



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção)

9 de dezembro de 2021 *

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 168.º — Direito à dedução do imposto pago a montante — Requisitos materiais do direito a dedução — Qualidade de sujeito passivo do fornecedor — Ónus da prova — Recusa do direito a dedução quando o verdadeiro fornecedor não foi identificado — Requisitos»

No processo C-154/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa), por Decisão de 11 de março de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 31 de março de 2020, no processo

Kemwater ProChemie s. r. o.

contra

Odvolací finanční ředitelství,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção),

composto por: C. Lycourgos, presidente da Quarta Secção, exercendo funções de presidente da Décima Secção, I. Jarukaitis (relator) e M. Ilešič, juízes,

advogado-geral: P. Pikamäe,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Odvolací finanční ředitelství, por T. Rozehnal,
- em representação do Governo checo, por M. Smolek, O. Serdula e J. Vláčil, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por S. Jiménez García, na qualidade de agente,

* Língua do processo: checo.

- em representação do Governo húngaro, por M. Z. Fehér e R. Kissné Berta, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia e M. Salyková, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

Acórdão

- 1 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).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Kemwater ProChemie s. r. o. à Odvolací finanční ředitelství (Direção de Finanças Competente em Matéria de Recursos, República Checa) (a seguir «Direção de Finanças») a propósito de uma recusa do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante a título da prestação de serviços de publicidade efetuada durante 2010 e 2011.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 dispõe:

«Entende-se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por “atividade económica” qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

- 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;

[...]»

5 Nos termos do artigo 178.º da referida 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;

[...]»

6 O artigo 273.º, primeira alínea, da Diretiva 2006/112 dispõe:

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

7 O artigo 287.º desta diretiva prevê:

«Os Estados-Membros que tenham aderido depois de 1 de janeiro de 1978 podem conceder uma isenção aos sujeitos passivos cujo volume de negócios anual seja, no máximo, igual ao contravalor em moeda nacional dos seguintes montantes à taxa de conversão do dia da respetiva adesão:

[...]

7) República Checa: EUR 35 000;

[...]»

Direito checo

8 Segundo o § 6, n.º 1, da zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (Lei n.º 235/2004, Relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado) um sujeito passivo estabelecido na República Checa torna-se devedor do IVA quando o seu volume de negócios realizado durante, no máximo, os últimos doze meses consecutivos for superior a 1 000 000 coroas checas (CZK) (cerca de 39 250 euros), com exceção de uma pessoa que realize exclusivamente operações isentas de imposto sem direito a dedução.

9 O § 29 desta lei contém as disposições que transpõem o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112.

10 Os §§ 72 e 73 da referida lei precisam os requisitos do direito à dedução do IVA. Nos termos destas disposições, o sujeito passivo devedor do IVA tem direito à dedução do IVA pago a montante, que deve corresponder ao imposto a jusante declarado por um sujeito passivo, pelo que não é possível invocar um direito a dedução se não existir a obrigação de aplicar o imposto a jusante.

11 O § 94a, n.º 1, da mesma lei prevê que um sujeito passivo, com sede ou estabelecimento na República Checa, que realize ou venha a realizar operações com direito a dedução do imposto, pode registar-se.

