

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

3 de outubro de 2019 (*)

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Aquisição de bens alimentares — Dedução do imposto pago a montante — Recusa de dedução — Fornecedor eventualmente fictício — Fraude ao IVA — Exigências relativas ao conhecimento por parte do adquirente — Regulamento (CE) n.º 178/2002 — Obrigações de rastreabilidade de géneros alimentícios e de identificação do fornecedor — Regulamentos (CE) n.º 852/2004 e (CE) n.º 882/2004 — Obrigações de registo dos operadores do setor alimentar — Relevância para o direito a dedução do IVA»

No processo C-329/18,

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 10 de maio de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de maio de 2018, no processo

Valsts ieņēmumu dienests

contra

«Altic» SIA,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Prechal, presidente de secção, F. Biltgen (relator), J. Malenovský, C. G. Fernlund e L. S. Rossi, juízes,

advogado-geral: M. Bobek,

secretário: M. Aleksejev, chefe de unidade,

vistos os autos e após a audiência de 6 de março de 2019,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da «Altic» SIA, por A. Purmalis, advokāts,
- em representação do Governo letão, por I. Kucina e V. Šoica, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por L. Aguilera Ruiz, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė e A. Sauka, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 22 de maio de 2019,

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 2006/112»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Valsts ieņēmumu dienests (Administração Fiscal letã, a seguir «Administração Fiscal») à «Altic» SIA, a respeito da exigência feita à Altic de pagamento do montante do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo à compra de sementes de colza e posteriormente deduzido pela Altic, acrescido de uma multa e de juros de mora.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112:

«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».

4 O artigo 178.º, alínea a), desta diretiva prevê:

«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 as secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI».

5 O artigo 273.º, primeiro parágrafo, da referida 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.»

6 Os considerandos 28 e 29 do Regulamento (CE) n.º 178/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 28 de janeiro de 2002, que determina os princípios e normas gerais da legislação alimentar, cria a Autoridade Europeia para a Segurança dos Alimentos e estabelece procedimentos em matéria de segurança dos géneros alimentícios (JO 2002, L 31, p. 1), enunciam:

«(28) A experiência demonstrou que o funcionamento do mercado interno no setor alimentar ou no setor dos alimentos para animais pode ficar comprometido se for impossível detetar a origem dos géneros alimentícios e dos alimentos para animais. Por conseguinte, é necessário

estabelecer um sistema exaustivo de rastreabilidade nas empresas do setor alimentar e do setor dos alimentos para animais, de modo a possibilitar retiradas do mercado de forma orientada e precisa, ou a informar os consumidores ou os funcionários responsáveis pelos controlos, evitando-se assim a eventualidade de perturbações desnecessárias mais importantes em caso de problemas com a segurança dos géneros alimentícios.

(29) É necessário assegurar que as empresas do setor alimentar e do setor dos alimentos para animais, incluindo os importadores, estejam em condições de identificar, pelo menos, a empresa que forneceu os géneros alimentícios, os alimentos para animais, os animais ou as substâncias que podem ser incorporadas num género alimentício ou num alimento para animais, a fim de garantir que, em caso de inquérito, a rastreabilidade possa ser assegurada em todas as fases.»

7 Para os efeitos deste regulamento, o seu artigo 3.º, ponto 15, define «rastreabilidade» como a «capacidade de detetar a origem e de seguir o rasto de um género alimentício, de um alimento para animais, de um animal produtor de géneros alimentícios ou de uma substância, destinados a ser incorporados em géneros alimentícios ou em alimentos para animais, ou com probabilidades de o ser, ao longo de todas as fases da produção, transformação e distribuição».

8 Nos termos do artigo 17.º, n.º 2, terceiro parágrafo, do referido regulamento:

«Os Estados-Membros estabelecerão igualmente as regras relativas às medidas e sanções aplicáveis às infrações à legislação alimentar e em matéria de alimentos para animais. As medidas e sanções previstas devem ser eficazes, proporcionadas e dissuasivas.»

