62018CC0329

CONCLUSÕES DO ADVOGADO GERAL

MICHAL BOBEK

apresentadas em 22 de maio de 2019 (1)

Processo C-329/18

Valsts ieņēmumu dienests

contra

SIA Altic

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Augstākā tiesa (Supremo Tribunal, Letónia)]

«Pedido de decisão prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Direito a deduzir o IVA — Recusa — Fornecimento por parceiros contratuais envolvidos numa fraude fiscal — Dever de diligência do sujeito passivo — Pertinência do cumprimento de obrigações setoriais pelo sujeito passivo — Regulamento (CE) n.º 178/2002 — Dever de rastreabilidade — Regulamento (CE) n.º 852/2004 — Regulamento (CE) n.º 882/2004 — Registo de operadores de empresas do setor alimentar»

I. Introdução

1.

A empresa SIA Altic comprou sementes de colza a outras duas empresas e deduziu o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante relativo às referidas operações. Uma inspeção efetuada pelas autoridades tributárias letãs revelou que se tratava de empresas fictícias. Assim, as autoridades tributárias consideraram que as transações não tinham tido lugar e exigiram à SIA Altic o pagamento do IVA correspondente. A SIA Altic requereu a anulação da referida decisão. Tanto a primeira como a segunda instância dos tribunais nacionais se pronunciaram a seu favor.

2.

Chamado a conhecer do processo em sede de recurso, o Augstākā tiesa (Supremo Tribunal, Letónia) tem dúvidas quanto à correta interpretação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (2), em conjugação com os requisitos da regulamentação setorial no domínio da legislação alimentar. Essas dúvidas estão relacionadas com a alegação das autoridades tributárias letãs de que a SIA Altic tinha a obrigação de saber do envolvimento dos seus parceiros contratuais numa fraude ao IVA, uma vez que estava ligada ao setor alimentar e, por conseguinte, estava obrigada a proceder à verificação dos seus parceiros contratuais segundo o mais elevado dever de diligência aplicável neste setor, em conformidade com as obrigações impostas pelos Regulamentos (CE) n.º 178/2002 (3) (CE) n.º 852/2004 (4) e (CE) n.º 882/2004 (5).

3.

O presente processo dá ao Tribunal de Justiça a possibilidade de aprofundar a sua jurisprudência

quanto aos critérios para determinar se um operador «sabia ou tinha a obrigação de saber» que participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA para efeitos de recusa do direito à dedução. Mais precisamente, pergunta-se ao Tribunal de Justiça se, e em que medida, as obrigações setoriais específicas aplicáveis a operadores que estão ligados a determinados setores, como as relativas à legislação alimentar, são pertinentes para a avaliação fiscal global no sentido de saber se um operador sabia ou tinha a obrigação de saber que participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA.

II. Quadro jurídico

A. Diretiva IVA

4.

Nos termos do artigo 168.o da Diretiva IVA:

«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.

Nos termos do artigo 178.o da Diretiva IVA:

«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 os artigos 220.o a 236.o, 238.o, 239.o e 240.o;

[...]»

6.

O artigo 220.o da Diretiva IVA 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 outros sujeitos passivos ou a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos;

[...]»

7.

Nos termos do artigo 226.o da Diretiva IVA:

«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:

[...]

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 extensão e natureza dos serviços prestados;

[...]»

8.

O artigo 273.o da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«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.»

B. Regulamento n.o 178/2002

9.

Os considerandos 28 e 29 do Regulamento n.o 178/2002 estão redigidos nos seguintes termos:

«(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.»

10.

Nos termos do artigo 3.o do Regulamento n.o 178/2002:

«[...]

2)

“empresa do setor alimentar”, qualquer empresa, com ou sem fins lucrativos, pública ou privada, que se dedique a uma atividade relacionada com qualquer das fases da produção, transformação e distribuição de géneros alimentícios;

3)

“operador de uma empresa do setor alimentar”, a pessoa singular ou coletiva responsável pelo cumprimento das normas da legislação alimentar na empresa do setor alimentar sob o seu controlo;

[...]

15)

“rastreabilidade”, 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;

16)

“fases da produção, transformação e distribuição”, qualquer fase, incluindo a importação, desde a produção primária de um género alimentício até à sua armazenagem, transporte, venda ou fornecimento ao consumidor final e, quando for o caso, a importação, produção, fabrico, armazenagem, transporte, distribuição, venda e fornecimento de alimentos para animais;

[...]»

