

62018CJ0273

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

10 de julho de 2019 (*1)

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Direito à dedução do IVA pago a montante — Artigo 168.o — Cadeia de entregas de bens — Recusa do direito a dedução devido à existência da referida cadeia — Obrigação da autoridade tributária competente de demonstrar a existência de uma prática abusiva»

No processo C-273/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.o TFUE, pelo Augstākā tiesa (Supremo Tribunal, Letónia), por Decisão de 13 de abril de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 20 de abril de 2018, no processo

SIA «Kuršu zeme»

contra

Valsts ieņēmumu dienests,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: F. Biltgen, presidente de secção, C. G. Fernlund (relator) e L. S. Rossi, juízes,
advogado-geral: Y. Bot,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

—

em representação do Governo letão, por I. Kucina e V. Šoška, na qualidade de agentes,

—

em representação do Governo checo, por M. Smolek, O. Serdula e J. Vlášil, na qualidade de agentes,

—

em representação do Governo estónio, por N. Grünberg, na qualidade de agente,

—

em representação do Governo espanhol, por L. Aguilera Ruiz, na qualidade de agente,

—
em representação da Comissão Europeia, por N. Gossement e I. Rubene, 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 do artigo 168.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 (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (a seguir «Diretiva IVA»).

2

Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a SIA «Kuršu zeme» à Valsts ieņēmumu dienests (Autoridade Tributária, Letónia) (a seguir «VID») a respeito da recusa desta última de admitir o direito a deduzir o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo às aquisições de bens efetuadas por esta sociedade à sociedade SIA «KF Prema», com o fundamento de que essas aquisições, na realidade, não tiveram lugar.

Quadro jurídico

Direito da União

3

O artigo 2.o, n.o 1, alíneas a) e b), i), da Diretiva IVA prevê:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a)

As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

b)

As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro:

i)

por um sujeito passivo agindo nessa qualidade [...]»

4

O artigo 14.o, n.o 1, desta diretiva dispõe:

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

5

O artigo 20.o, primeiro parágrafo, da referida diretiva tem a seguinte redação:

«Entende-se por “aquisição intracomunitária de bens” a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem.»

6

Nos termos do artigo 23.o da mesma diretiva:

«Os Estados-Membros tomam as medidas necessárias para garantir que sejam qualificadas como aquisições intracomunitárias de bens as operações que, se tivessem sido efetuadas no interior do seu território por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, teriam sido qualificadas como entregas de bens.»

7

O artigo 32.o, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA prevê:

«Caso os bens sejam expedidos ou transportados pelo fornecedor, pelo adquirente ou por um terceiro, considera-se lugar da entrega o lugar onde se encontram os bens no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente.»

8

O artigo 40.o desta diretiva dispõe:

«Considera-se que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o local onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente.»

9

O artigo 68.o da referida diretiva enuncia:

«O facto gerador do imposto ocorre no momento em que é efetuada a aquisição intracomunitária de bens.

Considera-se que a aquisição intracomunitária de bens é efetuada no momento em que se considera efetuada a entrega de bens similares no território do Estado-Membro.»

10

O artigo 69.o da mesma diretiva prevê:

«No caso da aquisição intracomunitária de bens, o imposto torna-se exigível no momento da emissão da fatura, ou, se não tiver sido emitida nenhuma fatura até essa data, no termo do prazo

a que se refere o primeiro parágrafo do artigo 222.o»

11

Nos termos do artigo 138.o, n.o 1, da Diretiva IVA:

«Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na [União Europeia], pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.»

12

O artigo 167.o desta diretiva prevê que «[o] direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível».

13

O artigo 168.o da referida diretiva dispõe:

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

a)

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

[...]

c)

O IVA devido em relação às aquisições intracomunitárias de bens, em conformidade com o artigo 2.o, n.o 1, alínea b), subalínea i);»

14

O artigo 193.o da mesma diretiva prevê:

«O IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis [...]

15

O artigo 200.o da Diretiva IVA dispõe:

«O IVA é devido pelas pessoas que efetuem aquisições intracomunitárias de bens tributáveis.»

