

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

5 de outubro de 2016 (*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 2.º, n.º 1, alínea a) – Artigo 9.º, n.º 1 – Artigo 14.º, n.º 1 – Artigos 73.º, 80.º e 273.º – Princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade – Fraude fiscal – Irregularidades na contabilidade – Dissimulação de entregas e de receitas – Determinação do valor tributável»

No processo C-576/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal Administrativo de Veliko Tarnovo, Bulgária), por decisão de 28 de outubro de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 9 de novembro de 2015, no processo

??ya ??rinova ET

contra

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: C. Toader, presidente de secção, A. Rosas e E. Jaraši?nas (relator), juízes,

advogado?geral: N. Wahl,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por A. Manov, na qualidade de agente,
- em representação do Governo búlgaro, por D. Drambozova e E. Petranova, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e S. Petrova, 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 dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 9.º, n.º 1, 14.º, n.º 1, 73.º, 80.º e 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Maya Marinova ET (a seguir «MM») ao Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (diretor da Direção «Recursos e prática tributária e da segurança social» de Veliko Tarnovo, junto da Administração Central da Agência Nacional das Receitas Públicas, Bulgária, a seguir «diretor») a propósito de um aviso de tributação retificativo relativo a imposto sobre o valor acrescentado (IVA) adicional e juros de mora.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O considerando 59 da diretiva IVA tem a seguinte redação:

«É conveniente que, dentro de certos limites e em determinadas condições, os Estados-Membros possam adotar ou manter medidas especiais derogatórias da presente diretiva, a fim de simplificar a cobrança do imposto ou evitar certas formas de fraude ou evasão fiscais.»

4 O artigo 2.º, n.º 1, dessa diretiva dispõe:

«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;

[...]»

5 Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da referida diretiva:

«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.»

6 O artigo 14.º, n.º 1, da mesma diretiva prevê:

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

7 O artigo 73.º da diretiva IVA tem a seguinte redação:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

8 Nos termos do artigo 80.º, n.º 1, desta diretiva:

«A fim de evitar a fraude ou evasão fiscais, os Estados-Membros podem tomar medidas para que, relativamente às entregas de bens e prestações de serviços que envolvam laços familiares ou outros laços pessoais próximos, laços organizacionais, patrimoniais, associativos, financeiros ou jurídicos, definidos pelo Estado-Membro, o valor tributável seja o valor normal, nos [...] casos [enumerados na presente disposição].»

9 O artigo 242.º da referida diretiva prevê que «[o]s sujeitos passivos devem manter uma contabilidade suficientemente pormenorizada que permita a aplicação do IVA e o seu controlo pela administração fiscal».

10 Nos termos do artigo 244.º da mesma diretiva, «[o]s sujeitos passivos devem velar por que sejam armazenadas cópias das faturas emitidas por eles próprios, pelos adquirentes ou destinatários ou, em seu nome e por sua conta, por terceiros, assim como todas as faturas recebidas.»

11 O artigo 250.º, n.º 1, da diretiva IVA prevê:

«Os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração de IVA da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efetuar, incluindo, na medida em que tal seja necessário para o apuramento do valor tributável, o montante global das operações relativas a esse imposto e a essas deduções, bem como o montante das operações isentas.»

12 O artigo 273.º, primeiro parágrafo, dessa diretiva 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.»

Direito búlgaro

13 Na sua versão aplicável aos factos no processo principal, a Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006, a seguir «ZDDS») prevê, no artigo 3.º, n.º 1, que é sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade

14 Segundo o artigo 6.º, n.º 1, da ZDDS, constitui uma «entrega de um bem», na aceção desta lei, a transmissão do direito de propriedade ou de outro direito real sobre o bem.

15 Nos termos do artigo 25.º, n.º 1, da ZDDS, o «facto gerador» na aceção dessa lei corresponde à entrega de um bem ou à realização da prestação de serviços por um sujeito passivo na aceção da mesma, à aquisição intracomunitária e à importação de bens na aceção do

artigo 16.º da ZDDS.

