

62016CC0374

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

NILS WAHL

apresentadas em 5 de julho de 2017 (1)

Processos apensos C-374/16 e C-375/16

RGEX GmbH, em liquidação, representada por R. Geissel, liquidatário

contra

Finanzamt Neuss (C-374/16)

e

Finanzamt Bergisch Gladbach

contra

I. Butin (C-375/16)

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha)]

«Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 178.o, alínea a) — Direito à dedução — Condições de exercício — Artigo 226.o, n.o 5 — Menções obrigatórias nas faturas — Endereço completo do sujeito passivo — Boa-fé quanto ao cumprimento dos requisitos para a dedução do imposto pago a montante — Fraude à lei ou abuso de direito — Procedimentos nacionais — Princípio da efetividade»

I. Introdução

1.

Os presentes processos levantam duas questões de interpretação das regras da UE relativas ao imposto sobre o valor acrescentado («IVA»).

2.

A primeira questão incide sobre a interpretação que deve ser dada ao requisito, previsto no artigo 226.o, n.o 5 da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA») (2), de indicação do endereço do sujeito passivo numa fatura. O órgão jurisdicional de reenvio — duas secções diferentes do Bundesfinanzhof (Alemanha) — pretende saber se o conceito de «endereço» deve ser interpretado como sendo o local em que o sujeito passivo exerce a sua atividade económica ou se é suficiente ser o endereço onde este último pode simplesmente ser contactado.

3.

A segunda questão prende-se com a questão de saber se, e no âmbito de que processos, um sujeito passivo pode argumentar que estava de boa-fé no que respeita ao cumprimento dos

requisitos formais das faturas, quando a autoridade considera que o autor dessas faturas está envolvido num caso de fraude ou abuso, a fim de deduzir o IVA pago a montante.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

4.

O artigo 168.o da Diretiva IVA prevê:

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

a)

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

[...]»

5.

O artigo 178.o da Diretiva IVA, aplicável à data dos factos no processo C-375/16, dispõe (3):

«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;

[...]»

6.

O artigo 226.o da Diretiva IVA prevê:

«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:

[...]

5)

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

[...]»

B. Direito Nacional

7.

O § 14 da Lei do IVA (Umsatzsteuergesetz, a seguir «UStG») prevê:

«1)

Uma fatura é qualquer documento pelo qual uma conta relativa a um fornecimento de bens ou serviços é liquidada, independentemente do nome dado a esse documento no decorrer da atividade comercial. A autenticidade da origem da fatura, a integridade do seu conteúdo e a sua legibilidade devem ser asseguradas. A autenticidade da origem remete para a garantia da identidade do emitente da fatura [...]

[...]

4)

Uma fatura deve conter os seguintes elementos:

1.

o nome e o endereço completos da empresa prestadora e do destinatário da prestação; [...]

8.

De acordo com o § 15 da UStG:

«1)

A empresa prestadora pode deduzir o seguinte, a título de imposto pago a montante:

1.

O imposto legalmente devido relativo a entregas de bens e outras prestações que lhe tenham sido feitas por outras empresas para os fins da sua empresa. O exercício do direito à dedução pressupõe que a empresa possua uma fatura emitida em conformidade com os §§ 14 e 14a.»

9.

O § 163 da lei geral tributária alemã (Abgabenordnung, a seguir «AO») dispõe que:

«é possível fixar o imposto num montante inferior ou não ter em conta fatores de cálculo que o aumentariam, quando se revelar que a sua cobrança não seria equitativa nas circunstâncias do caso concreto [...]

10.

Nos termos do § 227 do AO:

«As autoridades fiscais podem renunciar total ou parcialmente aos montantes resultantes da relação devedor?credor fiscal quando, numa dada situação, a sua cobrança for contrária à equidade; nas mesmas condições, podem ser restituídos ou levados em conta os montantes já pagos.»

III. Factos, processo e questões prejudiciais

A. Processo C-374/16

11.

A RGEX GmbH é uma empresa de responsabilidade limitada que se dedicava ao comércio de automóveis. A empresa, constituída em 2007, encontra-se em liquidação desde 2015. O sócio único e diretor da RGEX era Rochus Geissel, que agora representa a empresa na qualidade de liquidatário.

12.

Na sua declaração do IVA de 2008, a RGEX declarou, designadamente, entregas intra-União de automóveis isentas de imposto e impostos pagos a montante no valor de 1985443,42 euros a respeito de 122 automóveis adquiridos pela EXTEL GmbH.

13.

O serviço tributário então competente não acolheu as declarações da RGEX e, por decisão de 31 de agosto de 2010, determinou o valor do IVA a pagar relativo a 2008 com base nas conclusões resultantes de duas fiscalizações referentes ao IVA. Assim, considerou que as entregas intra-União de automóveis declaradas como isentas de imposto para Espanha estavam sujeitas a imposto, uma vez que, na realidade, os automóveis em causa não tinham sido entregues em Espanha mas sim comercializados na Alemanha. Considerou igualmente que os impostos pagos a montante com base nas faturas da EXTEL não eram dedutíveis porque esta última era uma «empresa fictícia» que não tinha sede no endereço indicado nas suas faturas.

14.

A reclamação da RGEX contra esta decisão foi indeferida. Posteriormente, a RGEX impugnou esta decisão no Finanzgericht (tribunal tributário, Alemanha), competente para conhecer do processo.