Direito letão

16

A Likums par pievienotās vērtības nodokli (Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado), de 9 de março de 1995 (Latvijas Vēstnesis, 1995, n.º 49, a seguir «Lei relativa ao IVA»), na versão aplicável aos factos em causa no processo principal, dispõe, no seu artigo 1.º, n.ºs 2 e 34:

«2) Considera-se entrega de bens a operação que consiste em transferir a propriedade de um bem para um terceiro para que este dela possa dispor.

[...]

34) Considera-se aquisição intracomunitária de bens a receção de bens no território nacional a partir de outro Estado-Membro quando os referidos bens são expedidos ou transportados a partir desse Estado-Membro pelo fornecedor, pelo destinatário ou por um terceiro em nome daqueles.»

17

O artigo 2.º, n.º 2, desta lei prevê:

«Consideram-se operações realizadas no território nacional no âmbito de atividades económicas tributadas em [IVA]:

As entregas de bens a título oneroso, incluindo o autoconsumo.

[...]»

18

O artigo 10.º, n.º 1, pontos 1 e 7, da referida lei dispõe:

«Apenas os sujeitos passivos coletados junto da Autoridade Tributária têm o direito de, na declaração de IVA, deduzir do montante do imposto devido à Fazenda Pública, a título de imposto pago a montante:

1) O montante de imposto indicado nas faturas recebidas de outros sujeitos passivos relativamente aos bens adquiridos ou aos serviços prestados para efeitos de garantir as operações próprias sujeitas a tributação, incluindo as operações realizadas no estrangeiro que teriam estado sujeitas a tributação se tivessem sido realizadas no território nacional.

[...]

7) O montante do imposto relativo a aquisições intercomunitárias de bens para efeitos de garantir as operações próprias sujeitas a tributação.»

19

O artigo 18.º, n.º 1, da mesma lei estabelece:

«Consideram-se operações intracomunitárias tributáveis:

1) As operações referidas no artigo 2.º, n.º 2, da presente lei quando efetuadas no âmbito de atividades económicas, e as aquisições intracomunitárias de bens.

2) A transferência de bens de uma pessoa a partir de outro Estado?Membro para o território nacional, para o exercício da atividade económica dessa pessoa no território nacional, que é equiparada a uma aquisição intracomunitária de bens;

[...]»

20

O artigo 30.o, n.o 1, primeiro período, da Lei relativa ao IVA dispõe:

«Quando um sujeito passivo recebe bens de outro sujeito passivo de outro Estado?Membro, o primeiro calcula e paga o imposto devido à Fazenda Pública aplicando a essa operação a taxa de imposto correspondente, em conformidade com o artigo 5.o, n.os 1 ou 3.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

21

A Kuršu zeme é uma sociedade com sede na Letónia, que, entre fevereiro e dezembro de 2012, declarou operações de aquisição de bens a outra sociedade com sede na Letónia, a KF Prema, e deduziu o IVA pago a montante correspondente.

22

Durante uma inspeção, a VID verificou que essas aquisições tinham ocorrido no final de uma cadeia de operações sucessivas entre várias sociedades. Com efeito, os bens em causa tinham, em primeiro lugar, sido vendidos pela UAB «Baltfisher», uma sociedade com sede na Lituânia, a duas sociedades com sede na Letónia. Em seguida, foram revendidos por estas últimas a outra sociedade estabelecida na Letónia que os revendeu à KF Prema, que, por último, os revendeu à Kuršu zeme, a qual assegurou o transporte desses bens desde Klaip?da (Lituânia) até à sua fábrica situada na Letónia.

23

Não tendo podido encontrar explicação lógica para esta cadeia de operações, a VID considerou, por um lado, que, na realidade, as sociedades intermediárias não tinham exercido nenhuma atividade na aquisição dos bens em causa e, por outro, que a Kuršu zeme não podia ignorar o carácter artificial da referida cadeia.