9 O artigo 18.º deste mesmo regulamento, sob a epígrafe «Rastreabilidade», tem a seguinte redação:

«1. Será assegurada em todas as fases da produção, transformação e distribuição a rastreabilidade dos géneros alimentícios, dos alimentos para animais, dos animais produtores de géneros alimentícios e de qualquer outra substância destinada a ser incorporada num género alimentício ou num alimento para animais, ou com probabilidades de o ser.

2. Os operadores das empresas do setor alimentar e do setor dos alimentos para animais devem estar em condições de identificar o fornecedor de um género alimentício, de um alimento para animais, de um animal produtor de géneros alimentícios, ou de qualquer outra substância destinada a ser incorporada num género alimentício ou num alimento para animais, ou com probabilidades de o ser.

Para o efeito, devem dispor de sistemas e procedimentos que permitam que essa informação seja colocada à disposição das autoridades competentes, a seu pedido.

[...]»

10 O artigo 6.º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 853/2004 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril de 2004, relativo à higiene dos géneros alimentícios (JO 2004, L 139, p. 1), prevê:

«Em particular, os operadores das empresas do setor alimentar notificam a autoridade competente, sob a forma por esta requerida, de todos os estabelecimentos sob o seu controlo que se dedicam a qualquer das fases de produção, transformação e distribuição de géneros alimentícios, tendo em vista o registo de cada estabelecimento.

Os operadores das empresas do setor alimentar asseguram igualmente que a autoridade competente disponha em permanência de informações atualizadas sobre os estabelecimentos,

incluindo mediante a notificação de qualquer alteração significativa das atividades e do eventual encerramento de um estabelecimento existente.»

11 O artigo 31.º, n.º 1, do Regulamento (CE) n.º 882/2004 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril de 2004, relativo aos controlos oficiais realizados para assegurar a verificação do cumprimento da legislação relativa aos alimentos para animais e aos géneros alimentícios e das normas relativas à saúde e ao bem-estar dos animais (JO 2004, L 165, p. 1, e retificação no JO 2004, L 191, p. 1), dispõe:

«a) As autoridades competentes devem definir os procedimentos a observar pelos operadores das empresas do setor dos alimentos para animais e do setor alimentar que solicitem o registo dos seus estabelecimentos em conformidade com o Regulamento (CE) n.º 852/2004, com a Diretiva 95/69/CE [do Conselho, de 22 de dezembro de 1995, que estabelece as condições e regras aplicáveis à aprovação e ao registo de certos estabelecimentos e intermediários no setor da alimentação animal e que altera as Diretivas 70/524/CEE, 74/63/CEE, 79/373/CEE e 82/471/CEE (JO 1995, L 332, p. 15),] ou com o futuro regulamento sobre higiene dos alimentos para animais.

b) As autoridades competentes devem estabelecer e manter atualizada uma lista dos operadores das empresas do setor dos alimentos para animais e do setor alimentar que tenham sido registados. Sempre que essa lista já exista para outros fins, poderá também ser utilizada para efeitos do presente regulamento.»

Direito letão

12 O artigo 10.º, n.º 1, ponto 1, do likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli (Lei do IVA), na sua versão em vigor à data dos factos do processo principal, tem a seguinte redação:

«Só os sujeitos passivos registados na [Administração Fiscal] têm direito, na sua declaração de IVA, a deduzir do montante do imposto a pagar ao Tesouro, a título de imposto a montante, o montante do imposto indicado nas faturas recebidas de outros sujeitos passivos relativas a bens adquiridos ou a serviços recebidos para realizar as suas próprias operações tributáveis, incluindo as operações efetuadas no estrangeiro que teriam sido tributáveis se tivessem sido efetuadas no território nacional.»