16 Nos termos do artigo 26.º, n.º 1, da ZDDS, o valor tributável na aceção dessa lei é o montante sobre o qual é ou não faturado o IVA, consoante a entrega seja tributável ou isenta. O n.º 2 desse artigo dispõe que o valor tributável é determinado com base em todas as contrapartidas da entrega fixadas em levs búlgaros (BGN) ou em cêntimos, deduzido o imposto devido por força da ZDDS, que foram pagas ou continuam em dívida ao fornecedor pelo adquirente ou por um terceiro. Não constituem uma contrapartida da entrega os juros ou encargos de caráter indemnizatório.

17 De acordo com o artigo 96.º, n.º 1, da ZDDS, qualquer sujeito passivo que tenha realizado um volume de negócios tributável superior ou igual a 50 000 BGN (cerca de 25 000 euros) num período que não exceda os doze meses consecutivos que precedem o mês em curso tem de apresentar um pedido de registo para efeitos dessa lei num prazo de catorze dias após o termo do exercício fiscal durante o qual atingiu esse volume de negócios.

18 O artigo 102.º, n.º 3, ponto 1, da ZDDS dispunha, na versão em vigor até 1 de janeiro de 2012, que, para determinar as dívidas fiscais de uma pessoa que, devendo apresentar um pedido de registo, não o fez no prazo previsto, se considera que esta deve o imposto sobre as entregas tributáveis e as aquisições intracomunitárias que efetuou, no período que vai do termo do prazo em que o pedido de registo devia ser apresentado até à data do registo efetivo pelo serviço das receitas.

19 Nos termos do artigo 122.º, n.º 1, do Danachno?osiguriteln protsesualen kodeks (Código do Processo Tributário e da Segurança Social), de 1 de janeiro de 2006 (DV n.º 105, de 29 de dezembro de 2005, a seguir «DOPK»), o serviço das receitas pode aplicar a taxa de tributação prevista pela lei pertinente ao valor tributável que determinou em conformidade com o n.º 2 desse artigo, nomeadamente quando haja elementos que demonstrem a existência de produtos ou de receitas dissimuladas, na falta de contabilidade conforme com a zakon za schetovodstvo (Lei da contabilidade), quando a contabilidade não é apresentada ou quando a contabilidade apresentada não permite determinar o valor tributável, bem como quando os documentos necessários para determinar o valor tributável ou de cálculo das contribuições sociais devidas foram destruídos de forma irregular.

20 O artigo 122.º, n.º 2, pontos 1, 4, 6, 8 e 16 do DOPK prevê que, para determinar o valor tributável, o serviço das receitas tem em consideração todas as circunstâncias individuais seguintes: o tipo e a natureza da atividade efetivamente exercida, os documentos oficiais e os documentos que contêm dados credíveis, a importância comercial do lugar em que é exercida a atividade, os produtos/receitas brutas (volume de negócios) e outros elementos de prova suscetíveis de servir para determinar o valor tributável.

21 Nos termos do artigo 124.º, n.º 2, do DOPK, no âmbito do procedimento de recurso contra um aviso retificativo adotado depois de ter sido realizado um controlo em conformidade com o artigo 122.º do DOPK, as constatações factuais constantes desse aviso são consideradas exatas até prova em contrário desde que se demonstre que as condições referidas no artigo 122.º, n.º 1, do DOPK estão preenchidas.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

22 A MM é uma empresa em nome individual detida por Maya Vasileva Marinova, uma nacional búlgara registada como empresária em nome individual na aceção do direito búlgaro. Esta empresa exerce uma atividade de venda a retalho de produtos alimentares e não alimentares a consumidores finais numa loja situada no território do município de Troyan

(Bulgária).

23 A MM foi objeto de um controlo fiscal após o qual a Direção territorial da Natsionalna agentsia po prihodite (Agência Nacional das Receitas Públicas, a seguir «Administração Fiscal búlgara») emitiu, em 5 de junho de 2014, um aviso de recuperação de IVA num montante de 30 545,73 BGN (cerca de 15 618 euros) acrescido de 16 442,85 BGN (cerca de 8 407 euros) de juros.

