

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

21 de novembro de 2018 (\*)

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 167.º, 168.º, 178.º e 273.º — Âmbito do direito a dedução — Inexistência de faturas — Recurso a peritagem judicial — Ónus da prova do direito a dedução — Princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade»

No processo C-664/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado ao abrigo do artigo 267.º TFUE, pelo Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal de segunda instância de Alba Iulia, Roménia), por decisão de 10 de novembro de 2016, entrada no Tribunal de Justiça em 21 de dezembro de 2016, no processo

**Lucrețiu Hadrian Vădan**

contra

**Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,**

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: T. von Danwitz, presidente da Sétima Secção, exercendo funções de presidente da Quarta Secção, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (relator) e C. Vajda, juizes,

advogado-geral: E. Tanchev,

secretário: I. Illéssy, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 31 de janeiro de 2018,

vistas as observações apresentadas:

- Em representação de Vădan, por M. Bejenaru-Drăgoș, C. D. Căbleșan, C. A. Păun, T. V. Căpușan, D. Feldrihan e D. F. Pascu, avocats,
- Em representação do governo romeno por C. R. Canțar, O. C. Ichim, E. Gane e C. M. Florescu, na qualidade de agentes,
- Em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal, G. D. Balan e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 30 de maio de 2018,

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»), e em especial dos seus artigos 167.º, 168.º, 178.º e 273.º, bem como dos princípios da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») e da proporcionalidade.

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio entre Lucrețiu Hadrian Vădan e a Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (agence nationale de l'administration fiscale — Direção-Geral das reclamações, Roménia) e a a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba (Direção-Geral Regional de Finanças de Brașov — Serviço de Finanças do Departamento de Alba, Roménia) por ter sido recusado ao recorrente no processo principal o direito de dedução do IVA relativamente a bens e serviços por ele utilizados para as suas próprias operações uma vez que não apresentou as faturas relativas a esses bens e serviços.

## **Quadro jurídico**

### **Direito da União**

3 O título X da diretiva IVA, sob a epígrafe «Deduções», inclui o capítulo 1, com a epígrafe «Origem e âmbito do direito à dedução», que inclui os artigos 167.º a 172.º da mesma. O artigo 167.º dispõe:

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

4 Nos termos do artigo 168.º desta diretiva:

«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 O capítulo 4 do referido título X, sob a epígrafe «Disposições relativas ao exercício do direito à dedução», é integrado pelos artigos 178.º a 183.º da Diretiva IVA. O artigo 178.º prevê o seguinte:

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

a) relativamente à dedução referida na artigo 168.º, alínea a), 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 e os artigos 238.º, 239.º e 240.º;

[...]»

6 O artigo 179.º desta diretiva dispõe o seguinte:

«O sujeito passivo efetua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução por força do disposto no artigo 178.º

Todavia, os Estados-Membros podem obrigar os sujeitos passivos que efetuem operações ocasionais referidas no artigo 12.º a exercerem o direito à dedução apenas no momento da entrega.»

7 O título XI da mesma Diretiva, sob a epígrafe «Obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos», inclui um capítulo 2, sob a epígrafe «Identificação», que inclui os artigos 213.º a 216.º O artigo 213.º, n.º 1, dispõe:

«Os sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade na qualidade de sujeitos passivos.

[...]»

8 O capítulo 3 do referido título XI, relativo a faturação, integra os artigos 217.º a 240.º da Diretiva IVA. O artigo 220.º prevê:

«Os sujeitos passivos devem assegurar que seja emitida uma fatura, por eles próprios, pelos adquirentes ou destinatários ou, em seu nome e por sua conta, por terceiros, nos seguintes casos:

1) relativamente às entregas de bens ou às prestações de serviços que efetuem a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo;

[...]»

9 Nos termos do artigo 226.º desta diretiva:

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

1) A data de emissão da fatura;

2) O número sequencial, baseado numa ou mais séries, que identifique a fatura de forma unívoca;

3) O número de identificação para efeitos do IVA, referido no artigo 214.º, ao abrigo do qual o sujeito passivo efetuou a entrega de bens ou a prestação de serviços;

4) O número de identificação para efeitos do IVA do adquirente ou destinatário, referido no artigo 214.º, ao abrigo do qual foi efetuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços pela qual aquele seja devedor do imposto ou uma entrega de bens referida no artigo 138.º;

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

6) A quantidade e natureza dos bens entregues ou a amplitude dos serviços prestados;

7) A data em que foi efetuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços ou a data em que foi efetuado o pagamento por conta, referido nos pontos 4) e 5) do artigo 220.º, na

medida em que essa data esteja determinada e seja diferente da data de emissão da fatura;

8) O valor tributável para cada taxa ou isenção, o preço unitário líquido de IVA, bem como os abatimentos e outros bônus eventuais, se não estiverem incluídos no preço unitário;

9) A taxa do IVA aplicável;

10) O montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime especial para o qual a presente diretiva exclua esse tipo de menção;

[...]»