11.

O artigo 18.o do Regulamento n.o 178/2002 prevê:

«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.

3. Os operadores das empresas do setor alimentar e do setor dos alimentos para animais devem dispor de sistemas e procedimentos para identificar outros operadores a quem tenham sido fornecidos os seus produtos. Essa informação será facultada às autoridades competentes, a seu pedido.

4. Os géneros alimentícios e os alimentos para animais que sejam colocados no mercado, ou suscetíveis de o ser, na Comunidade devem ser adequadamente rotulados ou identificados por forma a facilitar a sua rastreabilidade, através de documentação ou informação cabal de acordo com os requisitos pertinentes de disposições mais específicas.

5. Para efeitos da aplicação dos requisitos do presente artigo no que se refere a setores específicos, poderão ser adotadas disposições de acordo com o procedimento previsto no n.o 2 do artigo 58.o»

C. Regulamento n.o 852/2004

12.

O artigo 6.o do Regulamento n.o 852/2004 (sob a epígrafe «Controlos oficiais, registo e aprovação dos estabelecimentos») tem a seguinte redação:

«1. Os operadores das empresas do setor alimentar cooperam com as autoridades competentes em conformidade com a demais legislação comunitária aplicável ou, caso esta não exista, com a legislação nacional.

2. 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.

[...]»

D. Regulamento n.o 882/2004

13.

O artigo 31.o, n.o 1, do Regulamento n.o 882/2004 prevê o seguinte:

«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 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.»

III. Matéria de facto, tramitação processual e questões prejudiciais

14.

A empresa SIA Altic (a seguir «recorrida») comprou sementes de colza à SIA Sakorex (em julho e agosto de 2011) e à SIA Ulmar (em outubro de 2011). As sementes de colza foram devidamente recebidas e armazenadas num depósito (silo) da empresa SIA Vendo. A recorrida deduziu o IVA pago a montante relativo às referidas operações.

15.

Uma inspeção tributária efetuada pela Valsts ieņēmumu dienests (Administração Tributária Nacional, Letónia; a seguir «VID») revelou que a SIA Sakorex e a SIA Ulmar eram empresas fictícias. A VID considerou que as operações entre a recorrida e essas empresas não tinham tido lugar e, por decisão de 14 de setembro de 2012, impôs à recorrida o pagamento do IVA previamente deduzido, de uma multa e dos juros de mora.

16.

A recorrida interpôs recurso contencioso administrativo com o objetivo de obter a anulação da referida decisão. Tanto a primeira como a segunda instância dos tribunais nacionais se pronunciaram a seu favor. Em especial, o Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional, Letónia) declarou, nomeadamente, que não havia dúvida de que o produto em causa tinha sido depositado no silo da SIA Vendo na quantidade e nas datas indicadas nos documentos pertinentes. Os documentos constantes dos autos e as explicações dadas pela recorrida demonstraram, além disso, que esta tinha agido de boa-fé. Acresce que a natureza da operação não exigia a verificação da capacidade dos outros parceiros contratuais para prestar o serviço, uma vez que o vendedor efetuou a entrega dos bens no local da entrega estipulado no contrato. Nos termos do contrato celebrado entre a recorrida e a SIA Vendo, esta empresa era responsável pela exatidão da informação que figurava na guia de remessa e pelas correspondentes consequências. Por último, o referido órgão jurisdicional decidiu que a VID não tinha indicado quais as ações específicas, decorrentes de uma exigência legal direta, que a recorrida devia ter realizado e não realizou para verificar a capacidade dos seus parceiros contratuais para proceder às entregas dos bens. Assim, o Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional) concluiu que os elementos de prova apresentados no caso em apreço não demonstraram a existência de uma ação deliberada por parte da recorrida para obter uma vantagem consistente na dedução do IVA pago a montante.

17.

A VID interpôs recurso desta sentença para o Augstākā tiesa (Supremo Tribunal), o órgão jurisdicional de reenvio. A VID alega que o Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional) cometeu um erro ao considerar que nenhum ato normativo obriga a verificar a

proveniência dos bens adquiridos. Em conformidade com o Regulamento n.º 178/2002, os operadores de empresas do setor alimentar devem estar em condições de identificar qualquer outra substância destinada a ser incorporada num género alimentício ou num alimento para animais, ou com probabilidades de o ser. Para o efeito, os referidos operadores devem dispor de sistemas e procedimentos que permitam que essa informação seja colocada à disposição das autoridades competentes, a seu pedido. Assim, nos termos do Regulamento n.º 178/2002, a recorrida estava obrigada a proceder a uma verificação minuciosa dos seus parceiros contratuais, tendo em conta que participavam na cadeia alimentar. A recorrida não verificou se os seus parceiros contratuais estavam registados na P?rtikas un veterin?rais dienests (Agência de segurança alimentar e veterinária, Letónia), de modo que não levou a cabo a mínima verificação acerca dos seus parceiros contratuais, o que, segundo a VID, demonstra que a recorrida sabia ou tinha a obrigação de saber que as referidas operações eram parte de uma fraude ao IVA.

