa não constitui uma prerrogativa absoluta, mas pode comportar restrições, importa salientar que, num procedimento de inspeção fiscal, tais restrições, consagradas pela legislação nacional, podem designadamente ter por objetivo proteger as exigências de confidencialidade ou de segredo profissional (v., neste sentido, Acórdão de 9 de novembro de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, n.º 36), do mesmo modo que, como alegou o Governo húngaro, a vida privada de terceiros, os dados pessoais que lhe dizem respeito ou a eficácia da aplicação da lei são suscetíveis de ser afetados pelo acesso a algumas informações e a alguns documentos.
- 56 O princípio do respeito dos direitos de defesa, num processo administrativo como o que está em causa no processo principal, não impõe, portanto, à Administração Fiscal uma obrigação geral de facultar o acesso integral ao processo de que dispõe, mas exige que o sujeito passivo tenha a possibilidade de lhe serem comunicadas, a seu pedido, as informações e os documentos que integram o processo administrativo e que essa administração tomou em consideração quando adotou a sua decisão, a menos que objetivos de interesse geral justifiquem a restrição do acesso às referidas informações e aos

referidos documentos (v., neste sentido, Acórdão de 9 de novembro de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, n.ºs 32 e 39). Neste último caso, como salientou o advogado-geral no n.º 64 das suas conclusões, compete à Administração Fiscal examinar se é possível um acesso parcial.

- 57 Daqui resulta que, quando a Administração Fiscal pretenda basear a sua decisão em elementos de prova obtidos, como no processo principal, no âmbito de processos penais e de processos administrativos conexos instaurados contra os fornecedores do sujeito passivo, o princípio do respeito dos direitos de defesa exige que este último possa ter acesso, durante o processo de que é objeto, a todos estes elementos e àqueles que possam ser úteis à sua defesa, salvo se objetivos de interesse geral justificarem a restrição desse acesso.
- 58 Não cumpre este requisito uma prática da Administração Fiscal que consista em não dar, ao sujeito passivo em causa, acesso a esses elementos e, em especial, aos documentos que fundamentam as conclusões constantes das atas elaboradas e das decisões adotadas na sequência dos processos administrativos conexos, e em apenas lhe comunicar indiretamente, sob a forma de um resumo, uma parte desses elementos, por ela selecionados segundo critérios que lhe são próprios e sobre os quais não pode exercer qualquer controlo.

Quanto ao alcance da fiscalização jurisdicional à luz do artigo 47.º da Carta

- 59 O órgão jurisdicional de reenvio questiona se os requisitos de um processo equitativo exigem que o órgão jurisdicional chamado a pronunciar-se no recurso de uma decisão da Administração Fiscal que procede a uma liquidação do IVA seja autorizado a fiscalizar que as provas provenientes de um processo administrativo conexo foram obtidas em conformidade com os direitos garantidos pelo direito da União e que as conclusões que nelas se baseiam não violam esses direitos, importa recordar que os direitos fundamentais garantidos pela Carta se destinam a ser aplicados em tal situação, uma vez que uma liquidação do IVA na sequência da verificação de uma fraude, como a que é objeto do litígio no processo principal, constitui uma aplicação do direito da União, na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta (v., neste sentido, Acórdãos de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, n.ºs 19 e 27, e de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 67).
- 60 Nos termos do artigo 47.º da Carta, toda a pessoa cujos direitos e liberdades garantidos pelo direito da União tenham sido violados tem direito a uma ação perante um tribunal nos termos previstos nesse artigo. Toda a pessoa tem direito, nomeadamente, a que a sua causa seja julgada de forma equitativa.
- 61 O princípio da igualdade de armas, que é parte integrante do princípio da proteção jurisdicional efetiva dos direitos que os particulares retiram do direito da União, consagrado no artigo 47.º da Carta, na medida em que é um corolário, como, nomeadamente, o princípio do contraditório, do próprio conceito de processo equitativo, 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 (v., neste sentido, Acórdãos de 17 de julho de 2014, Sánchez Morcillo e Abril García, C-169/14, EU:C:2014:2099, n.º 49, e de 16 de maio de 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, n.º 96 e jurisprudência referida).
- 62 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, bem como aos direitos de recurso destas partes (Acórdão de 28 de julho de 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone e o., C-543/14, EU:C:2016:605, n.º 41). Para cumprir os requisitos relacionados com o direito a um processo equitativo, é necessário que as partes tomem conhecimento e possam discutir