24 Aquando desse controlo, ao efetuar verificações junto dos parceiros comerciais da MM, que estavam registados para efeitos de IVA, a Administração Fiscal búlgara observou que vários de entre eles tinham emitido faturas a esta última relativamente a produtos de tabaco e produtos alimentares que lhe foram entregues. Essas faturas estavam registadas na contabilidade dos seus emissores, mas não na contabilidade da MM, que não deduziu o IVA referido nas mencionadas faturas.

25 A Administração Fiscal búlgara considerou que a MM tinha efetivamente recebido essas mercadorias e presumiu, tendo em conta o facto de não se encontrarem no armazém da empresa e a natureza das mesmas, que a MM as tinha vendido a retalho a terceiros indeterminados durante os exercícios fiscais no decurso dos quais as referidas faturas tinham sido emitidas. Constatando que a MM não contabilizou as entregas de mercadorias pelos fornecedores nem as suas posteriores vendas, a Administração Fiscal búlgara concluiu que essa empresa tinha dissimulado essas entregas e as receitas relativas à revenda das referidas mercadorias.

26 Além disso, a Administração Fiscal búlgara constatou que, durante o período de 1 de maio de 2008 a 26 de abril de 2010, a MM não constava do registo dos sujeitos passivos de IVA porque o seu volume de negócios declarado não atingia o limiar de 50 000 BGN (cerca de 25 000 euros) previsto pela legislação nacional, a partir do qual tal registo é obrigatório. Entretanto, esta Administração considerou, baseando-se também nas faturas emitidas pelos fornecedores dessa empresa, que, durante o período de 1 de maio de 2007 a 30 de abril de 2008, o volume de negócios real da MM era superior ao referido limiar e que, por conseguinte, esta última tinha de pedir para constar do registo dos sujeitos passivos de IVA a partir de 1 de maio de 2008, o que só fez em 26 de abril de 2010.

27 Assim sendo, a Administração Fiscal búlgara calculou o valor de IVA a pagar e emitiu a liquidação adicional em causa no processo principal. Determinou o valor tributável das supostas vendas a retalho dos produtos indicados nas faturas emitidas pelos parceiros comerciais da MM, bem como o valor tributável das vendas efetuadas por esta última durante o período de 1 de maio de 2008 a 26 de abril de 2010. Para determinar este valor tributável, acrescentou, em aplicação da legislação nacional, uma margem aos preços das entregas indicados nas referidas faturas, determinada em função dos preços aplicados habitualmente pela MM aos produtos correspondentes.

28 A MM interpôs recurso hierárquico desse aviso para o diretor. Tendo sido negado provimento a este recurso, por decisão de 15 de agosto de 2014, interpôs recurso contencioso do referido aviso no Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal Administrativo de Veliko Tarnovo, Bulgária).

29 A MM afirma que a determinação «por analogia» do valor tributável segundo o procedimento previsto pelo direito nacional em causa no processo principal é desprovida de fundamento. A este respeito, sustenta que o facto de as faturas de venda de mercadorias serem contabilizadas pelos fornecedores não significa que os produtos nelas mencionados lhe tenham sido efetivamente entregues nem que dissimulou essas entregas. Com efeito, não há provas da receção das referidas mercadorias pela MM nem da sua revenda posterior pela mesma.

30 Segundo o diretor, em aplicação da regulamentação nacional, a falta de contabilidade regular do sujeito passivo permite presumir a existência de uma entrega posterior a terceiros das mercadorias não contabilizadas e o carácter lucrativo dessa entrega, bem como determinar a data do facto gerador e o valor tributável.