18.

A recorrida considera que as normas invocadas pela VID não são aplicáveis, dado que as sementes adquiridas se destinavam à produção de combustíveis e não estavam de modo algum relacionadas com qualquer tipo de géneros alimentícios. Por conseguinte, não se justifica aplicar?lhe a legislação relativa aos operadores de empresas do setor alimentar.

19.

Neste contexto, o Augst?k? 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 [IVA] ser interpretado, tendo em conta o objetivo do Regulamento (CE) 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 [IVA], 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?»

20.

Foram apresentadas observações escritas pelos Governos letão e espanhol, bem como pela Comissão Europeia. Essas partes interessadas, bem como a recorrida participaram na audiência que teve lugar em 6 de março de 2019.

IV. Análise

21.

As presentes conclusões estão estruturadas da forma a seguir indicada. Após algumas considerações preliminares (A), exporei a jurisprudência relativa à questão da diligência exigida em matéria de IVA em situações em que se verifique que a fraude foi cometida por parceiros contratuais (B). Analisarei depois a primeira questão, destinada a saber se o incumprimento das obrigações setoriais não relacionadas com o IVA que incumbem a um sujeito passivo, nomeadamente a obrigação de rastreabilidade prevista no artigo 18.o do Regulamento n.o 178/2002, deve conduzir à recusa do direito à dedução do IVA pago a montante (C). Seguidamente, debruçar-me-ei sobre a segunda questão, que consiste essencialmente em saber se a falta de verificação pelo sujeito passivo do cumprimento da obrigação de registo dos parceiros contratuais imposta pelo Regulamento n.o 882/2004 é pertinente para determinar se o mesmo sujeito passivo deveria saber que estava a participar numa operação associada a uma fraude ao IVA (D).

A. Considerações preliminares

22.

As questões suscitadas neste processo dizem exclusivamente respeito à questão de saber se um sujeito passivo deve ser privado do direito à dedução com base na sua alegada falta de diligência, analisada por referência ao seu comportamento em relação às obrigações que lhe são impostas, bem como aos seus parceiros contratuais, por força de regras setoriais que não são de natureza fiscal. É, assim, considerado como dado adquirido que as demais condições materiais e formais do direito à dedução se encontram preenchidas.

23.

Existem duas outras declarações de facto apuradas pelo órgão jurisdicional de reenvio que considerarei como adquiridas.

24.

Em primeiro lugar, não se contesta que os parceiros contratuais da recorrida são empresas fictícias. Embora não tenha sido possível determinar a origem dos bens, estes foram, contudo, entregues e eram aparentemente de boa qualidade.

25.

Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio considerou que não existem elementos de prova em apoio da alegação da recorrida de que as sementes em causa se destinavam à produção de combustível. Nos contratos celebrados pela recorrida com ambos os parceiros contratuais constava uma cláusula que exigia a conformidade dos bens com os requisitos da Agência de segurança alimentar e veterinária. Além disso, as empresas identificadas pela recorrida como seus parceiros contratuais não estão ligadas à produção de combustível. Assim, após ter apreciado os elementos de prova que lhe foram apresentados, o órgão jurisdicional de reenvio chegou à conclusão de que as obrigações do Regulamento n.o 178/2002 deviam aplicar-se à entrega dos bens em causa (e, por conseguinte, também à recorrida no que diz respeito à referida entrega).

B. Jurisprudência em matéria de fraude e de direito à dedução do IVA

26.

O Tribunal de Justiça tem sublinhado a importância do direito à dedução em várias ocasiões. Tem sido descrito como um «princípio fundamental do sistema comum do IVA» (6) e «parte integrante do mecanismo do IVA» que não pode, em princípio, ser limitado (7). É fundamental para a neutralidade do sistema do IVA, uma vez que visa libertar inteiramente o operador do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a 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, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (8).

27.