13 Nos termos do artigo 10.º, n.º 12, desta lei:

«O montante do imposto indicado nas faturas relativas a bens e serviços recebidos é dedutível após a receção da fatura relativa aos referidos bens e serviços recebidos ou após o pagamento do montante do imposto indicado na fatura como adiantamento.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

14 A Altic comprou sementes de colza à «Sakorex» SIA no decurso dos meses de julho e agosto de 2011 e à «Ulmar» SIA em outubro de 2011. Decorre da decisão de reenvio que estas empresas contactaram a Altic com referência aos seus anúncios nos meios de comunicação social e na Internet. Estas sementes de colza foram recebidas e armazenadas num armazém propriedade da «Vendo» SIA. A Altic deduziu o IVA pago a montante relativo às referidas operações.

15 Na sequência de uma auditoria realizada à Altic, a Administração Fiscal considerou que as operações de compra não tinham sido efetivamente realizadas. Ordenou à Altic a pagar o IVA deduzido, acrescido de multa e juros de mora.

16 O Administrat?v? rajona tiesa (Tribunal Administrativo de Primeira Instância, Letónia) concedeu provimento ao recurso de anulação da decisão da Administração Fiscal interposto pela Altic. A sentença desse tribunal foi confirmada pelo Administrat?v? apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional, Letónia).

17 Este último tribunal salientou que não foi contestado que as sementes de colza tinham sido recebidas no armazém nas datas e nas quantidades indicadas nos documentos de acompanhamento da Vendo. Considerou que, nestas circunstâncias, a Altic agiu de boa-fé e confiou plenamente na capacidade da Sakorex e da Ulmar de entregarem os bens contratuais, o que a Altic não era obrigada a verificar. A este respeito, a Administração Fiscal não terá indicado quais as medidas específicas resultantes da regulamentação aplicável que a Altic não tinha tomado para proceder a essa verificação.

18 A Administração Fiscal interpôs recurso de cassação para o órgão jurisdicional de reenvio, o Augst?k? tiesa (Supremo Tribunal, Letónia). A Administração Fiscal argumenta que, em conformidade com o Regulamento n.º 178/2002, os operadores das empresas do setor alimentar devem estar em condições de identificar qualquer substância destinada ou suscetível de ser incorporada nos géneros alimentícios ou nos alimentos para animais e devem, para o efeito, dispor de sistemas e procedimentos que permitam disponibilizar essas informações às autoridades competentes. No entanto, a Altic não terá efetuado controlos mínimos dos seus parceiros contratuais nem verificado se eles estavam registados na Agência Alimentar e Veterinária da Letónia. Isto significaria que a Altic sabia ou tinha a obrigação de saber que estava envolvida na utilização abusiva do sistema comum do IVA.

19 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, não se contesta a existência de indícios de que a Sakorex e a Ulmar são sociedades fictícias e de que a origem dos produtos em causa não pode ser determinada. Por conseguinte, coloca-se a questão de saber se a Altic sabia ou tinha a obrigação de saber que as operações em causa no processo principal estavam envolvidas numa fraude ao IVA.

20 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que não existem elementos que permitam confirmar que as sementes de colza compradas se destinassem exclusivamente à produção de combustível, como alega a Altic, ou, pelo menos, que não estivessem em caso algum ligadas à cadeia alimentar. Por conseguinte, devia considerar-se que, no que se refere às referidas operações, a Altic devia ter cumprido as disposições do Regulamento n.º 178/2002.

21 O referido órgão jurisdicional menciona que o artigo 18.º do mesmo regulamento estabelece os princípios gerais da rastreabilidade dos géneros alimentícios e da identificação dos seus fornecedores. No que se refere a esta identificação, salienta que, embora o referido regulamento não especifique em que medida as empresas devem identificar os seus fornecedores, decorre das orientações para a aplicação dos artigos 11.º, 12.º, 14.º, 17.º, 18.º, 19.º e 20.º do Regulamento n.º 178/2002, de 26 de janeiro de 2010, previstas nas conclusões do Comité Permanente da Cadeia Alimentar e da Saúde Animal da Comissão Europeia, que as empresas estão obrigadas a conservar informações sobre o nome e endereço dos fornecedores dos produtos, bem como sobre a identificação desses produtos.