31 O órgão jurisdicional de reenvio considera demonstrado o facto de a MM ter, agindo na qualidade de sujeito passivo na aceção da diretiva IVA e exercendo uma atividade económica independente, efetivamente recebido as mercadorias indicadas nas faturas emitidas pelos fornecedores durante os exercícios fiscais no decurso dos quais essas faturas foram emitidas e o facto de dispor dessas faturas, mas não as contabilizar nem apresentar à Administração Fiscal búlgara quando do controlo fiscal.

32 Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a receção dessas mercadorias e a irregularidade da contabilidade da MM não significam necessariamente, na falta de outros elementos objetivos, que essas mercadorias foram posteriormente revendidas por esta última. Salientando que as disposições do DOPK não exigem a demonstração da existência das receitas dissimuladas relativas a cada uma das alegadas vendas posteriores e que o valor tributável calculado em aplicação dessa regulamentação não reflete forçosamente a contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo, constata que o artigo 122.º, n.º 2, do DOPK prevê regras de determinação do valor tributável das entregas diferentes das previstas nos artigos 73.º a 80.º da referida diretiva.

33 Assim, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta-se sobre se a regulamentação nacional em causa no processo principal é, no quadro da autonomia processual dos Estados-Membros, compatível com os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, bem como com os artigos 9.º, n.º 1, 14.º, n.º 1, 73.º, 80.º e 273.º da mesma diretiva.

34 Nestas condições, o Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal Administrativo de Veliko Tarnovo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem os artigos 273.º, 2.º, n.º 1, alínea a), 9.º, n.º 1, e 14.º, n.º 1, da [diretiva IVA] ser interpretados conjuntamente, atendendo aos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, no sentido de que um Estado-Membro deve poder equiparar a inexistência efetiva de mercadorias, entregues a um sujeito passivo com base em entregas tributáveis, a entregas tributáveis posteriores a título oneroso da mesma mercadoria pela mesma pessoa, sem que tenha sido determinado o seu destinatário, quando desta forma se pretende evitar a fraude no domínio do IVA?

2) Devem as normas referidas na [primeira questão], atendendo aos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, ser interpretadas no sentido de que um Estado-Membro deve poder proceder à equiparação acima referida nos casos em que se verifica que um sujeito passivo não registou na sua contabilidade documentos com relevância fiscal referentes a entregas tributáveis recebidas, se essa equiparação tiver o mesmo objetivo?

3) Devem os artigos 273.º, 73.º e 80.º da [d]iretiva IVA ser interpretados conjuntamente, atendendo aos princípios da igualdade de tratamento e da proporcionalidade, no sentido de que os Estados-Membros devem poder, com base em normas nacionais que não se destinam à transposição da [d]iretiva IVA, determinar os valores tributáveis de entregas de bens efetuadas por um sujeito passivo de uma forma divergente da regra geral prevista no artigo 73.º da [d]iretiva IVA e das exceções expressamente previstas no artigo 80.º desta diretiva, quando assim se pretende, por um lado, evitar a fraude no domínio do IVA e, por outro, determinar um valor tributável tão fidedigno quanto possível para as correspondentes transações?»

Quanto às questões prejudiciais

35 A título liminar, importa salientar que o artigo 80.º da diretiva IVA a que se refere, numa das questões submetidas, o órgão jurisdicional de reenvio não é pertinente no caso em apreço, uma vez que esse artigo se refere à determinação do valor tributável das operações entre partes ligadas, das quais se distinguem as operações em causa no processo principal.

36 Por conseguinte, importa compreender que, com essas questões, que há que analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 9.º, n.º 1, 14.º, n.º 1, 73.º e 273.º da diretiva IVA, bem como os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual, não se encontrando no armazém de um sujeito passivo as mercadorias que lhe foram fornecidas e na falta de registo, na contabilidade desse sujeito passivo, dos correspondentes documentos fiscais, a Administração Fiscal pode presumir que o referido sujeito passivo vendeu posteriormente essas mercadorias a terceiros e determinar o valor tributável das vendas das referidas mercadorias em função dos elementos de facto de que dispõe, em aplicação de regras não previstas por essa diretiva.