Isso explica também por que razão o direito à dedução não pode ser afetado pela circunstância de, na cadeia de entregas, uma outra operação, anterior ou posterior, estar viciada de fraude ao IVA, sem que o sujeito passivo tenha conhecimento ou disponha de quaisquer meios para saber (9).

28.

Contudo, em conformidade com o dever geral das autoridades nacionais de prevenir e combater a fraude ao IVA, estas autoridades podem recusar o direito à dedução (e, em última análise, exigir o reembolso) quando se provar, com base em elementos objetivos, que esse direito é invocado de maneira fraudulenta ou abusiva (10).

29.

É o que sucede não só quando uma fraude fiscal é cometida pelo sujeito passivo, mas também quando este «sabia ou tinha a obrigação de saber que, através da sua aquisição, estava a participar numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA» (11). Nestas circunstâncias, o sujeito passivo é considerado «participante nessa fraude, isto independentemente da questão de saber se retira ou não benefícios da revenda dos bens» (12). Efetivamente, nessa situação, o sujeito passivo ajuda os autores da fraude e torna-se seu cúmplice (13).

30.

Contudo, a recusa do direito à dedução continua a ser uma exceção ao, por defeito e sem dúvida essencial, direito à dedução. Incumbe, por conseguinte, à autoridade fiscal estabelecer «corretamente os elementos objetivos que permitam concluir que o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que a operação invocada para fundamentar o direito a dedução fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou por outro operador interveniente a montante na cadeia de fornecimento» (14).

31.

O Tribunal de Justiça salientou em várias ocasiões que a responsabilidade de realizar verificações cabe às autoridades competentes, alertando contra a transferência, de facto, para o sujeito passivo da obrigação de efetuar atos de controlo (15). Com efeito, cabe à administração fiscal que tenha constatado as fraudes ou irregularidades cometidas pelo emitente da fatura provar que o destinatário sabia ou tinha a obrigação de saber que a operação estava envolvida numa fraude ao IVA. Tal deve ser efetuado a partir de elementos objetivos «e não exigindo do

destinatário da fatura verificações que não lhe incumbem» (16).

32.

O Tribunal de Justiça esclareceu igualmente que a administração fiscal não pode exigir, de maneira geral, que o sujeito passivo verifique que o emitente da fatura referente aos bens e aos serviços em causa também cumpria as suas obrigações de declaração e de pagamento do IVA e estava na posse de documentos (17). Do mesmo modo, o Tribunal de Justiça considerou que a administração fiscal não pode exigir aos sujeitos passivos que apresentem documentos que provem que o fornecedor cumpriu as suas obrigações setoriais impostas pelo direito da União (18).

33.

A diligência dos sujeitos passivos é determinante. Tal deve-se ao facto de «os operadores que tomam todas as medidas que lhes podem ser razoavelmente exigidas para garantir que as suas operações não fazem parte de uma fraude, quer se trate da fraude ao IVA ou de outras fraudes, devem poder confiar na legalidade dessas operações sem correrem o risco de perder o seu direito a deduzir o IVA pago a montante» (19).

34.

O nível de diligência exigido depende do contexto. A jurisprudência do Tribunal de Justiça tem vindo sistematicamente a demonstrar que as medidas que podem ser razoavelmente exigidas a um sujeito passivo dependem das circunstâncias do caso concreto (20). Com efeito, o contexto de facto específico pode ser de natureza a exigir do sujeito passivo um elevado nível de diligência (por exemplo, no que se refere ao valor dos bens no contexto de uma aquisição) (21). Quando existem indícios que permitem suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude, um operador pode, de acordo com determinadas circunstâncias, ver-se obrigado a obter informações sobre os seus parceiros comerciais para se certificar da fiabilidade dos mesmos (22).

35.

Contudo, devem ser assinalados dois elementos. Em primeiro lugar, o carácter contextual do nível de diligência tem, até à data, incidido em diferentes contextos factuais, mas sempre no âmbito da Diretiva IVA e do seu regime jurídico. Em segundo lugar, a jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre o nível de diligência exigido também esclarece que, mesmo quando existam indícios de irregularidades, a administração fiscal não pode exigir aos sujeitos passivos, de uma maneira geral, que, por um lado, verifiquem se os emitentes das faturas dispunham dos bens ou podiam entregá-los e cumpriram as suas obrigações declarativas e de pagamento do IVA, para se certificar da inexistência de irregularidades ou fraude ao nível das operações a montante, ou, por outro lado, disponham de documentos a esse respeito (23).