22 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, contudo, sobre se o objetivo do Regulamento n.º 178/2002, que é o de garantir a segurança alimentar, não exigirá uma maior diligência dos

operadores das empresas do setor alimentar na escolha dos seus parceiros contratuais, o que os obrigaria a efetuar verificações sobre eles, nomeadamente sobre os seus registos junto das autoridades competentes, e se, na falta dessa diligência, o direito a dedução do IVA não poderá ser recusado a esse operador. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se igualmente sobre se, à luz do mesmo objetivo, a verificação pela Altic da qualidade dos produtos entregues poderia reduzir essa obrigação de proceder a um exame mais aprofundado do parceiro contratual.

23 O órgão jurisdicional de reenvio observa ainda que, segundo a Administração Fiscal, o facto de a Altic não ter verificado o registo dos seus parceiros contratuais junto da Agência Alimentar e Veterinária demonstra que esta sociedade sabia ou tinha a obrigação de saber que as operações em causa no processo principal constituíam uma fraude ao IVA. Todavia, o referido órgão jurisdicional refere que, embora a verificação do registo das empresas do setor alimentar prevista nos Regulamentos n.os 852/2004 e 882/2004 permita assegurar que a sua participação na cadeia alimentar é legal, o registo de uma empresa não permite excluir que a sua atividade económica não seja fictícia e, inversamente, a inexistência de registo não permite afirmar automaticamente esse carácter fictício, pelo que a falta de verificação não permite apoiar decisivamente a conclusão da Administração Fiscal.

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

«1) Deve o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva [2006/112] ser interpretado, tendo em conta o objetivo do Regulamento [n.º 178/2002] de garantir a segurança dos géneros alimentícios — que se alcança, designadamente, garantindo a rastreabilidade dos géneros alimentícios —, no sentido de que não se opõe à recusa da dedução do imposto pago a montante no caso de o sujeito passivo que participa na cadeia alimentar não ter demonstrado, ao escolher o seu parceiro contratual, uma maior diligência (além das práticas comerciais habituais) consistente, no essencial, na obrigação de realizar verificações acerca do seu parceiro contratual, mas, ao mesmo tempo, ter verificado a qualidade dos géneros alimentícios, cumprindo assim o objetivo do Regulamento n.º 178/2002?

2) O requisito estabelecido no artigo 6.º do Regulamento n.º 852/2004 e no artigo 31.º do Regulamento n.º 882/2004, relativo ao registo de uma empresa do setor alimentar, interpretado à luz do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva [2006/112], impõe à parte que contrate com esta empresa a obrigação de verificar o registo desta, e essa verificação é pertinente para determinar se a referida parte sabia ou tinha a obrigação de saber que estava envolvida numa operação com uma empresa fictícia, tendo em conta as especificidades da referida operação?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

25 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que seja recusado a um sujeito passivo que participa na cadeia alimentar o direito a dedução do IVA pago a montante pelo facto de não ter cumprido as obrigações relativas à identificação dos fornecedores para efeitos de rastreabilidade dos bens alimentares que lhes incumbem por força do artigo 18.º, n.º 2, do Regulamento n.º 178/2002.

26 Em primeiro lugar, importa recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito dos sujeitos passivos de deduzirem do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante constitui um

princípio fundamental do sistema comum do IVA. O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas, na condição de que as suas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA (v., neste sentido, Acórdão de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, n.os 35, 37 e jurisprudência aí referida).

27 O direito a dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado quando os requisitos ou condições materiais e formais a que este direito está subordinado forem cumpridos pelos sujeitos passivos que pretendam exercê-lo (v., neste sentido, Acórdão de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, n.os 36, 38 e jurisprudência aí referida).