37 Resulta do pedido de decisão prejudicial que o órgão jurisdicional de reenvio considera demonstrado o facto de a MM ter efetivamente recebido as mercadorias indicadas nas faturas emitidas pelos seus fornecedores, que aquela dispunha dessas faturas, mas que não as contabilizou nem apresentou à Administração Fiscal búlgara, que essas mercadorias já não estavam no armazém dessa empresa quando do controlo fiscal e que esta última também não contabilizou as eventuais operações posteriores relativas a essas mercadorias.

38 Perante estas circunstâncias, importa recordar que o artigo 242.º da diretiva IVA impõe aos sujeitos passivos devedores desse imposto que mantenham uma contabilidade adequada, que o artigo 244.º dessa diretiva os sujeita a uma obrigação de armazenamento de todas as faturas e que o artigo 250.º, n.º 1, da referida diretiva impõe aos sujeitos passivos a apresentação de uma declaração da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do IVA exigível.

39 A falta de contabilidade, que permitiria a aplicação do IVA e a sua fiscalização pela Administração Fiscal, e a falta de registo das faturas emitidas e pagas são suscetíveis de impedir a exata cobrança do imposto e, por conseguinte, de comprometer o bom funcionamento do sistema comum do IVA. Consequentemente, o direito da União não impede os Estados-Membros de considerarem tal incumprimento uma fraude fiscal (v., neste sentido, acórdão de 7 de dezembro de 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, n.os 48 e 49, e de 28 de julho de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 56).

40 Para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, o artigo 273.º, primeiro parágrafo, da diretiva IVA permite aos Estados-Membros preverem obrigações diferentes das

previstas por essa diretiva que considerem necessárias a esses fins, 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 os Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

41 O Tribunal de Justiça precisou que decorre desta disposição, bem como dos artigos 2.º e 250.º, n.º 1, da referida diretiva e do artigo 4.º, n.º 3, TUE, que cada Estado-Membro tem a obrigação 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 (acórdão de 9 de julho de 2015, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, n.º 25 e jurisprudência referida).

42 A este respeito, há que salientar que o comportamento fraudulento do sujeito passivo, como a dissimulação de entregas e de receitas, não pode obstar à cobrança do IVA. Com efeito, à luz do artigo 273.º da mesma diretiva, bem como da jurisprudência referida no número anterior do presente acórdão, incumbe às instituições nacionais competentes restabelecer a situação tal como existiria na falta de fraude fiscal.

43 Além disso, o Tribunal de Justiça declarou que, fora dos limites que elas fixam, as disposições do artigo 273.º da diretiva IVA não especificam as condições nem as obrigações que os Estados-Membros podem prever, e conferem, assim, a estes últimos, uma margem de apreciação quanto aos meios destinados a atingir os objetivos recordados no n.º 41 do presente acórdão (v., neste sentido, acórdãos de 26 de janeiro de 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, n.º 23, e de 26 de março de 2015, *Macikowski*, C-499/13, EU:C:2015:201, n.º 36).

44 Contudo, as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adotar, ao abrigo do referido artigo 273.º, para assegurar a cobrança exata do imposto e evitar a fraude não devem ir além do que é necessário para atingir tais objetivos e não devem pôr em causa a neutralidade do IVA (v. acórdão de 26 de março de 2015, *Macikowski*, C-499/13, EU:C:2015:201, n.º 37 e jurisprudência referida).

45 No caso em apreço, resulta das observações do diretor e do Governo búlgaro que, sob reserva de verificações que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio realizar, o artigo 122.º do DOPK constitui um meio de lutar contra a fraude destinado, em caso de dissimulação de entregas ou de receitas e no caso de falta ou de não apresentação à Administração Fiscal de uma contabilidade conforme com a regulamentação nacional, à constatação das dívidas fiscais e à determinação do valor tributável mais próximo da contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo em função dos elementos de que dispõe essa Administração, como o tipo e a natureza da atividade efetivamente exercida, os documentos que contêm dados credíveis, a importância comercial do local em que é exercida a atividade, os produtos em causa e as receitas brutas, bem como outros elementos de prova relevantes para este efeito.