- 12 Segundo o § 92, n.º 3, da zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (Lei n.º 280/2009, que Estabelece o Código de Processo Fiscal), o sujeito passivo deve fazer prova de todas as circunstâncias que está obrigado a mencionar numa declaração fiscal ordinária, numa declaração fiscal complementar e noutros documentos.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 13 Na sequência de uma inspeção fiscal iniciada em 25 de abril de 2012 e relativa aos períodos fiscais dos meses de agosto a outubro de 2010, de abril a junho de 2011 e de agosto de 2011, a autoridade fiscal checa recusou à Kemwater ProChemie, uma sociedade comercial estabelecida na República Checa, o benefício do direito à dedução do IVA pago por esta última a título de serviços de publicidade prestados em torneios de golfe que tiveram lugar em 2010 e 2011. Segundo os documentos fiscais, estes serviços foram prestados pela Viasat Service s. r. o., no montante de 120 000 CZK (cerca de 4 708 euros), que incluía 20 % de IVA, para cada um dos períodos fiscais.
- 14 Sem duvidar da realidade dos serviços em causa, a autoridade fiscal checa constatou que o gerente da sociedade Viasat Service havia declarado não ter conhecimento de que esses serviços tinham sido prestados por esta sociedade e que a Kemwater ProChemie, por seu turno, não podia demonstrar que a referida sociedade era efetivamente o prestador dos referidos serviços. Na medida em que considerou, por um lado, que a identidade e a qualidade de sujeito passivo de IVA do ou dos fornecedores não estavam demonstradas e, por outro, que o alcance das prestações em causa era parcialmente controvertido, a autoridade fiscal emitiu, em 20 de dezembro de 2013, avisos de liquidação que fixavam em 20 000 CZK (cerca de 784 euros) o IVA devido por cada período de tributação e aplicou à Kemwater ProChemie uma sanção pecuniária compulsória de 4 000 CZK (cerca de 156 euros) relativamente a cada um desses períodos.
- 15 Uma vez que a Direção de Finanças negou provimento ao recurso gracioso que interpôs contra esses avisos de liquidação, a Kemwater ProChemie recorreu judicialmente para o Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga, República Checa), que deu provimento ao seu recurso. Baseando-se na jurisprudência do Tribunal de Justiça e num acórdão do Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa), esse órgão jurisdicional considerou não apenas que o direito a dedução não está subordinado à prova de que o sujeito passivo adquiriu a prestação tributável ao fornecedor mencionado na fatura relativa a essa prestação, mas também que a falta de prova quanto à identidade do seu verdadeiro fornecedor só é determinante se a Administração Fiscal demonstrar que essa operação está implicada numa fraude fiscal de que o sujeito passivo que exerce o direito a dedução tinha, ou deveria ter tido, conhecimento.
- 16 A Direção de Finanças interpôs então recurso de cassação para o órgão jurisdicional de reenvio, o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo).
- 17 O órgão jurisdicional de reenvio explica que foi confrontado com a questão de saber se é possível recusar o benefício do direito à dedução do IVA com o fundamento de que o verdadeiro prestador dos serviços relativamente aos quais o seu destinatário exerce esse direito não foi identificado.
- 18 Esse órgão jurisdicional salienta que decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, por um lado, o direito à dedução do IVA está sujeito à condição de o destinatário da operação tributável ser um sujeito passivo que utilizou os bens entregues ou os serviços prestados para efeitos de operações tributáveis a jusante e de esses bens terem sido entregues ou esses serviços terem sido prestados por outro sujeito passivo, e que esse direito não pode, em princípio, ser recusado se estas

condições não estiverem preenchidas. Por outro lado, a Administração Fiscal deve recusar ao sujeito passivo o benefício do direito a dedução se demonstrar, sem exigir ao sujeito passivo a prova de outras circunstâncias que não lhe incumbe, que esse sujeito passivo sabia ou podia saber que, ao adquirir os bens ou os serviços em causa, participava numa fraude.