28 Para além destes requisitos ou condições materiais e formais que decorrem do artigo 168.º, alínea a), e do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 (v., neste sentido, Acórdão de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, n.os 39 e 40), o artigo 273.º desta diretiva permite aos Estados-Membros, em certas condições, prever outras obrigações que julguem necessárias para assegurar a exata cobrança do IVA e evitar a fraude.

29 Em segundo lugar, cumpre recordar que a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pela Diretiva 2006/112. A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que os sujeitos passivos não podem fraudulenta ou abusivamente invocar 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 março de 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, n.º 40 e jurisprudência aí referida).

30 Se é assim quando uma fraude fiscal foi cometida pelo próprio sujeito passivo, assim é igualmente quando o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que, com a sua aquisição, participava numa operação envolvida numa fraude ao IVA (Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcomp, C?277/14, EU:C:2015:719, n.º 48 e jurisprudência aí referida).

31 Cabe à Administração Fiscal que tenha constatado as fraudes ou irregularidades cometidas pelo emitente da fatura provar, a partir de elementos objetivos e não exigindo do destinatário da fatura verificações que não lhe incumbem, que esse destinatário sabia ou tinha a obrigação de saber que a operação invocada para fundamentar o direito a dedução estava envolvida numa fraude ao IVA (Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcomp, C?277/14, EU:C:2015:719, n.º 50 e jurisprudência aí referida).

32 No tocante ao nível de diligência exigida do sujeito passivo que pretenda exercer o seu direito a dedução do IVA, o Tribunal de Justiça declarou que os operadores que tomem as medidas que possam razoavelmente ser-lhes exigidas para garantirem que as suas operações não estão envolvidas numa fraude, quer se trate de uma fraude ao IVA ou outras, devem poder confiar na legalidade dessas operações sem correrem o risco de perderem o seu direito de dedução do IVA pago a montante, dependendo a determinação das medidas que podem, no caso concreto, ser razoavelmente exigidas ao sujeito passivo essencialmente das circunstâncias do caso (v., neste sentido, Acórdãos de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid, C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, n.os 53 e 59, e de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcomp, C?277/14, EU:C:2015:719, n.º 51).

33 No processo principal, a Administração Fiscal, considerando que os fornecedores da Altic eram empresas fictícias e que se tratava, portanto, de uma fraude ao sistema comum do IVA, recusou à Altic o direito a dedução do IVA. Em especial, considerou que a Altic, enquanto operador do setor alimentar, estava obrigada a efetuar uma verificação aprofundada dos seus

parceiros contratuais nos termos do n.º 2 do artigo 18.º do Regulamento n.º 178/2002. O não cumprimento de tal obrigação demonstraria que a Altic sabia ou tinha a obrigação de saber que participava em operações envolvidas nessa fraude.

34 Ora, por um lado, como recordou o advogado?geral no n.º 46 das suas conclusões, a recusa do direito a dedução do IVA em consequência do incumprimento das obrigações decorrentes dessa disposição do Regulamento n.º 178/2002 não tem base jurídica na Diretiva 2006/112. As obrigações previstas no Regulamento n.º 178/2002 são alheias aos requisitos materiais e formais do direito a dedução previsto naquela diretiva. Também não resulta dos elementos de que o Tribunal dispõe que esse motivo de recusa se baseie na legislação nacional pertinente em matéria de IVA.

35 Por outro lado, e no tocante ao facto de, segundo as conclusões do órgão jurisdicional de reenvio, a Altic participar na cadeia alimentar e dever por isso cumprir as disposições do Regulamento n.º 178/2002, importa recordar que a obrigação relativa à rastreabilidade dos géneros alimentícios prevista no artigo 18.º, n.º 2, do referido regulamento tem uma finalidade diferente da de detetar a fraude ao IVA. Com efeito, decorre dos considerandos 28 e 29 do referido regulamento que a obrigação de identificar os fornecedores de géneros alimentícios se destina a permitir retiradas específicas e precisas de géneros alimentícios e a informar os consumidores ou os inspetores oficiais, a fim de evitar a possibilidade de perturbações desnecessárias e mais significativas no mercado interno. O incumprimento desta obrigação pode dar origem à aplicação de sanções previstas no direito nacional, nos termos do terceiro parágrafo do n.º 2 do artigo 17.º daquele regulamento.