15.

O Finanzgericht (tribunal tributário) julgou a ação em grande parte improcedente. Declarou, designadamente, que o endereço indicado pela EXTEL nas suas faturas, apesar de ser a sua sede estatutária, era apenas um «endereço de caixa de correio». No referido endereço, a EXTEL apenas podia ser contactada por correio. Embora naquela morada existisse um escritório de contabilidade, a EXTEL não realizava nele quaisquer atividades comerciais. O Finanzgericht também rejeitou os argumentos da RGEX assentes na alegada confiança legítima. No seu entender, o § 15 da UStG não prevê qualquer proteção em matéria de boa-fé no que respeita ao cumprimento dos requisitos da dedução do imposto pago a montante. Consequentemente, questões relativas à confiança legítima só podiam, no máximo, ser tomadas em conta no âmbito de um procedimento especial de equidade nos termos dos §§ 163 e 227 do AO.

16.

A RGEX interpôs recurso da decisão do tribunal tributário perante o Bundesfinanzhof (supremo tribunal alemão competente em matéria fiscal). Tendo dúvidas quanto à interpretação correta da legislação da UE, este tribunal decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1)

A fatura necessária para o exercício do direito à dedução nos termos do artigo 168.o, alínea a), conjugado com o artigo 178.o, alínea a), da [Diretiva IVA], contém o “endereço completo”, na aceção do artigo 226.o, n.o 5, da [mesma diretiva], quando a empresa prestadora indica, nas suas faturas, um endereço onde pode receber correio mas onde não exerce nenhuma atividade económica?

2)

O artigo 168.o, alínea a), conjugado com o artigo 178.o, alínea a), da Diretiva IVA, atendendo ao princípio da efetividade, opõe-se a uma prática nacional segundo a qual a boa-fé do destinatário da prestação quanto ao cumprimento dos requisitos para a dedução do imposto pago a montante não pode ser invocada no processo de liquidação tributária mas apenas no âmbito de um processo especial de equidade? Nesse caso, pode ser invocado o artigo 168.o, alínea a), conjugado com o artigo 178.o, alínea a), da Diretiva IVA?»

B. Processo C-375/16

17.

I. Butin, que administra uma concessionária de automóveis na Alemanha, baseou-se em faturas para deduzir o IVA pago a montante relativamente a vários veículos adquiridos a uma empresa, «Z», e que se destinavam a revenda. Uma vez que a Z opera exclusivamente na Internet, os veículos eram entregues a I. Butin ou aos seus funcionários, por vezes na rua onde Z tinha a sede da sua empresa — ainda que Z não gerisse uma concessionária a partir desse endereço — e por vezes em locais públicos, como nos parques das estações de caminho-de-ferro.

18.

No decurso de uma auditoria fiscal realizada a I. Butin, o auditor considerou que o imposto pago a montante apresentado nas faturas emitidas por Z não podia ser deduzido porque o endereço do fornecedor transmitido por Z nessas faturas estava incorreto. Nada nesse endereço indicava a presença de uma empresa: servia como um endereço de caixa de correio na qual Z apenas recolhia o correio. O auditor declarou que Z não tinha estabelecimento estável na Alemanha.

19.

O Serviço Tributário competente foi da mesma opinião e, em 13 de setembro de 2013, procedeu a um cálculo do IVA alterado para o período de 2009 a 2011. Por despacho de 1 de outubro de 2013, aquele serviço indeferiu o pedido de I. Butin no sentido de que o IVA fosse calculado de forma diferente por razões de equidade nos termos do § 163 do AO.

20.

O Finanzgericht, perante o qual I. Butin impugnou a decisão do Serviço Tributário, julgou a ação

procedente. Este tribunal considerou que a indicação de um endereço numa fatura, tal como exigido no § 14, n.º 4, primeiro período, ponto 1, da UStG, não significava que as atividades comerciais tivessem de ocorrer naquele local. Esse tribunal considerou que, à luz dos avanços tecnológicos e das mudanças nas práticas comerciais, a jurisprudência nacional existente estava desatualizada. Além disso, o Finanzgericht também julgou a ação procedente no que se refere ao pedido de alteração do cálculo do IVA por razões de equidade. Na sua opinião, I. Butin havia feito tudo o que dele poderia razoavelmente ser exigido para verificar a situação da Z enquanto empresa e a exatidão das informações contidas nas faturas.

21.

O Serviço Tributário interpôs recurso desse acórdão perante o Bundesfinanzhof. Este tribunal, tendo dúvidas quanto à correta interpretação do direito da UE, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1)

O artigo 226.º, n.º 5, da [Diretiva IVA] estabelece como requisito a indicação do endereço do sujeito passivo onde este exerce a sua atividade económica?

2)

Em caso de resposta negativa à primeira questão:

a)

Para a indicação do endereço nos termos do artigo 226.º, n.º 5, da Diretiva 2006/112/CE é suficiente um endereço de caixa postal?

b)

Qual é o endereço que deve ser indicado na fatura de um sujeito passivo que explora uma empresa (por exemplo, um comércio na Internet), não dispondo de um estabelecimento físico?