46 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar a compatibilidade das medidas nacionais em causa no processo principal com os requisitos indicados no n.º 44 do presente acórdão à luz de todas as circunstâncias do processo principal. O Tribunal de Justiça pode, todavia, fornecer-lhe todas as indicações úteis para a resolução do litígio que lhe foi submetido (v., neste sentido, acórdão de 28 de julho de 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 36 e jurisprudência referida).

47 Quanto, por um lado, ao primeiro desses requisitos, decorrente do princípio da proporcionalidade, importa salientar que não resulta dos autos apresentados ao Tribunal de Justiça que as medidas em causa no processo principal vão além do que é necessário para

atingir os objetivos prosseguidos.

48 Com efeito, afigura-se que a regulamentação nacional em causa no processo principal tem por objetivo a determinação do valor tributável mais próximo da contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo, nos casos em que não é possível recolher dados objetivos relativos às datas das operações tributáveis, aos destinatários das mesmas e às receitas tributáveis do sujeito passivo devido ao seu comportamento fraudulento, e nomeadamente devido ao seu incumprimento da obrigação de manter uma contabilidade adequada, para permitir às instituições nacionais competentes restabelecer a situação em função das informações de que dispõem tendo em conta todas as circunstâncias individuais.

49 No que respeita, por outro lado, ao princípio da neutralidade, que constitui a tradução, pelo legislador da União, em matéria de IVA, do princípio geral da igualdade de tratamento (v. acórdãos de 29 de outubro de 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, n.º 41, e de 5 de março de 2015, *Comissão/Luxemburgo*, C-502/13, EU:C:2015:143, n.º 50), importa observar que os sujeitos passivos que cometeram uma fraude fiscal que consiste, nomeadamente, em dissimular operações tributáveis e as receitas correspondentes não estão numa situação comparável à dos sujeitos passivos que respeitam as suas obrigações em matéria de contabilidade, de declaração e de pagamento do IVA. Assim, este princípio não pode ser validamente invocado por um sujeito passivo que tenha intencionalmente participado nessa fraude fiscal e posto em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA (v., neste sentido, acórdãos de 18 de dezembro de 2014, *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e o.*, C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, n.º 48, e de 28 de julho de 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 58).

50 Perante as considerações expostas, há que responder às questões submetidas que os artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 9.º, n.º 1, 14.º, n.º 1, 73.º e 273.º da diretiva IVA, bem como o princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual, não se encontrando no armazém de um sujeito passivo as mercadorias que lhe foram fornecidas e na falta de registo, na contabilidade desse sujeito passivo, dos correspondentes documentos fiscais, a Administração Fiscal pode presumir que o referido sujeito passivo vendeu posteriormente essas mercadorias a terceiros e determinar o valor tributável das vendas das referidas mercadorias em função dos elementos de facto de que dispõe, em aplicação de regras não previstas por essa diretiva. Cabe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se as disposições dessa regulamentação nacional não vão além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do IVA e evitar a fraude.

Quanto às despesas

51 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 (Sétima Secção) declara:

Os artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 9.º, n.º 1, 14.º, n.º 1, 73.º e 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, bem como o princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual, não se encontrando no armazém de um sujeito passivo as mercadorias que lhe foram fornecidas e na falta de registo, na contabilidade desse sujeito passivo, dos correspondentes documentos fiscais, a Administração Fiscal pode presumir que o referido sujeito passivo vendeu posteriormente

essas mercadorias a terceiros e determinar o valor tributável das vendas das referidas mercadorias em função dos elementos de facto de que dispõe, em aplicação de regras não previstas por essa diretiva. Cabe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se as disposições dessa regulamentação nacional não vão além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do imposto sobre o valor acrescentado e evitar a fraude.

Assinaturas

* Língua do processo: búlgaro.