10 O capítulo 4 do referido título XI da mesma Diretiva, sob a epígrafe «Contabilidade», inclui os artigos 241.º a 249.º O artigo 242.º dispõe o seguinte:

«Os sujeitos passivos devem manter uma contabilidade suficientemente pormenorizada que permita a aplicação do IVA e o seu controlo pela administração fiscal.»

11 Nos termos do artigo 244.º da Diretiva IVA:

«Os 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.»

12 O artigo 250.º desta diretiva, que está integrado no capítulo 5 do mesmo título XI, relativo às declarações, prevê, no seu n.º 1:

«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.»

13 No Capítulo 7 do Título XI da referida diretiva, o artigo 273.º dispõe o seguinte:

«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.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no Capítulo 3.»

### **Direito romeno**

14 O artigo 127.º da Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Lei n.º 571/2003, que aprova o Código Tributário, Monitorul Oficial al României, parte I, n.º 927, de 23 de dezembro de 2003, a seguir «Código dos Impostos»), prevê:

«(1) Considera-se sujeito passivo quem exercer, de modo independente e em qualquer lugar, atividades económicas da natureza das previstas no n.º 2, quaisquer que sejam os objetivos ou os resultados da referida atividade.

(2) Na aceção do presente título, a atividade económica compreende as atividades de

produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas, e as atividades das profissões liberais ou equiparadas. Constitui igualmente atividade económica a fruição de bens materiais ou imateriais para obtenção de rendimentos com caráter de estabilidade.

[...]»

15 O artigo 145.º desse código dispõe:

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

2) Os sujeitos passivos têm direito a deduzir o imposto referente às compras se aquelas forem utilizadas para os fins das seguintes operações:

a) as operações tributadas;

[...]»

16 Nos termos do artigo 146.º do referido código:

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

a) para o imposto devido ou pago, referente a bens que lhe tenham sido ou devam ser entregues ou a serviços que tenham sido ou devam ser prestados em seu benefício por um sujeito passivo, possuir uma fatura emitida nos termos do disposto no artigo 155.º;

[...]»

17 O n.º 46 du Hotărârea Guvernului n.º 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (decisão do governo n.º 44/2004 que aprova as normas metodológicas de aplicação da Lei n.º 571/2003 que aprovou o código dos impostos, *Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 112, de 6 de fevereiro de 2004), previa, na versão em vigor em 1 de janeiro de 2007, no seu título VI:

«(1) A dedução do imposto só pode ser justificada através do original dos documentos previstos no artigo 146.º, n.º 1, do Código dos Impostos ou mediante outros documentos que contenham, no mínimo, as informações a que se refere o artigo 155.º, n.º 5, do Código dos Impostos, com exceção das faturas simplificadas a que se refere o artigo 78.º Em caso de perda, subtração ou destruição do original do documento justificativo, o beneficiário pedirá ao fornecedor/prestador a emissão de um duplicado da fatura na qual se indicará que substitui a fatura inicial.

[...]»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

18 Lucrețiu Hadrian Vădan, cidadão romeno, executou um projeto de construção de um complexo residencial de 16 edifícios para habitação unifamiliar e coletiva, composto por 90 apartamentos, construído entre 6 de junho de 2006 e 8 de setembro de 2008. Detinha, além disso, nessa altura, vários terrenos que tinham sido objeto de licenciamento administrativo para construção de habitações unifamiliares.

19 L. Vădan efetuou 29 transações imobiliárias no ano 2006 e 70 nos anos de 2007 a 2009. Vendeu também terrenos para construção entre 2008 e 2009. O montante total dessas operações

ascendeu a 19 234 596 lei romenos (RON) (cerca de 4 104 163 euros).