3)

No caso de não estarem cumpridos os requisitos formais relativos às faturas, previstos no artigo 226.º da Diretiva IVA, a dedução do imposto pago a montante deve ser concedida sempre que não exista evasão fiscal ou quando o sujeito passivo não sabia nem podia saber da sua participação numa fraude, ou será que o princípio da proteção da confiança legítima exige, nesse caso, que o sujeito passivo faça tudo o que razoavelmente lhe possa ser exigido para verificar a exatidão do conteúdo da fatura?»

C. Tramitação do processo no Tribunal de Justiça

22.

Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 22 de julho de 2016, os processos C?374/16 e C?375/16 foram apensos para efeitos da fase escrita e do acórdão.

23.

Foram apresentadas observações escritas por I. Butin, pelos Governos alemão e austríaco e pela Comissão.

IV. Análise

A. Observações preliminares

24.

A título preliminar, há que ter presente que o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O princípio da neutralidade fiscal subjacente ao sistema comum de IVA garante que todas as atividades económicas, independentemente da sua finalidade ou resultado, desde que sejam sujeitas a IVA, são tributadas de forma totalmente neutra (4). Esse princípio da neutralidade fiscal constitui a tradução, em matéria de IVA, do princípio da igualdade de tratamento (5).

25.

O artigo 168.o, alínea a) da Diretiva IVA enumera os requisitos materiais da dedução do imposto pago a montante. Para que os operadores possam beneficiar desse direito, devem ser cumpridos três requisitos. Em primeiro lugar, que o interessado seja um sujeito passivo no sentido da diretiva. Em segundo lugar, que os bens e serviços invocados para fundamentar esse direito sejam utilizados pelo sujeito passivo a jusante para efeitos das suas próprias operações tributadas. Em terceiro lugar, que, a montante, esses bens tenham sido entregues ou os serviços prestados por outro sujeito passivo (6).

26.

Quanto aos requisitos formais do direito a dedução, o artigo 178.o, alínea a) da Diretiva IVA prevê que o sujeito passivo deve possuir uma fatura emitida em conformidade com o disposto nas Secções 3 a 6 do Capítulo 3 do Título XI da referida diretiva (7). Entre essas disposições, o artigo 226.o da diretiva é particularmente relevante para efeitos do presente processo: fornece uma lista das menções que devem obrigatoriamente figurar na fatura. O quinto elemento a incluir na lista é «[o] nome e o endereço completo do sujeito passivo e do adquirente ou destinatário».

27.

Os requisitos materiais para a dedução do imposto pago a montante não estão em causa no presente processo. As questões prejudiciais apenas dizem respeito ao cumprimento dos requisitos formais do direito à dedução, sob dois prismas. Em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pretende obter uma interpretação do conceito de «endereço» na aceção do artigo 226.o da Diretiva IVA. Em segundo lugar, no caso de o Tribunal interpretar esse conceito como o endereço onde o fornecedor dos produtos ou serviços exerce a sua atividade económica, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta em que circunstâncias pode o sujeito passivo, não obstante, invocar a sua boa-fé no que respeita ao cumprimento dos requisitos estabelecidos no artigo 226.o, n.o 5, da Diretiva IVA.

B. Quanto à primeira questão no processo C-374/16 e às duas primeiras questões no processo C-375/16

28.

Com a primeira questão no processo C-374/16 e as duas primeiras questões no processo C-375/16, que examinarei em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se o artigo 226.o, n.o 5, da Diretiva IVA se opõe a uma legislação nacional que sujeita

o direito à dedução do IVA à indicação na fatura do endereço onde o emitente exerce a sua atividade económica.

29.

Com efeito, de acordo com a decisão de reenvio, a UStG — como tradicionalmente interpretada pelos órgãos jurisdicionais nacionais — exige que o «endereço» da fatura seja aquele em que o emitente exerce a sua atividade económica. Com base nessa jurisprudência, no processo principal, as faturas de duas empresas foram consideradas contrárias à UStG na medida em que o emitente indicava apenas um endereço de caixa de correio. Em consequência, os clientes desse empresário, tal como os recorrentes no processo principal, não podiam invocar as faturas emitidas por este último para deduzir o imposto pago a montante.

30.

Por razões que enunciarei em seguida, considero que o artigo 226.o, n.o 5, da Diretiva IVA se opõe a uma legislação nacional que sujeita o direito à dedução do IVA pago a montante à indicação na fatura do endereço onde o emitente exerce a sua atividade económica.

1. Alguns princípios relevantes

31.

Em primeiro lugar, alguns princípios importantes — que decorrem de jurisprudência assente — oferecem o contexto no âmbito do qual o conceito subjacente a «endereço» deve ser avaliado.

32.

A este respeito, o Tribunal declarou reiteradamente que o direito à dedução do IVA é um elemento essencial do mecanismo do IVA estabelecido pela diretiva IVA e que, por conseguinte, em princípio não pode ser limitado (8). A dedução do IVA pago a montante deve ser concedida se os requisitos substanciais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Mais especificamente, o Tribunal concluiu que a posse de uma fatura com as menções previstas no artigo 226.o da Diretiva 2006/112 constitui um requisito formal e não um requisito substancial do direito à dedução do IVA (9).

33.

Além disso, o artigo 226.o da Diretiva IVA especifica que, sem prejuízo das disposições específicas previstas naquela diretiva, apenas as menções enumeradas nesse artigo devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º dessa diretiva. De acordo com jurisprudência assente, os Estados-Membros não podem, por conseguinte, fazer depender o exercício do direito à dedução do IVA do respeito de requisitos relativos ao conteúdo das faturas que não estão expressamente previstos na Diretiva IVA (10).