24

A VID considerou então que, na realidade, a Kuršu zeme tinha adquirido os bens em causa diretamente à Baltfisher e, em conformidade, qualificou as aquisições em questão de «aquisições intracomunitárias». Consequentemente, por decisão de 29 de abril de 2014, retificou as declarações de IVA apresentadas pela Kuršu zeme, incluindo o valor dos bens em causa no valor dos bens adquiridos a partir de outros Estados?Membros, e aumentando, em consequência disso, o IVA devido, enquanto reduzia simultaneamente, nesse mesmo valor, o IVA pago a montante declarado pela Kuršu zeme.

25

A Kuršu zeme interpôs recurso desta decisão para o Administrat?v? rajona tiesa (Tribunal Administrativo de Primeira Instância, Letónia), alegando, em primeiro lugar, que todas as

exigências formais e materiais para poder beneficiar do direito a dedução tinham sido preenchidas, em seguida, que não tinha razões para duvidar da KF Prema nem da finalidade da execução das suas operações e, por último, que não tinha obtido uma vantagem fiscal no âmbito das operações efetuadas com essa sociedade.

26

Tendo sido negado provimento ao recurso, a Kuršu zeme interpôs recurso para o Administratīvā rajona tiesa (Tribunal Administrativo Regional, Letónia), que confirmou a decisão do Administratīvā rajona tiesa (Tribunal Administrativo de Primeira Instância).

27

A Kuršu zeme interpôs então recurso de cassação para o Augstākā tiesa (Supremo Tribunal, Letónia), alegando que, quando a VID, o Administratīvā rajona tiesa (Tribunal Administrativo de Primeira Instância) e o Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional) concluíram que estava envolvida numa cadeia de operações artificialmente criada para obter uma vantagem fiscal, não indicaram qual era essa vantagem fiscal que ela ou as outras sociedades envolvidas nas operações em causa tinham obtido. Segundo a Kuršu zeme, mesmo que tivesse adquirido os bens em causa diretamente à Baltfisher, teria, ao abrigo do artigo 10.o, n.o 7, da Lei relativa ao IVA, o direito de deduzir o IVA correspondente à aquisição desses bens, na medida em que a mesma constituía uma «aquisição intracomunitária».

28

O órgão jurisdicional de reenvio salienta que o facto de um bem não ter sido recebido diretamente do emissor da fatura não é necessariamente a consequência de uma dissimulação fraudulenta do verdadeiro fornecedor. Por conseguinte, o facto de a Kuršu zeme ter adquirido materialmente a posse dos bens em causa nas instalações da Baltfisher sem os receber efetivamente do emissor da fatura dos mesmos bens, concretamente a KF Prema, não pode, por si só, justificar a conclusão de que a Kuršu zeme não adquiriu os referidos bens a esta sociedade e que, por essa razão, a operação de aquisição formalizada entre a Kuršu zeme e a KF Prema é simulada e, consequentemente, faz parte de uma fraude ao IVA.

29

Este órgão jurisdicional interroga-se sobre se, sem determinar qual é a vantagem fiscal indevida de que beneficiaram o próprio sujeito passivo ou as outras pessoas que participaram na cadeia de operações em causa, é possível constatar a existência de práticas abusivas.

30

Nestas condições, o Augstākā tiesa (Supremo Tribunal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«Deve o artigo 168.o, alínea a), da Diretiva [IVA] ser interpretado no sentido de que se opõe à proibição da dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante quando a referida proibição se funda exclusivamente no envolvimento consciente do sujeito passivo na conceção de operações simuladas mas não se indica de que modo o resultado das operações concretas constitui um prejuízo para [a Fazenda Pública], seja por falta de pagamento do IVA ou por o sujeito passivo ter indevidamente requerido o reembolso de IVA, em comparação com a situação em que as operações tenham sido declaradas em conformidade com as circunstâncias reais?»