- 19 O órgão jurisdicional de reenvio indica que, no direito checo, incumbe ao sujeito passivo o ónus da prova do cumprimento dos requisitos materiais do direito à dedução do IVA. Considera que a mesma exigência resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, salientando que uma dúvida quanto à identidade do fornecedor não deve, por si só, permitir à Administração Fiscal recusar o benefício do direito a dedução, uma vez que a Diretiva 2006/112 dá uma definição ampla do conceito de «sujeito passivo». Todavia, observa que, uma vez que a República Checa aplica a exceção prevista no artigo 287.º desta diretiva, não é possível estabelecer claramente que o requisito material do direito a dedução relativo à qualidade de sujeito passivo do fornecedor está preenchido quando o verdadeiro fornecedor não esteja identificado.
- 20 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio considera que existe uma contradição entre, por um lado, a jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual incumbe à pessoa que invoca o direito a dedução provar o respeito dos requisitos materiais desse direito, incluindo o facto de os bens terem sido efetivamente entregues ou de os serviços terem sido efetivamente prestados por um sujeito passivo, e, por outro, o Acórdão de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), e o Despacho de 10 de novembro de 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, não publicado, EU:C:2016:869), nos quais foi declarado que esse direito devia ser reconhecido na medida em que não tinha sido provada a participação numa fraude, e isso apesar de, nos processos que deram lugar a esses acórdãos, a qualidade de sujeito passivo do fornecedor não estar provada.
- 21 Por último, o órgão jurisdicional de reenvio considera que é necessário obrigar o sujeito passivo a fazer prova de que os requisitos materiais do direito a dedução estão preenchidos não só quando não está demonstrado que o fornecedor é um sujeito passivo mas também quando, embora seja inequívoco que tem essa qualidade, não é possível identificá-lo. Em seu entender, se assim não fosse, o requisito material do direito a dedução relativo à qualidade de sujeito passivo do fornecedor não poderia ser estabelecido com segurança quando o Estado-Membro tivesse aplicado a exceção prevista no artigo 287.º da Diretiva 2006/112. Uma interpretação contrária não seria conforme com o princípio da neutralidade fiscal e com a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à prova da reunião dos requisitos materiais do direito à dedução que incumbe ao sujeito passivo, e abriria a porta a importantes fraudes fiscais, quando o combate à fraude é um objetivo reconhecido por esta diretiva.
- 22 Nestas condições, o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
 - «1) É compatível com a Diretiva 2006/112 [...] uma situação em que o direito à dedução do [IVA] pago a montante está condicionado ao cumprimento pelo sujeito passivo da obrigação de provar que a prestação que recebeu no contexto de uma operação tributável foi efetuada por outro sujeito passivo específico?
 - 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, caso o sujeito passivo não cumpra a referida obrigação de prova, é admissível que se negue ao sujeito passivo o direito à dedução do imposto pago a montante, apesar de não se ter provado que sabia ou podia saber que estava envolvido numa fraude fiscal ao adquirir os bens ou os serviços?»

Quanto às questões prejudiciais

- 23 Com as suas duas questões, que convém examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que o exercício do direito à dedução do IVA pago a montante deve ser recusado, sem que a Administração Fiscal tenha de provar que o sujeito passivo cometeu uma fraude ao IVA ou que sabia, ou deveria ter sabido, que a operação invocada para fundamentar o direito à dedução estava envolvida nessa fraude, quando, pelo facto de o verdadeiro fornecedor dos bens ou dos serviços não ter sido identificado, esse sujeito passivo não fizer prova de que esse fornecedor tinha a qualidade de sujeito passivo.
- 24 Importa recordar que o direito à dedução do IVA está sujeito ao cumprimento de requisitos materiais e formais. No que se refere aos requisitos materiais, resulta do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 que, para poder beneficiar do referido direito, é necessário, por um lado, que o interessado seja um «sujeito passivo» na aceção da referida diretiva. Por outro lado, é necessário que os bens ou os serviços invocados para fundamentar o direito à dedução sejam entregues ou prestados por outro sujeito passivo e que, a jusante, esses bens ou serviços sejam utilizados pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas. Quanto às modalidades de exercício do direito à dedução do IVA, que são equiparáveis a requisitos de natureza formal, o artigo 178.º, alínea a), da referida diretiva prevê que o sujeito passivo deve possuir uma fatura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º e 238.º a 240.º da mesma diretiva (Acórdão de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 26 e jurisprudência aí referida).
- 25 Conclui-se que a indicação do fornecedor, na fatura relativa aos bens ou aos serviços a título dos quais o direito à dedução do IVA é exercido, constitui um requisito formal do exercício desse direito. Em contrapartida, como observam o órgão jurisdicional de reenvio e os Governos checo, espanhol e húngaro, a qualidade de sujeito passivo do fornecedor dos bens ou dos serviços faz parte dos requisitos materiais desse direito (v., neste sentido, Acórdão de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 27).
- 26 Quanto às consequências que decorrem do facto de o verdadeiro fornecedor dos bens ou dos serviços em causa não ter sido identificado, cabe recordar que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA (v., neste sentido, Acórdão de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 30 e jurisprudência aí referida).
- 27 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito dos sujeitos passivos de deduzir do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago pelos bens adquiridos ou os serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum de IVA. Como o Tribunal de Justiça já declarou reiteradamente, o direito a dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva 2006/112 faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado quando as exigências ou os requisitos materiais e formais a que este direito está subordinado forem cumpridos pelos sujeitos passivos que pretendam exercê-lo (v., neste sentido, Acórdão de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 31 e jurisprudência aí referida).