34.

Nos processos supramencionados, o Tribunal de Justiça adotou sistematicamente uma abordagem realista e pragmática da interpretação do mecanismo do IVA, em vez de optar por uma mais formalista. Aquela abordagem parece não admitir medidas nacionais que não só interpretam o requisito relativo ao «endereço» numa fatura de um modo especialmente estrito e formalista, como também associam consequências significativas ao incumprimento desse requisito.

2. Interpretação literal do artigo 226.o, n.o 5, da Diretiva IVA

35.

Em segundo lugar, tal como salientado pela Comissão, nada existe no texto da Diretiva IVA que admita uma interpretação tão estrita desse requisito.

36.

O sentido habitual conferido a esse conceito (11), remete para qualquer tipo de endereço, incluindo um «endereço de caixa de correio», desde que a pessoa aí possa de facto ser contactada.

37.

A expressão lata utilizada no artigo 9.o, n.o 1, da Diretiva IVA para definir sujeito passivo (12) corrobora também este ponto de vista.

3. Interpretação teleológica do artigo 226.o, n.o 5, da Diretiva IVA

38.

Em terceiro lugar, acima de tudo, não se justifica uma interpretação estrita do conceito de «endereço» à luz da função da fatura no regime do IVA.

39.

Como o Tribunal de Justiça salientou, a fatura atesta a transação económica, permitindo à autoridade fiscal competente, em primeiro lugar, controlar o pagamento e a declaração do montante do imposto devido pelo emitente da fatura e, em segundo lugar, a existência do direito à dedução do IVA do sujeito passivo destinatário dos produtos ou serviços (13). Como tal, para o último, a fatura é o meio essencial de prova do seu direito a deduzir o IVA pago a montante.

40.

A obrigação prevista no artigo 226.o, n.o 5, da Diretiva IVA de inclusão do endereço do emitente na fatura deve ser lida à luz da dupla função da mesma. A indicação do endereço do emitente da fatura serve ? em combinação com o nome e o número de identificação IVA ? o objetivo de estabelecer um vínculo entre uma determinada transação económica e um operador económico específico, o emitente da fatura (14). Por outras palavras, permite que o emitente da fatura seja identificado.

41.

Essa identificação é essencial para que as autoridades fiscais possam realizar os controlos necessários a fim de verificar se o montante do IVA é declarado e pago (15). Por sua vez, a identificação permite igualmente ao sujeito passivo verificar se o emitente é um sujeito passivo para efeitos de IVA.

42.

Neste contexto, não posso comungar da opinião, expressa pelos Governos austríaco e alemão, de que a existência de atividades económicas reais, ou a presença tangível da empresa do operador no endereço indicado na fatura, é necessária para permitir a identificação correta do emitente da fatura e para o contactar. Com efeito, nos termos do artigo 226.o da Diretiva IVA, a fatura também deve incluir uma série de outros elementos que servem essa finalidade. Entre eles, é de particular importância o número de identificação IVA do fornecedor dos produtos ou serviços. Esse número pode ser facilmente verificado pelas autoridades. Além disso, a validade desse número pode também ser verificada, inclusivamente em linha, por qualquer pessoa.

43.

Convém não esquecer que, para obter um número de identificação IVA, as empresas devem completar um processo de registo, no âmbito do qual são obrigadas a enviar um formulário de registo local do IVA, juntamente com documentação comprovativa. Os Estados-Membros têm a obrigação de armazenar determinadas informações, nos termos das regras do IVA (16). Assim, os Estados-Membros são obrigados a reunir uma variedade de informações sobre todos os operadores económicos, aos quais tenha sido atribuído um número de identificação IVA (17). Não precisam efetivamente de ter em conta — apenas ou em especial — o endereço que aparece numa fatura para identificar o emitente e determinar onde e como pode ser contactado.

4. Interpretação nas condições atuais

44.

Em quarto lugar, o requisito de exercício de atividades económicas (ou, a título subsidiário, dispor de instalações) no endereço indicado na fatura, é — com salientado pelo órgão jurisdicional de reenvio — pouco convincente, tendo em conta a variedade de formas de organização das empresas e das atividades económicas nos dias de hoje. Este argumento é especialmente válido se tivermos em conta a recente evolução da economia por via, nomeadamente, do comércio eletrónico, ou da partilha de escritórios e do teletrabalho.

45.

Tendo em mente esses desenvolvimentos, é, por vezes, difícil associar uma atividade económica a uma determinada localização física. Tal como Igor Butin salienta nas suas observações escritas, é atualmente possível administrar empresas, comprando e revendendo produtos numa plataforma na Internet, dispondo apenas de um computador e de uma ligação à Internet, a partir praticamente de qualquer parte do mundo.

46.

Por conseguinte, o requisito do exercício de uma atividade económica no endereço indicado na fatura (ou de dispor de instalações) constituiria um problema no caso das empresas que não realizam a sua atividade (total ou principalmente) a partir de um local específico.

47.

Não se pode argumentar que esta «desconexão» das instalações comerciais de um determinado local seja um fenómeno novo, que o legislador da UE não tenha considerado na Diretiva IVA atualmente em vigor. A Diretiva IVA foi reformulada em 2006, altura em que o processo de digitalização já marcava profundamente a economia da União Europeia. Na verdade, uma série de disposições dessa Diretiva abordam questões como, por exemplo, as comunicações eletrónicas e os serviços prestados por meios eletrónicos (18).