em contraditório tanto os elementos de facto como os elementos de direito que sejam determinantes à decisão da causa (Acórdão de 2 de dezembro de 2009, Comissão/Irlanda e o., C-89/08 P, EU:C:2009:742, n.º 56).

- 63 No Acórdão de 17 de dezembro de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), a que se refere o órgão jurisdicional de reenvio, o Tribunal de Justiça, tratando-se, no processo que deu origem a esse acórdão, de provas obtidas no âmbito de um processo penal ainda não terminado, sem o conhecimento do sujeito passivo, através de interceções de telecomunicações e de apreensões de mensagens de correio eletrónico suscetíveis de constituir uma violação do artigo 7.º da Carta e da sua utilização no âmbito de um processo administrativo, observou, no n.º 87 desse acórdão, que a efetividade da fiscalização jurisdicional garantida pelo artigo 47.º da Carta exige que o tribunal que procede à fiscalização da legalidade de uma decisão que aplique o 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.
- 64 O Tribunal de Justiça salientou, no n.º 88 desse acórdão, que este requisito está cumprido se o que o tribunal chamado a pronunciar-se no recurso da decisão da administração fiscal que procedeu à liquidação do IVA estiver habilitado a fiscalizar se essas provas, 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 processo contraditório, que as referidas provas foram obtidas em conformidade com esse direito.
- 65 A efetividade da fiscalização jurisdicional garantida pelo artigo 47.º da Carta exige, igualmente, que o órgão jurisdicional chamado a pronunciar-se no recurso de uma decisão da Administração Fiscal que procede a uma liquidação adicional do IVA seja autorizado a fiscalizar que as provas provenientes de um processo administrativo conexo, no qual o sujeito passivo não foi parte, e utilizadas para fundamentar essa decisão não o foram em violação dos direitos garantidos pelo direito da União e, especialmente, pela Carta. O mesmo se passa quando, como no processo principal, essas provas serviram de base a decisões administrativas tomadas relativamente a outros sujeitos passivos e que adquiriram carácter definitivo.
- 66 A este respeito, importa sublinhar que, como salientou o advogado-geral no n.º 74 das suas conclusões, as declarações e as conclusões das autoridades administrativas não podem vincular os órgãos jurisdicionais.
- 67 Mais genericamente, esse órgão jurisdicional deve poder verificar, no âmbito de um debate contraditório, a legalidade da obtenção e da utilização das provas recolhidas durante processos administrativos conexos instaurados contra outros sujeitos passivos, bem como as conclusões efetuadas nas decisões administrativas tomadas na sequência desses processos, que são decisivas para a decisão do recurso. Com efeito, a igualdade de armas seria violada e o princípio do contraditório não seria respeitado se a Administração Fiscal, por estar vinculada pelas decisões tomadas relativamente a outros sujeitos passivos que adquiriram carácter definitivo, não fosse obrigada a apresentar essas provas perante esse órgão jurisdicional, se o sujeito passivo não pudesse ter conhecimento das mesmas, se as partes não pudessem discutir, exercendo o contraditório, tanto as referidas provas como essas conclusões e se o referido órgão jurisdicional não estivesse em condições de verificar todos os elementos de facto e de direito em que assentam essas decisões e que sejam decisivos para a solução do litígio que lhe foi submetido.
- 68 Se o referido órgão jurisdicional não estiver habilitado a efetuar esse controlo e se, por conseguinte, o direito a um recurso jurisdicional não for efetivo, as provas recolhidas durante os processos administrativos conexos e as conclusões constantes das decisões administrativas relativamente a

outros sujeitos passivos na sequência desses processos devem ser ignoradas e a decisão impugnada que nelas assenta deve ser anulada se, por esse motivo, deixar de ter fundamento (v., neste sentido, Acórdão de 17 de dezembro de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 89).