20 Visto que o volume de negócios do recorrente no processo principal ultrapassara, desde junho de 2006, o limite máximo legal para a isenção de IVA, as autoridades fiscais consideraram que se tinha a qualidade de sujeito passivo de IVA e que estava obrigado a registar-se para efeitos de IVA desde 1 de agosto de 2006.

21 Na falta de registo para efeitos do IVA e não tendo sido entregue a declaração de imposto às autoridades fiscais, a Direc?ia General? a Finan?elor Publice (Direção?Geral de Finanças de Alba, Roménia) emitiu a cargo de L. V?dan o aviso de liquidação n.º 59/28.01.2011, no montante de 3 071 069 RON (cerca de 655 286 euros) a título de IVA devido em relação ao período compreendido entre 1 de agosto de 2006 e 31 de dezembro de 2009, bem como os montantes de 2 476 864 RON (cerca de 528 498 euros) a título de juros de mora e de 460 660 RON (98 292 euros) correspondentes a coima. O montante global a cobrar ascendia a 6 008 593 RON (cerca de 1 282 077 euros).

22 L. V?dan contestou o montante dessa liquidação adicional perante as autoridades administrativas, as quais, por decisão de 19 de agosto de 2011, deferiram parcialmente o seu pedido, fixando o montante global de liquidação em 5 735 741 RON (1 223 858 euros), correspondentes a 2 909 546 RON (620 821 euros) a título de IVA, 2 389 763 RON (509 913 euros) a título de juros de mora e 436 432 RON (93 123 euros) a título de coima.

23 L. V?dan interpôs recurso para o Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal de segunda instância de Alba Iulia, Roménia), pedindo a anulação do referido aviso e da decisão de 19 de agosto de 2011.

24 A este respeito, alegou que não era obrigado a registar-se como sujeito passivo de IVA nem a manter um registo, uma vez que pagara aquele imposto no momento das aquisições e nunca faturou IVA aos seus adquirentes.

25 A Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal de segunda instância de Alba Iulia), através do acórdão n.º 42/2013, julgou improcedentes todas as pretensões do recorrente no processo principal.

26 Por acórdão de 3 de dezembro de 2014, a Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Tribunal Superior de Cassação e de Justiça da Roménia), alegando que a Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal de segunda instância de Alba Iulia) tinha, erradamente, recusado aplicar o direito à dedução do IVA do sujeito passivo, cassou o acórdão proferido por aquele Tribunal e remeteu-lhe o processo para reapreciação.

27 Para o efeito, o Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Tribunal Supremo de Cassação e de Justiça) considerou que o tribunal de segunda instância, após ter salientado que o L. V?dan beneficiava de um direito à dedução em virtude da sua inscrição oficiosa no IVA oficiosamente, concluiu erradamente que este não podia invocar certos documentos, nomeadamente as conclusões de dois relatórios de peritos, com o fundamento de que não tinha apresentado os originais dos documentos relativos à aquisição de bens e serviços relativos aos edifícios vendidos, e apesar de ter precisado na petição perante esse órgão jurisdicional que não estava em condições de apresentar esses documentos.

28 O Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Tribunal Supremo de Cassação e de Justiça) censurou igualmente o tribunal de segunda instância de se ter absterido de verificar se o montante do direito à dedução do IVA podia ser determinado por meio de outros documentos sem ser os originais de faturas, «a fim de tornar efetivo o princípio da realidade da operação económica

efetuada e de evitar um formalismo excessivo». A este respeito, salientou que os documentos relativos aos serviços prestados e aos trabalhos executados pelo construtor ou construtores dos imóveis em questão seriam igualmente pertinentes.

29 A Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal de segunda instância de Alba Iulia) salienta que, na sequência do acórdão proferido sobre o recurso, L. V?dan juntou aos autos uma carta de 15 de fevereiro de 2008, comunicada à Camera Notarilor Publici Bucure?ti (Câmara dos notários públicos de Bucareste, Roménia), na qual a Agência Nacional da Administração Fiscal considerou as disposições do Código dos Impostos aplicáveis às pessoas singulares não registadas no IVA que, a partir de 1 de janeiro de 2008, efetuaram vendas de construções novas, de partes delas ou de terrenos para construção. A este respeito, L. V?dan alega que, entre o ano de 2006 e o ano de 2008, nenhuma pessoa singular estava em condições de se registar como sujeito passivo de IVA e que, além disso, não existia a obrigação de emitir faturas, que eram substituídas pela apresentação de talões de caixa, que ficaram entretanto ilegíveis devido à má qualidade da tinta utilizada.