5. Interpretação à luz da jurisprudência anterior do Tribunal

48.

Em quinto lugar, como observa o próprio órgão jurisdicional de reenvio, a interpretação «tradicional» da UStG parece difícil de conciliar com a recente jurisprudência do Tribunal de Justiça e, em particular, com o acórdão PPUH Stehcemp (19).

49.

Nesse processo, o Tribunal considerou que o requerente podia deduzir o IVA com base nas faturas emitidas por um operador que o órgão jurisdicional nacional considerou ser inexistente. Ao avaliar os factos do processo, o órgão jurisdicional de reenvio observou que o edifício designado no registo comercial como sede social do operador estava em «estado arruinado». No entanto, o Tribunal considerou que o facto de não poder ser exercida qualquer atividade na sede social da empresa «não [excluía] que essa atividade pudesse ser desenvolvida noutros locais diferentes da sede social». O Tribunal de Justiça acrescentou em particular que «[q]uando a atividade económica consiste em fornecimentos de bens realizados no âmbito de várias vendas sucessivas, o primeiro adquirente e revendedor destes bens pode limitar-se a instruir o primeiro vendedor a transportar os bens diretamente para o segundo adquirente mesmo que ele próprio não disponha dos meios de armazenamento e de transporte indispensáveis para proceder à entrega dos bens em causa» (20).

50.

Esse acórdão confirma a opinião de que não constitui um requisito do direito à dedução do IVA pelo destinatário dos bens ou serviços que as atividades económicas sejam exercidas no endereço indicado na fatura. Por conseguinte, é suficiente que o fornecedor possa ser, pronta e efetivamente, contactado nesse endereço.

51.

Contrariamente ao referido nas observações dos Governos alemão e austríaco, esta posição não é posta em causa pelo acórdão do Tribunal de Justiça no processo Planzer Luxembourg (21).

52.

Esse processo dizia respeito a uma questão jurídica diferente das do caso vertente. No processo Planzer Luxembourg solicitava-se ao Tribunal de Justiça que determinasse se uma dada empresa estava efetivamente estabelecida na União Europeia. Para o efeito, o Tribunal de Justiça interpretou, nomeadamente, os termos «empresa» e «estabelecimento» para efeitos da décima Terceira Diretiva (22). Os critérios mencionados pelo Tribunal nesse processo — a que se referem os Governos alemão e austríaco — são, portanto, relevantes para avaliar o estabelecimento efetivo de uma empresa na União Europeia, mas não fornecem qualquer

elemento interpretativo útil para determinar qual o endereço que pode ser indicado na fatura.

53.

Tendo em conta o que precede, proponho responder à primeira questão no processo C?374/16 e às duas primeiras questões no processo C?375/16, no sentido de que o artigo 226.o, n.o 5, da Diretiva IVA se opõe a qualquer legislação nacional que sujeite o direito à dedução do IVA à indicação na fatura do endereço do local onde o emitente realiza a sua atividade económica.

C. A segunda questão no processo C?374/16 e a terceira questão no processo C?375/16

54.

A segunda questão no processo C?374/16 e a terceira questão no processo C?375/16 dizem respeito às consequências que podem resultar da boa-fé de um sujeito passivo quanto à exatidão formal das faturas emitidas por outro sujeito passivo. No essencial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber junto do Tribunal de Justiça se, e, em caso de resposta afirmativa, de que forma, um sujeito passivo pode invocar a sua boa-fé nas situações em que o endereço indicado na fatura esteja incompleto ou incorreto.

55.

Uma vez que essas questões se baseiam na premissa de que um sujeito passivo deve exercer uma atividade económica no endereço indicado na fatura, não há necessidade de lhes responder, à luz da resposta proposta à primeira questão no processo C?374/16 e às duas primeiras questões no processo C?375/16.

56.

No entanto, abordarei os problemas suscitados nessas questões, no caso de a resposta do Tribunal às questões anteriores divergir da visão que expressei acima. Devo, em especial, centrar-me na possibilidade e, em caso de resposta afirmativa, na forma, de um sujeito passivo invocar a sua boa-fé quanto à exatidão formal do endereço do emitente de uma fatura, nas situações em que a autoridade verifique que este pode estar envolvido em fraude ou em irregularidades.

1. Boa-fé quanto à integridade da fatura

57.

A questão da fraude ou das irregularidades parece relevante nos processos em apreço, uma vez que, nos dois despachos de reenvio, nos processos principais, surgiram questões relativas ao carácter fraudulento do estabelecimento do emitente das faturas ou das transações relacionadas com essas faturas.

58.

A este respeito, deve ter-se presente que o Tribunal de Justiça declarou recentemente no processo PPUH Stehcamp que um sujeito passivo perde o direito à dedução quando sabia ou tinha a obrigação de saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que envolvia uma fraude em sede de IVA. Em contrapartida, quando os requisitos materiais e formais para a constituição e exercício do direito à dedução estiverem reunidos, não é compatível com a Diretiva IVA «sancionar com a negação desse direito um sujeito passivo que não sabia nem podia saber que a operação em causa estava envolvida numa fraude cometida pelo fornecedor ou que outra

operação da cadeia de entregas, anterior ou posterior à realizada por esse sujeito passivo, estava viciada por fraude ao IVA (23)». Essa é a expressão na legislação da UE do princípio a que o órgão jurisdicional de reenvio se refere como «boa-fé» ou «confiança legítima».