36.

Em suma, o direito à dedução só deve ser recusado nos casos em que autoridades competentes possam demonstrar que o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que participava numa operação relacionada com uma fraude ao IVA. O nível de diligência exigido ao sujeito passivo para que se considere cumprido o dever de diligência pode variar consoante as circunstâncias. Contudo, as autoridades devem basear-se em fatores objetivos para determinar se esse sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que participava numa operação relacionada com uma fraude ao IVA. Não podem transferir para o destinatário da fatura o ónus de realizar verificações que não lhe incumbem.

C. Primeira questão: direito à dedução e Regulamento n.º 178/2002

37.

Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio interroga o Tribunal de Justiça sobre a pertinência do cumprimento da obrigação de rastreabilidade imposta pelo artigo 18.º do Regulamento n.º 178/2002 para determinar se um sujeito passivo, operador do setor alimentar, sabia ou tinha a obrigação de saber que participava numa operação relacionada com uma fraude ao IVA, a fim de lhe recusar o direito à dedução.

38.

Na minha opinião, não é, por si só, decisivo para a recusa do direito à dedução do IVA pago a montante o incumprimento das obrigações setoriais que incumbem a um sujeito passivo, mas que não são impostas pelas próprias regras do IVA, nomeadamente a obrigação de rastreabilidade prevista no artigo 18.º do Regulamento n.º 178/2002. Dito de outro modo, o eventual incumprimento dessas obrigações setoriais não pode ser automaticamente equiparado à conclusão de que o sujeito passivo tinha a obrigação de saber que a operação fazia parte de uma fraude ao IVA (1). Desde que a legislação setorial imponha efetivamente a um sujeito passivo um dever jurídico claro e mais amplo de identificação dos seus parceiros contratuais, o incumprimento dessas obrigações setoriais pode fazer parte da apreciação global a efetuar pelo órgão jurisdicional de reenvio como um dos fatores objetivos para determinar as medidas que podem ser exigidas a esse sujeito passivo a fim de que se certificar de que as suas operações não estão associadas a uma fraude ao IVA cometida por um dos seus fornecedores (2).

1. Incumprimento da obrigação de garantir a rastreabilidade não equivale à «obrigação de saber» de uma fraude ao IVA

39.

No presente processo, o Governo letão entende que, mesmo que não existam elementos que provem que a recorrida sabia que participava numa operação associada a uma fraude ao IVA, existem muitos indícios que comprovam que deveria ter sabido desse facto. A recorrida não iniciou contactos com os seus parceiros contratuais, tendo sido estes que a contactaram em resposta a anúncios publicados em meios de comunicação. Os bens não foram recebidos diretamente pela recorrida, mas através de um intermediário que não verificou as informações relativas aos fornecedores.

40.

Apesar de, nos termos da jurisprudência nacional, não existir uma obrigação geral de verificar parceiros contratuais, a situação é diferente no setor alimentar. O Governo letão alega que as empresas ligadas ao setor alimentar são obrigadas a realizar verificações aprofundadas acerca

dos seus parceiros contratuais em resultado da obrigação de rastreabilidade imposta pelo Regulamento n.º 178/2002. Além disso, ao afirmar que as sementes se destinavam à produção de combustível, a recorrida demonstrou que sabia da existência de requisitos mais rigorosos aplicáveis à indústria alimentar e tentou iludi-los. Na audiência, o Governo letão explicou ainda que, na sua opinião, a obrigação de rastreabilidade prevista no artigo 18.º, n.º 2, do Regulamento n.º 178/2002 inclui a obrigação de verificar se os parceiros contratuais estão devidamente registados na Agência de segurança alimentar e veterinária.

41.

O Governo espanhol alega que a recorrida não cumpriu a obrigação de identificar os fornecedores das sementes de colza, obrigação esta que decorre do artigo 18.º do Regulamento n.º 178/2002. Da falta de identificação dos fornecedores resultam duas consequências: um risco para a segurança dos géneros alimentícios e o desconhecimento pela recorrida do carácter fictício dos seus fornecedores e da existência de uma fraude na cadeia do IVA. Esta violação dos requisitos materiais que incumbem ao sujeito passivo, embora não seja de natureza fiscal, teve consequências negativas no que diz respeito à cobrança do IVA devido.

42.