30 Na sua decisão de reenvio, a Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal de segunda instância de Alba Iulia) indica que a questão a que tem de responder é a de saber se um promotor imobiliário, que, sem ter efetuado diligências prévias junto da autoridade fiscal competente, não se registou como sujeito passivo do IVA, apesar de ter a obrigação de o fazer, e que não manteve contabilidade organizada, tem o direito de beneficiar de deduções do IVA relativo aos fundos investidos na construção de edifícios vendidos, em circunstâncias em que, por não poder apresentar faturas, os outros documentos apresentados são ilegíveis e, por conseguinte, insuficientes para determinar a existência e o âmbito do direito à dedução.

31 Referindo-se ao Acórdão do Tribunal de Justiça de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), a Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal de segunda instância de Alba Iulia) questiona-se sobre a questão de saber se a aplicação do princípio da neutralidade do IVA é apta a permitir o exercício do direito à dedução quando, em circunstâncias como as do processo principal, em que, designadamente, não sendo obrigatória à época a emissão de faturas destinadas a pessoas singulares, o sujeito passivo está impossibilitado de apresentar faturas e se o princípio da proporcionalidade se opõe a uma medida que tenha por efeito restringir o direito à dedução do IVA nessas circunstâncias.

32 Se estes princípios forem interpretados no sentido de permitirem ao sujeito passivo beneficiar da dedução do IVA quando esse sujeito passivo não está em condições de apresentar faturas para esse efeito, a Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal de segunda instância de Alba Iulia) interroga-se sobre a questão de saber se seria possível conceder tal direito por uma estimativa indireta, neste caso, mediante perícia judicial que viesse a determinar, dando ao perito a tarefa de avaliar o montante do IVA dedutível com base na quantidade dos trabalhos efetuados ou da mão-de?obra empregada pelo referido sujeito passivo necessários para a construção dos edifícios por ele vendidos.

33 Tendo em conta as considerações que precedem, a Curtea de Apel Alba Iulia (Tribunal de segunda instância de Alba Iulia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) A [Diretiva IVA], em geral e, em particular, os seus artigos 167.º, 168.º, 178.º, 179.º e 273.º, bem como o princípio da proporcionalidade e o princípio da neutralidade, podem ser interpretados no sentido de que permitem a um sujeito passivo que preencha os requisitos materiais para a dedução do IVA beneficiar do direito a dedução no caso de, num contexto específico como o do litígio no processo principal, esse sujeito passivo não poder provar, mediante a apresentação de faturas, os montantes anteriormente pagos pelas entregas de bens e pelas prestações dos

serviços?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, a [Diretiva IVA], bem como o princípio da proporcionalidade e o princípio da neutralidade, podem ser interpretados no sentido de que um modo de avaliação indireta (mediante peritagem judicial), realizada por um perito independente, com base na quantidade [de trabalhos e de mão-de-obra resultante da perícia sobre a construção], pode constituir uma medida admissível e adequada para determinar o alcance do direito a dedução, no caso de as entregas de bens (material de construção) e as prestações de serviços (mão-de-obra relativa à construção dos edifícios) terem origem em sujeitos passivos para efeitos de IVA?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

34 Importa referir que segundo jurisprudência constante, o Tribunal de Justiça é competente para interpretar o direito da União apenas no que se refere à sua aplicação num novo Estado-Membro a partir da data da sua adesão à União Europeia (Despacho de 11 de maio de 2017, Exmitiani, C-286/16, não publicado, EU:C:2017:368, n.º 12).

35 Assim, no processo principal, o Tribunal de Justiça só é competente para responder às questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio na medida em que digam respeito a operações sujeitas a IVA a partir de 1 de janeiro de 2007, data da adesão da Roménia à União.

36 Com as suas duas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva IVA, nomeadamente os seus artigos 167.º, 168.º, 178.º, alínea a), e 179.º, bem como os princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, o sujeito passivo que não pode fazer a prova do montante do IVA que pagou a montante, mediante a apresentação de faturas ou de qualquer outro documento, pode beneficiar do direito à dedução do IVA apenas com base numa estimativa resultante de uma peritagem ordenada pelo órgão jurisdicional nacional.

37 Nos termos de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito à dedução do IVA constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA que não pode, em princípio, ser limitado, e é exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante pelo sujeito passivo (Acórdão de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 56 e jurisprudência aí referida).