59.

Por conseguinte, pode ser recusado o direito à dedução a um sujeito passivo, se for demonstrado que agiu de forma imprudente, sem mostrar a diligência que se pode esperar de um operador razoavelmente avisado (24). Claramente, as medidas que, num determinado caso, podem ser razoavelmente exigidas a um sujeito passivo para se certificar de que as suas operações não estão envolvidas numa fraude cometida por um operador a montante depende essencialmente das circunstâncias do referido caso (25). No entanto, não é razoável obrigar um sujeito passivo a realizar verificações circunstanciadas ou morosas sobre a precisão e exatidão dos dados formais incluídos em cada uma das faturas de todos os seus fornecedores. Tal não seria viável, nem do ponto de vista prático, nem económico.

60.

Além disso, o Tribunal de Justiça declarou já que, em princípio, «incumbe às autoridades fiscais efetuar as inspeções necessárias junto dos sujeitos passivos a fim de detetar irregularidades e fraudes ao IVA, bem como impor sanções ao sujeito passivo que cometa essas irregularidades e fraudes (26)».

61.

Obviamente, quando um sujeito passivo encontra indícios que permitem suspeitar da existência de fraude ou abuso, pode esperar-se do mesmo que obtenha informações sobre o seu fornecedor, para se certificar da fiabilidade do mesmo (27). No entanto, nesse caso, as autoridades fiscais também não podem obrigar um sujeito passivo, atendendo ao risco de recusa do direito à dedução, a realizar controlos complexos e aprofundados, transferindo, de facto, para o mesmo as suas próprias incumbências de fiscalização (28). É impensável, por exemplo, que um sujeito passivo seja obrigado a verificar se o endereço de um fornecedor constante de uma fatura é o local onde este exerce efetivamente a sua atividade económica ou possui instalações comerciais, ou se o fornecedor está legal ou efetivamente estabelecido nesse endereço.

62.

Assim, o direito à dedução pode ser recusado se o sujeito passivo não estiver de boa-fé no que diz respeito à existência de fraude ou de irregularidades (porque as conhecia ou tinha a obrigação de conhecê-las). No entanto, fator importante, isso é verdade independentemente de estarem cumpridas, ou não, os requisitos formais nas faturas relacionadas com essas transações.

63.

Por outras palavras, caso, em determinadas circunstâncias, possa existir um dever de prudência mais complexo, que exija que um sujeito passivo seja mais prudente nas suas transações com um fornecedor, esse dever só pode derivar do facto de o sujeito passivo saber ou ter a obrigação de saber de possíveis fraudes ou irregularidades cometidas por aquele. Esse dever não pode, ao invés, ser justificado pelo simples facto de o endereço incluído numa fatura estar incompleto, errado ou não ser verdadeiro. Em primeiro lugar, a menos que o erro seja manifesto, é difícil verificar a exatidão do endereço. Em segundo lugar, um erro também pode parecer um mero lapso, o que pode ser difícil de perceber para um sujeito passivo.

64.

Por conseguinte, a jurisprudência do Tribunal de Justiça não permite uma interpretação das regras do IVA, tal como a proposta pelo órgão jurisdicional de reenvio, segundo a qual, se os requisitos formais de dedução não forem cumpridos, a dedução só deve ser concedida quando o sujeito passivo tiver tomado todas as medidas que dele se poderia razoavelmente exigir para efeitos de verificação da exatidão do conteúdo das faturas. Com efeito, esta interpretação introduziria uma limitação significativa do direito à dedução que as regras do IVA não permitem.

65.

Essa interpretação teria igualmente o efeito de transferir indevidamente o ónus da prova para o destinatário das faturas relativamente a um possível envolvimento numa situação de fraude, ou consciência dessa situação. Para corroborar o que expus no n.º 60, supra, o Tribunal de Justiça declarou que «[c]abe 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» (29). Nesse contexto, cumpre igualmente notar que nem sempre é fácil para um sujeito passivo provar, na medida do necessário, que fez, nas palavras do órgão jurisdicional de reenvio no processo C-375/16, «tudo o que dele poderia razoavelmente ser exigido para verificar a exatidão do conteúdo das faturas».

66.

Ao contrário do que é sugerido pelo órgão jurisdicional de reenvio, isso não implica que os requisitos formais estabelecidos no artigo 226.º da Diretiva IVA fiquem esvaziados de sentido. Como a Comissão sublinha, com razão, mesmo que o cumprimento de todos esses requisitos não seja essencial para que um sujeito passivo possa ter direito à dedução, os Estados-Membros podem ainda obrigar os sujeitos passivos a agir no sentido de completar e/ou corrigir as faturas e prever sanções em caso de inobservância dos requisitos formais, desde que essas medidas não excedam o necessário para alcançar o objetivo de assegurar a cobrança exata do imposto e evitar a evasão fiscal, não podendo essas medidas pôr em causa a neutralidade do regime do IVA (30).

2. Proteção judicial efetiva do direito à dedução

67.