- 69 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que a Diretiva IVA, o princípio do respeito dos direitos de defesa e o artigo 47.º da Carta devem ser interpretados no sentido de que, em princípio, não se opõem a uma legislação ou a uma prática de um Estado-Membro, segundo a qual, durante a verificação do direito à dedução do IVA exercido por um sujeito passivo, a Administração Fiscal está vinculada à factualidade e à qualificação jurídica já por si efetuada no âmbito de processos administrativos conexos instaurados contra fornecedores desse sujeito passivo, nos quais se baseiam as decisões tornadas definitivas, que declaram a existência de uma fraude ao IVA cometida por esses fornecedores, na condição, em primeiro lugar, de que não dispensa a Administração Fiscal de dar a conhecer ao sujeito passivo os elementos de prova, incluindo os que provêm desses processos administrativos conexos, com base nos quais tenciona tomar uma decisão, e que esse sujeito passivo não seja privado do direito de pôr em causa utilmente, no decurso do processo de que é objeto, essa factualidade e essa qualificação jurídica; em segundo lugar, que o referido sujeito passivo possa ter acesso durante esse processo a todos os elementos recolhidos durante os mencionados processos administrativos conexos ou qualquer outro processo em que a referida administração pretenda tomar uma decisão ou que possam ser úteis para o exercício dos direitos de defesa, salvo se objetivos de interesse geral justificarem a restrição desse acesso e, em terceiro lugar, que o órgão jurisdicional chamado a pronunciar-se num recurso contra essa decisão possa verificar a legalidade da obtenção e da utilização desses elementos, bem como as conclusões das decisões administrativas relativamente aos referidos fornecedores, que sejam decisivas para a decisão do recurso.

Quanto às despesas

- 70 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 (Quinta Secção) declara:

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, o princípio do respeito dos direitos de defesa e o artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, devem ser interpretados no sentido de que, em princípio, não se opõem a uma legislação ou a uma prática de um Estado-Membro, segundo a qual, durante a verificação do direito à dedução do IVA exercido por um sujeito passivo, a Administração Fiscal está vinculada à factualidade e à qualificação jurídica já por si efetuada no âmbito de processos administrativos conexos instaurados contra fornecedores desse sujeito passivo, nos quais se baseiam as decisões tornadas definitivas, que declaram a existência de uma fraude ao IVA cometida por esses fornecedores, na condição, em primeiro lugar, de que não dispensa a Administração Fiscal de dar a conhecer ao sujeito passivo os elementos de prova, incluindo os que provêm desses processos administrativos conexos, com base nos quais tenciona tomar uma decisão, e que esse sujeito passivo não seja privado do direito de pôr em causa utilmente, no decurso do processo de que é objeto, essa factualidade e essa qualificação jurídica; em segundo lugar, que o referido sujeito passivo possa ter acesso durante esse processo a todos os elementos recolhidos durante os mencionados processos administrativos conexos ou qualquer outro processo em que a referida administração pretenda tomar uma decisão ou que possam ser úteis para o exercício dos direitos de defesa, salvo se objetivos de interesse geral justificarem a restrição desse acesso e, em terceiro lugar, que o órgão jurisdicional chamado a pronunciar-se num recurso contra essa decisão possa verificar a

legalidade da obtenção e da utilização desses elementos, bem como as conclusões das decisões administrativas relativamente aos referidos fornecedores, que sejam decisivas para a decisão do recurso.

Assinaturas