Tenho que discordar desta opinião, tanto a nível estrutural (ou seja, que o eventual incumprimento das obrigações setoriais deva conduzir necessariamente à recusa do direito à dedução do IVA pago a montante), como também ao nível da obrigação específica contida no artigo 18.º, n.º 2, do Regulamento n.º 178/2002. Nesta secção explico por que razão a proposta avançada por ambos os Governos é estruturalmente incorreta. Na secção seguinte, analisarei o motivo pelo qual considero igualmente problemática a leitura que estes Governos fazem do âmbito de aplicação da obrigação específica imposta pelo artigo 18.º, n.º 2, do Regulamento n.º 178/2002.

43.

A título preliminar no debate geral, é importante notar que a jurisprudência do Tribunal de Justiça tem vindo a confirmar, de forma constante, que o princípio da neutralidade fiscal se opõe a uma diferenciação generalizada entre as transações lícitas e as transações ilícitas do ponto de vista do IVA, uma vez que o facto de as atividades em causa serem ilegais não altera o seu carácter económico (24). Esta conclusão é aplicável às atividades que são, elas próprias, ilegais, e também quando existe proximidade entre os bens entregues ou os serviços prestados e a atividade ilegal. Assim, por exemplo, no Acórdão Coffeeshop «Siberië» (25), o Tribunal de Justiça concluiu que a locação de uma mesa a um terceiro para a venda de cannabis numa coffee shop em Amesterdão se inscrevia no âmbito de aplicação das regras do IVA, ainda que, ao abrigo da legislação nacional, essa atividade constituísse uma implicação repreensível no delito do comércio de «drogas leves».

44.

A fortiori, no presente processo, o facto de uma operação (que, relativamente ao seu objeto, é claramente lícita) ser realizada num contexto em que se coloca a questão de uma ou várias obrigações jurídicas setoriais terem sido violadas está muito mais distante de qualquer ilegalidade e, por conseguinte, numa perspetiva económica, é irrelevante do ponto de vista do IVA. Não há, portanto, qualquer dúvida de que a operação em causa está sujeita ao regime do IVA, incluindo o direito à dedução.

45.

Há, pelo menos, três argumentos de princípio pelos quais, de um modo geral, a interpretação apresentada pelos Governos letão e espanhol não pode ser acolhida: o imperativo da legalidade, as diferenças na lógica e nos objetivos de cada regime e a questão das (potencialmente cumuláveis) sanções.

46.

Em primeiro lugar, não existe muito simplesmente uma base jurídica, nem no direito da União nem, segundo parece, no direito nacional, para a inclusão automática de (vários) requisitos setoriais no regime geral do IVA. Nos termos do artigo 178.o, alínea a), da Diretiva IVA, o exercício do direito à dedução está sujeito à posse de uma fatura e, nos termos do artigo 220.o, n.o 1 da mesma diretiva, essa fatura deve ser emitida relativamente às entregas de bens ou às prestações de serviços efetuadas por um sujeito passivo a outro sujeito passivo. O artigo 226.o da Diretiva IVA enumera (exaustivamente) as menções que devem constar da fatura, entre elas o nome e o endereço completo do sujeito passivo e do adquirente ou destinatário. A obrigação de incluir essa informação incumbe ao emitente da fatura e deve ser considerada como fazendo parte dos requisitos formais das faturas válidas.

47.

No presente processo, resulta das alegações da recorrida que esses requisitos foram devidamente preenchidos no caso em apreço e que, além disso, a recorrida verificou o registo dos seus fornecedores para efeitos do IVA.

48.

Para além dessa obrigação claramente estabelecida no contexto do IVA, o artigo 273.o da Diretiva IVA dispõe que os Estados-Membros podem prever outras obrigações além das impostas por esta diretiva, quando considerem essas obrigações necessárias para assegurar a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, na condição de que essas obrigações não imponham obrigações adicionais de faturação e não excedam o necessário para atingir os objetivos prosseguidos (26).

49.

Independentemente da questão de saber se obrigações adicionais relacionadas com a rastreabilidade dos operadores ligados ao setor alimentar são, de facto, compatíveis com o artigo 273.o da Diretiva IVA, resulta claramente das respostas do Governo letão às questões do Tribunal de Justiça na audiência que tais obrigações adicionais não foram efetivamente impostas pela legislação nacional.

50.

Assim, o que é sugerido é aparentemente uma «questão de interpretação criativa», sem qualquer base jurídica expressa na legislação nacional ou, em relação a tal questão, no direito da União. No que diz respeito aos requisitos específicos e explícitos decorrentes do direito da União, voltarei novamente à questão de saber o que é exigido exatamente o artigo 18.o, n.o 2, do Regulamento n.o 178/2002 na secção seguinte (27).