No processo C-374/16, o órgão jurisdicional de reenvio levantou igualmente a questão de saber se o facto de o recorrente apenas poder invocar o direito à dedução num processo especial de equidade separado está em conformidade com o artigo 168.º, alínea a), em conjugação com o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, tendo em conta o princípio da efetividade. O órgão jurisdicional de reenvio explica que, nos termos da legislação nacional, o recorrente não pode invocar o argumento da boa-fé ou da confiança legítima no processo ordinário de liquidação tributária, mas deve instaurar ações separadas.

68.

Uma vez que a indicação de um endereço de caixa de correio está em conformidade com o disposto no artigo 226.º, n.º 5, da Diretiva IVA, esta questão não tem qualquer relevância para o processo principal. Na verdade, se o meu entendimento estiver correto, os recorrentes no

processo principal poderão invocar deduções nos processos ordinários de liquidação tributária, sem necessidade de recorrer ao processo especial de equidade.

69.

Seja como for, abordarei ainda essa questão, no caso de algumas das faturas em causa no processo principal não respeitarem os requisitos formais estabelecidos no artigo 226.o da Diretiva IVA, por outros motivos.

70.

De acordo com o princípio da autonomia processual, compete, na falta de regulamentação da UE, aos Estados-Membros estabelecer procedimentos internos para evitar a fraude ao IVA. A este respeito, compete ao ordenamento jurídico interno dos Estados-Membros designar as autoridades competentes para combater a fraude ao IVA e estabelecer regras processuais pormenorizadas com vista a assegurar a salvaguarda dos direitos que o direito da União confere aos particulares. No entanto, essas normas não podem ser menos favoráveis do que as que regulam situações análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e tornar, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (princípio da efetividade) (31).

71.

No que diz respeito ao princípio da efetividade, o Tribunal de Justiça declarou que a questão de saber se uma disposição processual nacional torna impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos que a ordem jurídica da UE confere deve ser analisada tendo em conta o lugar que essa disposição ocupa no processo, visto como um todo, na sua tramitação e nas suas particularidades, perante as várias instâncias nacionais. Para esse efeito, há que tomar em consideração os princípios que estão na base do sistema jurisdicional nacional, como a proteção dos direitos da defesa, o princípio da segurança jurídica e a correta tramitação do processo (32). Cabe, em princípio, ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar a compatibilidade das medidas nacionais com esses princípios, tendo em conta todas as circunstâncias do processo (33).

72.

No caso em apreço, o Tribunal de Justiça não dispõe de informações suficientemente pormenorizadas sobre o processo especial de equidade (e sobre as diferenças entre este e o processo ordinário de liquidação tributária) para poder pronunciar-se sobre a compatibilidade das normas processuais nacionais, como as que estão em causa no processo principal, com o disposto na Diretiva IVA. Assim, de acordo com a jurisprudência acima referida, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio decidir, à luz dos princípios identificados na jurisprudência do Tribunal de Justiça, se o direito de um sujeito passivo a invocar a sua boa-fé quanto à exatidão formal das faturas está efetivamente protegido num processo como o processo especial de equidade estabelecido nos §§ 163 e 227 do AO.

73.

Na sua análise, o órgão jurisdicional de reenvio deve, em minha opinião, considerar especialmente se a duração, a complexidade e os custos associados a esse processo especial criam dificuldades desproporcionadas para o sujeito passivo. Essas dificuldades são, sem dúvida, mais significativas quando, para reivindicações que dizem essencialmente respeito às mesmas questões jurídicas e/ou às mesmas transações conexas, o sujeito passivo deve iniciar, em paralelo, dois ou mais diferentes processos judiciais (34).

74.

Ainda que não possa dar orientações mais específicas, devo, no entanto, expressar as minhas dúvidas quanto à compatibilidade das regras processuais nacionais em causa com a legislação da UE, à luz de determinados elementos mencionados no despacho de reenvio. O direito de reclamar a dedução do IVA pago a montante por um sujeito passivo decorre das disposições da Diretiva IVA e não da equidade. Isso é verdade, independentemente de as faturas relevantes estarem totalmente conformes com o artigo 226.o dessa Diretiva.

75.

Por outras palavras, mesmo nessas circunstâncias, as autoridades não têm poder de apreciação quanto ao facto de o sujeito passivo ter a possibilidade de deduzir o IVA pago a montante. Por conseguinte, do ponto de vista processual, não vejo qualquer diferença substancial entre a situação de um sujeito passivo que tem direito a dedução quando as condições formais das faturas estão cumpridas e a situação em que essa pessoa tem esse direito, apesar da não conformidade. Não vejo razão para que um sujeito passivo não deva ter legitimidade para invocar esse direito no contexto do processo de liquidação tributária ordinário.

76.

Cabe, no entanto, ao órgão jurisdicional nacional pronunciar-se sobre esta questão.

77.

Com base no que precede, proponho responder à segunda questão no processo C-374/16 e à terceira questão no processo C-375/16, no sentido de que, em substância, o artigo 168.o, alínea a) e o artigo 178.o, alínea a), da Diretiva IVA se opõem a legislação nacional de acordo com a qual, quando os requisitos formais das faturas não são cumpridos, a dedução só é concedida se o sujeito passivo provar que tomou todas as medidas que dele possam razoavelmente ser exigidas para se certificar de que o conteúdo da fatura estava correto. Compete ao órgão jurisdicional nacional avaliar se as regras processuais nacionais que permitem a um sujeito passivo invocar a sua boa-fé em relação à regularidade da fatura são compatíveis com o princípio da efetividade, atendendo, nomeadamente, à duração, à complexidade e aos custos associados aos processos correspondentes.