36 Daqui decorre que tal obrigação não pode, enquanto tal, ser considerada uma medida que o sujeito passivo pudesse razoavelmente ser obrigado a tomar para garantir que as suas operações não constituem uma fraude ao sistema comum do IVA. Por conseguinte, como salientou o advogado?geral no n.º 56 das suas conclusões, a eventual violação desta obrigação não pode, por si só e de forma automática, justificar a recusa da dedução do IVA a esse sujeito passivo.

37 Neste contexto, importa igualmente recordar que a obrigação referida no n.º 2 do artigo 18.º do Regulamento n.º 178/2002 consiste, nos próprios termos dessa disposição, em identificar todos os fornecedores de um género alimentício e em estabelecer sistemas e procedimentos que assegurem que essa informação seja disponibilizada às autoridades competentes, a seu pedido.

38 No que diz respeito aos dados necessários para essa identificação, deve considerar-se que devem permitir alcançar o objetivo da rastreabilidade, tal como descrito no n.º 35 do presente acórdão, de modo que, em princípio, seja suficiente identificar os fornecedores pelo nome e endereço. Daqui decorre que o argumento apresentado pela Administração Fiscal perante o tribunal de reenvio e pelo Governo letão nas suas observações escritas de que este regulamento exige geralmente uma investigação aprofundada do parceiro contratual não pode ser aceite.

39 Só assim seria se ficasse devidamente demonstrado que, devido a circunstâncias especiais, o comprador dos géneros alimentícios em causa devia ter tido sérias dúvidas quanto à existência ou verdadeira identidade do fornecedor que o Regulamento n.º 178/2002 lhe impõe que identifique, de modo que ele tenha de se certificar dessa identidade, o que caberá ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

40 Admitindo que é esse o caso, esta circunstância pode constituir um indício entre outros que, em conjunto e de forma coerente, tendem a indicar que este sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que estava a participar numa operação envolvida numa fraude ao IVA.

41 À luz das considerações precedentes, importa responder à primeira questão que o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que o direito a dedução do IVA pago a montante seja recusado a um sujeito passivo que participa na cadeia alimentar pelo simples facto, admitindo que tenha sido devidamente comprovado, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, de esse sujeito passivo não ter cumprido as obrigações relativas à identificação dos seus fornecedores para efeitos de rastreabilidade dos géneros alimentícios que lhe incumbem por força do artigo 18.º, n.º 2, do Regulamento n.º 178/2002. O incumprimento destas obrigações pode, contudo, constituir um elemento entre outros que, em conjunto e de forma coerente, tendem a indicar que o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que estava a participar numa operação envolvida numa fraude ao IVA, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar.

Quanto à segunda questão

42 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que o facto de um sujeito passivo que participa na cadeia alimentar não ter verificado o registo dos seus fornecedores junto das autoridades competentes, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, do Regulamento n.º 852/2004 e do artigo 31.º, n.º 1, do Regulamento n.º 882/2004, é relevante para determinar se o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que estava a participar numa operação envolvida numa fraude ao IVA.

43 A este respeito, o n.º 2 do artigo 6.º do Regulamento n.º 852/2004 prevê que os operadores das empresas do setor alimentar notifiquem a autoridade competente adequada de cada um dos seus estabelecimentos envolvidos na produção, transformação e distribuição de géneros alimentícios com vista ao seu registo. Em conformidade com o n.º 1, alíneas a) e b), do artigo 31.º do Regulamento n.º 882/2004, as autoridades competentes devem definir os procedimentos a seguir por estes operadores ao solicitarem o registo dos seus estabelecimentos e manter uma lista atualizada dos operadores registados.