31

Uma vez que resulta da decisão de reenvio que o processo principal não respeita a um caso de fraude ao IVA, mas a uma potencial prática abusiva, há que entender a questão do órgão jurisdicional de reenvio no sentido de que visa, em substância, saber se o artigo 168.o, alínea a), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, para recusar o direito à dedução do IVA pago a montante, o facto de uma aquisição de bens ter ocorrido no final de uma cadeia de operações de compra e venda sucessivas entre várias pessoas e de o sujeito passivo ter adquirido materialmente a posse dos bens em causa nas instalações de uma pessoa que faz parte dessa cadeia, distinta da pessoa que figura na fatura como fornecedor, é, em si mesmo, suficiente para constatar a existência de uma prática abusiva por parte do sujeito passivo ou das outras pessoas que participaram na referida cadeia ou se é necessário demonstrar também qual é a vantagem fiscal indevida de que esse sujeito passivo ou essas outras pessoas beneficiaram.

32

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 em relação aos bens adquiridos e aos serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União (Acórdão de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, n.o 35 e jurisprudência referida).

33

A este respeito, o direito a 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. Em especial, esse direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante (Acórdão de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, n.o 36 e jurisprudência referida).

34

Assim sendo, cumpre recordar que a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pela Diretiva IVA. Os particulares não podem invocar de forma fraudulenta ou abusiva as normas do direito da União. Assim, compete às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais recusar o direito a dedução se se demonstrar, à luz de elementos objetivos, que este direito é invocado fraudulenta ou abusivamente (Acórdão de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, n.o 26 e jurisprudência referida).

35

O Tribunal de Justiça afirmou que, em matéria de IVA, a declaração da existência de uma prática abusiva exige que estejam reunidos dois requisitos, concretamente, por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal dos requisitos previstos pelas disposições pertinentes da Diretiva IVA e da legislação nacional que a transpõem, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja atribuição é contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições e, por outro, que resulte de um conjunto de elementos objetivos que a finalidade essencial das operações em causa se limita à obtenção dessa vantagem fiscal (Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 36 e jurisprudência referida).

36

Neste contexto, importa recordar que o facto de um bem não ter sido recebido diretamente do emitente da fatura não é necessariamente a consequência de uma dissimulação fraudulenta do verdadeiro fornecedor e não constitui necessariamente uma prática abusiva, podendo ter outras razões, como, designadamente, a existência de duas vendas sucessivas que têm por objeto os mesmos bens, que, conforme acordado, são transportados diretamente do primeiro vendedor para o segundo adquirente, de modo que há duas entregas sucessivas na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, mas um único transporte efetivo. Além disso, não é necessário que o primeiro adquirente se tenha tornado proprietário dos bens em causa no momento desse transporte, tendo em conta que a existência de uma entrega na aceção desta disposição não pressupõe a transferência da titularidade jurídica do bem (v., neste sentido, Despacho de 6 de fevereiro de 2014, Jagie??o, C-33/13, não publicado, EU:C:2014:184, n.º 32 e jurisprudência referida).

37

No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que a VID não demonstrou qual é, no processo principal, a vantagem fiscal indevida de que a Kuršu zeme beneficiou nem identificou as eventuais vantagens fiscais indevidas obtidas pelas outras sociedades que participaram na cadeia de operações sucessivas de compra e venda dos bens em causa, a fim de verificar se o verdadeiro objetivo dessas operações consistia unicamente na obtenção de uma vantagem fiscal indevida. Por conseguinte, há que considerar que a mera existência de uma cadeia de operações e o facto de a Kuršu zeme ter adquirido materialmente a posse dos bens em causa nas instalações da Baltfisher sem os receber efetivamente da sociedade que figura na fatura como fornecedor desses bens, concretamente, a KF Prema, não podem, como o órgão jurisdicional de reenvio também declarou, justificar, por si só, a conclusão de que a Kuršu zeme não adquiriu os referidos bens à KF Prema, pelo que a operação formalizada entre estas duas sociedades não teve lugar.

38

Tendo em conta estas considerações, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, em que a autoridade tributária competente não apresentou nenhum elemento de prova que demonstre a existência de uma prática abusiva, o direito a dedução não pode ser recusado ao sujeito passivo.