- 28 Embora, em conformidade com o artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, os Estados-Membros possam prever outras obrigações além das impostas por esta diretiva, quando considerem essas obrigações necessárias para assegurar a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, as medidas adotadas pelos Estados-Membros não devem ir além do que é necessário para alcançar esses objetivos. Não podem, por isso, ser utilizadas de uma forma tal que ponham sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA e, portanto, a neutralidade do IVA (Acórdão de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 32 e jurisprudência aí referida).
- 29 Assim, o Tribunal de Justiça declarou que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem preenchidos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais (Acórdão de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 33 e jurisprudência aí referida).
- 30 Consequentemente, quando a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para estabelecer que os requisitos materiais foram cumpridos, não pode impor, no que respeita ao direito do sujeito passivo de deduzir o referido imposto, requisitos suplementares suscetíveis de ter por efeito eliminar esse direito (Acórdão de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 34 e jurisprudência aí referida).
- 31 No entanto, pode assim não ser se a violação das exigências formais tiver por efeito impedir a prova irrefutável de que as exigências materiais foram observadas (Acórdão de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 36 e jurisprudência aí referida).
- 32 Ora, pode ser esse o caso quando a identidade do verdadeiro fornecedor não é mencionada na fatura relativa aos bens ou aos serviços a título dos quais o direito a dedução é exercido, se isso impedir que se identifique esse fornecedor e, portanto, que se estabeleça que o mesmo tinha a qualidade de sujeito passivo, uma vez que, como foi recordado no n.º 25 do presente acórdão, essa qualidade constitui um dos requisitos materiais do direito à dedução do IVA (Acórdão de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 37).
- 33 Neste contexto, cabe sublinhar, por um lado, que a Administração Fiscal não se pode limitar ao exame da própria fatura. Deve igualmente ter em conta as informações complementares prestadas pelo sujeito passivo. Por outro lado, é ao sujeito passivo que pede a dedução do IVA que incumbe demonstrar que preenche os requisitos previstos para beneficiar dessa dedução. As autoridades fiscais podem assim exigir ao próprio sujeito passivo as provas que considerem necessárias para apreciar se há ou não lugar à dedução solicitada (Acórdão de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 38 e jurisprudência aí referida).
- 34 Conclui-se que cabe, em princípio, ao sujeito passivo que exerce o direito à dedução do IVA demonstrar que o fornecedor dos bens ou dos serviços a título dos quais esse direito é exercido tinha a qualidade de sujeito passivo. Assim, o sujeito passivo é obrigado a apresentar provas objetivas de que os bens ou os serviços lhe foram efetivamente entregues ou prestados a montante por sujeitos passivos, para os fins das suas próprias operações sujeitas ao IVA e relativamente aos quais pagou efetivamente IVA. Estes elementos de prova podem incluir, por exemplo, documentos na posse dos fornecedores a quem o sujeito passivo tenha adquirido os bens ou os serviços pelos quais pagou IVA (Acórdão de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 39 e jurisprudência aí referida).