44 Note-se que os Regulamentos n.os 852/2004 e 882/2004 não impõem aos operadores das empresas do setor alimentar que verifiquem se os seus fornecedores estão registados em conformidade com os requisitos desses regulamentos. Esta obrigação de verificação, para efeitos de dedução do IVA, também não decorre da Diretiva 2006/112.

45 Ora, como referido no n.º 31 do presente acórdão, quando a Administração Fiscal procura demonstrar, na sequência da constatação de fraudes ou de irregularidades cometidas pelo emitente da fatura, que o destinatário da fatura sabia ou tinha a obrigação de saber que a operação invocada para basear o direito de dedução estava envolvida numa fraude ao IVA, essa Administração não pode exigir do referido destinatário verificações que não lhe incumbem (v., neste sentido, Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 50).

46 Neste contexto, o Tribunal de Justiça já declarou que a Administração Fiscal não pode exigir ao sujeito passivo que pretende exercer o direito a dedução do IVA a apresentação de documentos do fornecedor de bovinos com menção das marcas auriculares dos animais previstas no âmbito do sistema de identificação e de registo estabelecido pelo Regulamento (CE) n.º 1760/2000 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de julho de 2000, que estabelece um regime de identificação e registo de bovinos e relativo à rotulagem da carne de bovino e dos produtos à base de carne de bovino, e que revoga o Regulamento (CE) n.º 820/97 do Conselho (JO 2000, L 204, p. 1) (v., neste sentido, Acórdão de 18 de julho de 2013, *Evita*, C-78/12, EU:C:2013:486, n.º 42).

47 Do mesmo modo, para efeitos de provar que um sujeito passivo que participa na cadeia alimentar sabia ou tinha a obrigação de saber que os seus fornecedores estavam envolvidos numa fraude ao IVA, a Administração Fiscal não pode exigir que o sujeito passivo verifique se eles cumpriram as suas obrigações de registo previstas pelo direito da União em matéria de regulamentação dos géneros alimentícios.

48 Por conseguinte, deve responder-se à segunda questão que o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a falta de verificação por um sujeito passivo que participa na cadeia alimentar do registo dos seus fornecedores junto das autoridades competentes, em conformidade com o artigo 6.º, n.º 2, de Regulamento n.º 852/2004 e com o artigo 31.º, n.º 1, do Regulamento n.º 882/2004, não é relevante para determinar se o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que estava a participar numa operação envolvida numa fraude ao IVA.

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 (Terceira Secção) declara:

1) **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 se opõe a que o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante seja recusado a um sujeito passivo que participa na cadeia alimentar pelo simples facto, admitindo que tenha sido devidamente comprovado, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, de esse sujeito passivo não ter cumprido as obrigações relativas à identificação dos seus fornecedores para efeitos de rastreabilidade dos géneros alimentícios que lhe incumbem por força do artigo 18.º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 178/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 28 de janeiro de 2002, que determina os princípios e normas gerais da legislação alimentar, cria a Autoridade Europeia para a Segurança dos Alimentos e estabelece procedimentos em matéria de segurança dos géneros alimentícios. O incumprimento destas obrigações pode, contudo, constituir um elemento entre outros que, em conjunto e de forma coerente, tendem a indicar que o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que estava a participar numa operação envolvida numa fraude ao IVA, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar.**

2) **O artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2010/45, deve ser interpretado no sentido de que a falta de verificação por um sujeito passivo que participa na cadeia alimentar do registo dos seus fornecedores junto das autoridades**

competentes, em conformidade com o artigo 6.º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 853/2004 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril de 2004, relativo à higiene dos géneros alimentícios, e com o artigo 31.º, n.º 1, do Regulamento (CE) n.º 853/2004 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril de 2004, relativo aos controlos oficiais realizados para assegurar a verificação do cumprimento da legislação relativa aos alimentos para animais e aos géneros alimentícios e das normas relativas à saúde e ao bem-estar dos animais, não é relevante para determinar se o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que estava a participar numa operação envolvida numa fraude ao IVA.

Assinaturas

* Língua do processo: letão.