39

Quanto ao restante, no que respeita à questão, que não foi submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio, de saber, entre as aquisições da cadeia em causa no processo principal, a qual delas deve ser imputado o único transporte intracomunitário e que, consequentemente, deve ser a única qualificada de «aquisição intracomunitária», compete ao órgão jurisdicional de reenvio proceder a

uma apreciação global de todas as circunstâncias específicas do caso concreto e, designadamente, determinar em que momento ocorreu a transferência do poder de dispor do bem como proprietário, em benefício da Kuršu zeme (v., neste sentido, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, ARX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, n.os 70 e 72). Dependem do momento em que o referido transporte tem lugar, isto é, antes ou depois do transporte intracomunitário, tanto a qualificação de aquisição intracomunitária de uma das aquisições da cadeia em causa no processo principal como o âmbito do direito à dedução, ou mesmo ao reembolso do IVA em benefício da Kuršu zeme (v., neste sentido, Acórdãos de 21 de fevereiro de 2018, Kreuzmayr, C?628/16, EU:C:2018:84, n.os 43 e 44, e de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft., C?691/17, EU:C:2019:327, n.os 30 e 42).

40

Assim, caso a entrega final de uma cadeia de entregas sucessivas que implica um único transporte intracomunitário seja uma entrega intracomunitária, o adquirente final não pode deduzir do IVA a seu cargo o montante do IVA pago indevidamente sobre bens que lhe foram entregues no âmbito de uma entrega intracomunitária isenta, com base apenas na fatura errada transmitida pelo fornecedor (v., neste sentido, Acórdão de 21 de fevereiro de 2018, Kreuzmayr, C?628/16, EU:C:2018:84, n.o 44).

41

Em contrapartida, o referido adquirente poderia pedir o reembolso do imposto indevidamente pago ao fornecedor que apresentou uma fatura errada, em conformidade com o direito nacional (Acórdão de 21 de fevereiro de 2018, Kreuzmayr, C?628/16, EU:C:2018:84, n.o 48 e jurisprudência referida). Todavia, numa situação em que o IVA tenha sido efetivamente pago à Fazenda Pública pelo fornecedor em questão, se o reembolso do IVA por este último ao adquirente se revelar impossível ou excessivamente difícil, designadamente em caso de insolvência do referido fornecedor, o princípio da efetividade pode exigir que este adquirente possa dirigir o pedido de reembolso diretamente às autoridades tributárias (v., neste sentido, Acórdão de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft., C?691/17, EU:C:2019:327, n.o 42 e jurisprudência referida).

42

Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 168.o, alínea a), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, para recusar o direito à dedução do IVA pago a montante, o facto de uma aquisição de bens ter ocorrido no final de uma cadeia de operações de compra e venda sucessivas entre várias pessoas e de o sujeito passivo ter adquirido materialmente a posse dos bens em causa nas instalações de uma pessoa que faz parte dessa cadeia, distinta da pessoa que figura na fatura como fornecedor, não é, em si mesmo, suficiente para constatar a existência de uma prática abusiva por parte do sujeito passivo ou das outras pessoas que participaram na referida cadeia, estando a autoridade fiscal competente obrigada a demonstrar a existência de uma vantagem fiscal indevida de que esse sujeito passivo ou essas outras pessoas tenham beneficiado.

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 (Oitava Secção) declara:

O artigo 168.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, conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010, deve ser interpretado no sentido de que, para recusar o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante, o facto de uma aquisição de bens ter ocorrido no final de uma cadeia de operações de compra e venda sucessivas entre várias pessoas e de o sujeito passivo ter adquirido materialmente a posse dos bens em causa nas instalações de uma pessoa que faz parte dessa cadeia, distinta da pessoa que figura na fatura como fornecedor, não é, em si mesmo, suficiente para constatar a existência de uma prática abusiva por parte do sujeito passivo ou das outras pessoas que participaram na referida cadeia, estando a autoridade fiscal competente obrigada a demonstrar a existência de uma vantagem fiscal indevida de que esse sujeito passivo ou essas outras pessoas tenham beneficiado.

Assinaturas

(*1) Língua do processo: letão.