51.

Em segundo lugar, é bastante claro que cada um dos regimes, o regime geral do IVA, por um lado, e os vários instrumentos existentes em matéria de legislação alimentar no mercado interno,

por outro, seguem uma lógica objetiva e jurídica diferente. Nenhum dos dois se destina a reforçar o outro. Tal reflete-se igualmente na imposição de sanções em caso de desrespeito por qualquer dos instrumentos, que também são independentes.

52.

Em terceiro lugar, da interseção dos dois pontos anteriores resulta não só a eventual sanção sob a forma de recusa de autorização para a dedução do IVA pago a montante sem uma base jurídica correta, mas também o perigo do cúmulo efetivo das sanções ao nível dos regimes jurídicos. Com efeito, a interpretação defendida pelos Governos letão e espanhol transformaria a recusa do direito à dedução numa sanção acessória ligada a uma irregularidade cometida por um sujeito passivo numa esfera regulamentar diferente (28). As consequências específicas que já se podem extrair do incumprimento das obrigações impostas pelo Regulamento n.o 178/2002, como resulta claramente do artigo 17.o, n.o 2, são no sentido de que os Estados-Membros devem estabelecer regras relativas às sanções aplicáveis em caso de violação da legislação em matéria de géneros alimentícios e de alimentos para animais.

53.

Além disso, há um argumento sistemático que, em minha opinião, torna a argumentação avançada pelos Governos espanhol e letão impossível de acolher. Deve o direito à dedução do IVA depender da existência e do conteúdo de regulamentações setoriais e de obrigações específicas não relacionadas com o IVA? Devem aplicar-se automaticamente diferentes critérios de diligência, em função do que está a ser vendido nos termos de cada contrato? Seria então possível, em determinados setores, a existência de requisitos inferiores aos previstos pela Diretiva IVA?

54.

As consequências sistemáticas de tal abordagem tornariam, com efeito, o direito à dedução num direito de geometria variável, uma vez que as condições desse direito dependeriam da existência ou não de obrigações setoriais adicionais relacionadas com a obrigação de realizar verificações acerca dos parceiros contratuais.

55.

Por último, em apoio da sua argumentação, o Governo letão remete para a jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual «a negação de um direito ou vantagem devido à prática de factos abusivos ou fraudulentos não é mais do que a simples consequência da constatação de que, em caso de fraude ou de abuso de direito, as condições objetivas necessárias para a obtenção da vantagem pretendida não estão realmente satisfeitas e, assim, essa recusa não carece de base legal específica» (29). Em resposta a essa argumentação, basta referir que esta jurisprudência faz referência às condições objetivas contidas nas regras de tributação e não aos instrumentos legislativos não relacionados com a regulamentação do IVA, como o Regulamento n.o 178/2002.

56.

Em suma, a eventual violação do Regulamento n.o 178/2002 não tem qualquer consequência automática e direta no que diz respeito ao direito à dedução do IVA. A expressão «sabia ou tinha a obrigação de saber» é utilizada na jurisprudência do Tribunal para estabelecer um nível geral de diligência no contexto do IVA. Esta expressão não permite equiparar o incumprimento de uma obrigação imposta a um sujeito passivo por um instrumento legislativo ao incumprimento do dever

de diligência exigido para efeitos do IVA.

2. Elemento potencial a ter em conta

57.

No entanto, o setor específico em que um sujeito passivo exerce a sua atividade e as obrigações setoriais que lhe incumbem podem desempenhar um papel na análise da questão de saber se esse sujeito passivo tinha a obrigação de saber que participava numa operação associada a uma fraude ao IVA, tendo em conta todas as circunstâncias específicas pertinentes de determinado caso.

58.

Como a Comissão corretamente afirma, o incumprimento das obrigações que decorrem de regras setoriais no domínio da legislação alimentar só pode ser considerado um elemento entre outros fatores objetivos no contexto da avaliação que visa determinar se o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que participava numa operação associada a uma fraude ao IVA. Com efeito, como a Comissão salienta, é exigido um nível de diligência particularmente elevado em operações que afetam a cadeia alimentar.

59.

É neste contexto que, em conjunto com outros elementos pertinentes, as autoridades nacionais poderiam invocar o comportamento do sujeito passivo em relação às obrigações específicas inerentes ao contexto regulamentar em que este exerce a sua atividade económica.