38 Este regime visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA (Acórdão de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean, C-153/14, EU:C:2015:454, n.º 57 e jurisprudência aí referida).

39 Nos termos do artigo 167.º da Diretiva IVA, o direito a dedução constitui-se no momento em que o imposto se torna exigível. Os requisitos materiais exigidos para a constituição deste direito são enumerados no artigo 168.º, alínea a), desta diretiva. Deste modo, para poder beneficiar do referido direito, é necessário, por um lado, que o interessado seja um sujeito passivo na aceção desta diretiva e, por outro, que os bens ou serviços invocados para justificar o direito a dedução sejam utilizados a jusante pelo sujeito passivo para os efeitos das suas próprias operações tributadas e que, a montante, os bens tenham sido entregues ou os serviços prestados por outro sujeito passivo (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, n.º 28 e jurisprudência aí referida).

40 No que respeita aos requisitos formais do direito a dedução, resulta do artigo 178.º, alínea a), da diretiva IVA que o exercício desse direito está subordinado à posse de uma fatura emitida nos termos do artigo 226.º desta diretiva (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, n.º 29 e jurisprudência aí referida).

41 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 cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Em consequência, a Administração Fiscal não pode recusar o direito a dedução do IVA pelo simples facto de a fatura não preencher os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.os 6 e 7, da Diretiva IVA, se dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito estão preenchidos (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, n.os 42 e 43).

42 Assim, a aplicação estrita do requisito formal de apresentar faturas colide com os princípios da neutralidade e da proporcionalidade, pois teria por efeito impedir de forma desproporcionada o sujeito passivo de beneficiar da neutralidade fiscal correspondente às suas operações.

43 No entanto, cabe ao sujeito passivo que solicita a dedução do IVA provar que preenche os requisitos para dela beneficiar (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, n.º 42 e jurisprudência aí referida).

44 Assim, o sujeito passivo é obrigado a apresentar provas objetivas de que os bens e os serviços lhe foram efetivamente entregues ou prestados a montante pelos sujeitos passivos, para os fins das suas próprias operações sujeitas ao IVA, e relativamente aos quais tenha efetivamente pago IVA.

45 Estes elementos de prova podem incluir, por exemplo, documentos na posse dos fornecedores ou prestadores de serviços a quem o sujeito passivo tenha adquirido bens ou serviços relativamente aos quais tenha pago IVA. Uma estimativa resultante de uma peritagem ordenada por um órgão jurisdicional nacional pode eventualmente completar essas provas ou reforçar a sua credibilidade, mas não pode substituí-los.

46 No caso vertente, decorre das indicações constantes da decisão de reenvio que, não podendo apresentar faturas, L. V?dan apresentou documentos que são ilegíveis e são, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, insuficientes para determinar a existência e o âmbito do direito a dedução.

47 No que respeita à prova resultante de peritagem judicial, como as que estão em causa no processo principal, este órgão jurisdicional precisa que o perito teria por missão avaliar o montante do IVA dedutível, com base na quantidade dos trabalhos efetuados ou da mão-de-obra empregada pelo referido sujeito passivo necessários à construção dos edifícios por ele vendidos.

A este respeito, importa, contudo, observar que essa peritagem não seria apta a comprovar que L. V?dan efetivamente pagou este imposto para as operações efetuadas a montante para a construção deste tipo de edifícios.

48 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que a diretiva IVA, nomeadamente os seus artigos 167.º, 168.º, 178.º, alínea a), e 179.º, assim como os princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, o sujeito passivo que não pode fazer prova do montante do IVA que pagou a montante, mediante a apresentação de faturas ou de qualquer outro documento, não pode beneficiar do direito à dedução do IVA, apenas com base numa estimativa resultante de uma peritagem ordenada pelo órgão jurisdicional nacional.

### **Quanto às despesas**

49 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 (Quarta 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, nomeadamente os seus artigos 167.º, 168.º, 178.º, alínea a), e 179.º, assim como os princípios da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, o sujeito passivo que não pode fazer prova do montante do IVA que pagou a montante, mediante a apresentação de faturas ou de qualquer outro documento, não pode beneficiar do direito à dedução do IVA apenas com base numa estimativa resultante de uma peritagem ordenada pelo órgão jurisdicional nacional.**

Assinaturas

\* Língua do processo: romeno.