V. Conclusão

78.

Em conclusão, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais apresentadas pelo Bundesfinanzhof (Alemanha) do seguinte modo:

—

O artigo 226.o, n.o 5, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa

ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado («Diretiva IVA») opõe-se à legislação nacional que sujeite o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado à indicação na fatura do endereço onde o emitente exerce a sua atividade económica;

Os artigos 168.º, alínea a), e 178.º, alínea a), da Diretiva IVA opõem-se a legislação nacional, segundo a qual, quando os requisitos formais das faturas não são cumpridos, a dedução só é concedida se o sujeito passivo provar que tomou todas medidas que dele razoavelmente poderiam ser exigidas para verificar a exatidão do conteúdo das faturas;

Compete ao órgão jurisdicional nacional avaliar se as regras processuais nacionais que permitem que um sujeito passivo invoque a sua boa-fé em relação à regularidade de uma fatura são compatíveis com o princípio da efetividade, nomeadamente, atendendo à duração, à complexidade e aos custos associados aos processos correspondentes.

(1) Língua do processo: inglês.

(2) JO 2006, L 347, p. 1.

(3) A disposição aplicável *ratione temporis* ao processo C-374/16 era a vigente antes da revisão da Diretiva IVA em 2010. Contudo, essa revisão não é relevante para efeitos do presente processo, uma vez que não afetou a obrigação de incluir o endereço na fatura nos termos do artigo 226.o da Diretiva.

(4) Acórdão de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, n.o 19.

(5) Acórdão de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, n.o 49.

(6) Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719 («PPUH Stehcemp»), n.o 28.

(7) V. Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.o 29.

(8) V. acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, n.o 37 e jurisprudência referida.

(9) Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, n.o 38.

(10) V., nesse sentido, acórdãos de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, n.o 25, e de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, n.o s 40 e 41.

(11) V., por analogia, acórdão de 4 de junho de 2015, Comissão/Polónia, C-678/13, não publicado, EU:C:2015:358, n.o 46 e jurisprudência referida.

(12) Essa disposição estipula: «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» (sublinhado nosso).

- (13) V., nesse sentido, acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 27, que remete para as Conclusões da advogada-geral J. Kokott no mesmo processo (EU:C:2016:101).
- (14) V., nesse sentido, as Conclusões da advogada-geral J. Kokott em Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:101, n.ºs 34 e 35.
- (15) V., nesse sentido, as Conclusões da advogada-geral J. Kokott em Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:101, n.º 34.
- (16) V., em especial, o artigo 17.º, n.º 1, alínea b), do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (reformulação) (JO 2010, L 268, p. 1). Esta disposição exige que os Estados-Membros armazenem num sistema eletrónico, nomeadamente, «[d]ados relativos à identidade, atividade, forma jurídica e endereço das pessoas a quem tenha atribuído um número de identificação IVA, recolhidos por força do artigo 213.º da Diretiva 2006/112/CE, bem como a data de emissão desse número».
- (17) V., por analogia, acórdão de 1 de março de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, n.ºs 48 e 49. As autoridades nacionais podem, além disso, solicitar quaisquer informações que possam ajudar a efetuar uma avaliação correta do IVA, monitorizar a aplicação correta do IVA, em especial nas transações intra-União, e combater a fraude do IVA de autoridades administrativas de outros Estados-Membros por força do Regulamento n.º 904/2010 do Conselho.
- (18) V., em especial, os considerandos 46, 47, 56, e 57 da Diretiva IVA.
- (19) Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719.
- (20) V. Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 35.
- (21) Acórdão de 28 de junho de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397.
- (22) Décima Terceira Diretiva 86/560/CEE do Conselho, de 17 de novembro de 1986, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade (JO 1986, L 326, p. 40).
- (23) V. Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 49.
- (24) V., em especial, os acórdãos de 27 de setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, EU:C:2007:548, n.ºs 65 e 66; de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, n.ºs 24, 25 e 27, e de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, n.ºs 25 e 26.
- (25) V. Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 51.
- (26) V., em especial, acórdãos de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 62.

(27) V. acórdãos de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid, C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, n.o 60, e acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcamp, C?277/14, EU:C:2015:719, n.o 52.

(28) V. acórdãos de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid, C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, n.o 65, e de 31 de janeiro de 2013, LVK, C?643/11, EU:C:2013:55, n.o 62.

(29) V. acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcamp, C?277/14, EU:C:2015:719, n.o 50. V., também, o acórdão de 6 de dezembro de 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, n.o 43.

(30) V. acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, n.o s 41 e 42, e Conclusões do advogado?geral Y. Bot no processo Senatex, C?518/14, EU:C:2016:91, n.o 45.

(31) Acórdão de 12 de fevereiro de 2015, Surgicare, C?662/13, EU:C:2015:89, n.o 26.

(32) Acórdão de 12 de fevereiro de 2015, Surgicare, C?662/13, EU:C:2015:89, n.o 28.

(33) Acórdão de 12 de fevereiro de 2015, Surgicare, C?662/13, EU:C:2015:89, n.o 27.

(34) V., para o efeito, acórdão de 15 de abril de 2008, Impact, C?268/06, EU:C:2008:223, n.o 51.