- 35 Todavia, na luta contra a fraude ao IVA, a Administração Fiscal não pode obrigar, de uma forma geral, o sujeito passivo que deseja exercer o seu direito à dedução do IVA a verificar, nomeadamente, se o fornecedor dos bens ou dos serviços a título dos quais o referido direito é exercido dispõe da qualidade de sujeito passivo (Acórdão de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 40 e jurisprudência referida).
- 36 No que respeita ao ónus da prova em relação à questão de saber se o fornecedor tem a qualidade de sujeito passivo, há que distinguir entre, por um lado, o estabelecimento de um requisito material do direito à dedução do IVA e, por outro, a determinação da existência de uma fraude ao IVA (Acórdão de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 41).
- 37 Assim, enquanto, no âmbito da luta contra a fraude ao IVA, não se pode obrigar, de uma forma geral, o sujeito passivo que deseja exercer o seu direito à dedução do IVA a verificar, nomeadamente, se o fornecedor dos bens ou serviços a título dos quais o referido direito é exercido dispõe da qualidade de sujeito passivo, o mesmo não sucede quando o estabelecimento dessa qualidade é necessário para verificar que este requisito material do direito à dedução está preenchido (Acórdão de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 42).
- 38 Nesta última hipótese, cabe ao sujeito passivo demonstrar, com base em provas objetivas, que o fornecedor tem a qualidade de sujeito passivo, a menos que a Administração Fiscal disponha dos dados necessários para verificar que este requisito material do direito à dedução do IVA está preenchido. A este respeito, importa recordar que resulta da redação do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 que o conceito de «sujeito passivo» é definido de forma ampla, baseando-se em circunstâncias factuais (Acórdão de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 43).
- 39 É o que acontece, nomeadamente, quando o Estado-Membro fez uso da faculdade oferecida pelo artigo 287.º da Diretiva 2006/112 de conceder uma isenção de imposto aos sujeitos passivos cujo volume de negócios anual não ultrapasse um determinado montante, sempre que se possa deduzir inequivocamente das circunstâncias factuais, como o volume e o preço dos bens ou dos serviços adquiridos, que o volume de negócios anual do fornecedor ultrapassa esse montante, pelo que esse fornecedor não poderia beneficiar da isenção prevista nesse artigo, e que o referido fornecedor tem necessariamente a qualidade de sujeito passivo.
- 40 Com efeito, recusar a um sujeito passivo o exercício do direito à dedução do IVA com o fundamento de que o verdadeiro fornecedor dos bens ou dos serviços em causa não foi identificado e de que esse sujeito passivo não provou que esse fornecedor tinha a qualidade de sujeito passivo, quando resulta de forma inequívoca das circunstâncias factuais que o referido fornecedor tinha necessariamente essa qualidade, seria contrário ao princípio da neutralidade fiscal e à jurisprudência recordada nos n.ºs 26 a 30 do presente acórdão. Por conseguinte, contrariamente ao que salienta o órgão jurisdicional de reenvio, não se pode exigir ao sujeito passivo, em todos os casos, quando o verdadeiro fornecedor dos bens ou dos serviços em causa não tenha sido identificado, que, para poder exercer aquele direito, prove que esse fornecedor tem a qualidade de sujeito passivo.
- 41 Conclui-se que, quando a identidade do verdadeiro fornecedor dos bens ou dos serviços não foi identificada, o exercício do direito à dedução do IVA deve ser recusado ao sujeito passivo se, tendo em conta as circunstâncias factuais e apesar dos elementos fornecidos por esse sujeito

passivo, os dados necessários para verificar que esse fornecedor tinha a qualidade de sujeito passivo estiverem em falta (Acórdão de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 44).

- 42 Tendo em conta todas as considerações anteriores, há que responder às questões submetidas que a Diretiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que o exercício do direito à dedução do IVA pago a montante deve ser recusado, sem que a Administração Fiscal tenha de provar que o sujeito passivo cometeu uma fraude ao IVA ou que sabia, ou deveria ter sabido, que a operação invocada para fundamentar o direito à dedução estava envolvida nessa fraude, quando, pelo facto de o verdadeiro fornecedor dos bens ou dos serviços não ter sido identificado, esse sujeito passivo não fizer prova de que esse fornecedor tinha a qualidade de sujeito passivo, se, tendo em conta as circunstâncias factuais e os elementos fornecidos pelo referido sujeito passivo, os dados necessários para verificar que o verdadeiro fornecedor tinha a qualidade de sujeito passivo estiverem em falta.

Quanto às despesas

- 43 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 (Décima 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, deve ser interpretada no sentido de que o exercício do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante deve ser recusado, sem que a Administração Fiscal tenha de provar que o sujeito passivo cometeu uma fraude ao IVA ou que sabia, ou deveria ter sabido, que a operação invocada para fundamentar o direito à dedução estava envolvida nessa fraude, quando, pelo facto de o verdadeiro fornecedor dos bens ou dos serviços não ter sido identificado, esse sujeito passivo não fizer prova de que esse fornecedor tinha a qualidade de sujeito passivo, se, tendo em conta as circunstâncias factuais e os elementos fornecidos pelo referido sujeito passivo, os dados necessários para verificar que o verdadeiro fornecedor tinha a qualidade de sujeito passivo estiverem em falta.

Assinaturas