60.

Dito isto, ainda não entendo claramente em que medida uma tal afirmação geral seria de grande utilidade para a autoridade fiscal nacional no contexto do presente processo, por uma razão bastante simples: na minha opinião, o âmbito exato da obrigação de rastreabilidade estabelecida no artigo 18.o, n.o 2, do Regulamento n.o 178/2002 é mais limitado do que o sugerido pelo Governo letão.

61.

O artigo 18.o do Regulamento n.o 178/2002 e a obrigação de rastreabilidade nele prevista foram estabelecidos 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» (30). Para este efeito, o artigo 18.o, n.o 2 estabelece a obrigação de os operadores das empresas do setor alimentar e do setor dos alimentos para animais estarem 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. Com tal objetivo, esta disposição prevê que esses operadores devem dispor de sistemas e procedimentos que permitam que essa informação seja colocada à disposição das autoridades competentes, a seu pedido.

62.

Ora, como o órgão jurisdicional de reenvio corretamente salienta, a obrigação de identificação imposta pelo artigo 18.o, n.o 2, do Regulamento n.o 178/2002 não foi, de forma alguma,

desenvolvida. Esta disposição não refere a forma como a rastreabilidade deve ser assegurada. Não especifica as medidas que os operadores devem tomar ou que informações devem ser verificadas.

63.

Assim, o âmbito da obrigação deve ser interpretado à letra: a obrigação de identificar o fornecedor significa, na minha opinião, a obrigação de estar em condições de identificar, a pedido, o fornecedor direto individual a quem o operador adquiriu géneros alimentícios. Nem mais, nem menos. A capacidade de identificar o referido fornecedor refere-se habitualmente ao seu nome e endereço (31). Além disso, não é claro que o artigo 18.o, n.o 2, do Regulamento n.o 178/2002 imponha uma obrigação sistemática de verificação do registo específico do fornecedor junto das autoridades competentes.

64.

O incumprimento da obrigação de rastreabilidade imposta pelo artigo 18.o, n.o 2, do Regulamento n.o 178/2002, interpretado como a obrigação de identificar com o nome e o endereço os fornecedores diretos, poderia, de facto, ser considerado um dos elementos pertinentes no quadro da avaliação global da diligência exigida a um sujeito passivo (32).

65.

É certo que as informações a incluir pelo emitente da fatura para efeitos do IVA correspondem, no que diz respeito ao nome e endereço, aos elementos essenciais que devem ser verificados ao abrigo da obrigação de rastreabilidade prevista no artigo 18.o, n.o 2, do Regulamento n.o 178/2002, a fim de identificar o fornecedor direto na cadeia alimentar.

66.

Contudo, em conformidade com as considerações expostas na secção anterior das presentes conclusões, há que salientar que esta correspondência não permite que os dois conjuntos de obrigações se confundam entre si.

67.

Por último, em alguns casos, pode parecer plausível que um operador de uma empresa do setor alimentar diligente deva realizar verificações adicionais para identificar o seu parceiro contratual, a fim de cumprir o requisito de rastreabilidade e, assim, que o incumprimento dessa obrigação possa ser considerado um dos elementos que, juntamente com outras verificações de facto, acabaria por poder levar à conclusão de que esse operador sabia ou tinha a obrigação de saber da fraude ao IVA. Contudo, noutras circunstâncias, em especial na falta de quaisquer outras indicações de facto, essa constatação será limitada ou mesmo de valor nulo: a obrigação de rastreabilidade tem, em si mesma, pouca relação com a fraude ao IVA. A fraude ao IVA pode ser cometida por uma empresa que preencha devidamente todos os requisitos de rastreabilidade. Pelo contrário, mesmo que uma empresa, por qualquer motivo, não preencha alguns requisitos de rastreabilidade num determinado caso pode, mesmo assim, prosseguir uma operação legal e legítima do ponto de vista do IVA.

68.

Por conseguinte, o incumprimento do nível de diligência exigido no âmbito da obrigação de rastreabilidade prevista no Regulamento n.o 178/2002 só pode ser pertinente, no âmbito da recusa do direito à dedução do IVA, se, tendo em conta as circunstâncias específicas, constituir

um dos elementos objetivos que indicam que o sujeito passivo sabia ou tinha obrigação de saber que, apesar de a operação em causa preencher os critérios objetivos de uma «entrega de bens», participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA (33).

3. Conclusão intermédia

69.

Em consequência do que precede, entendo que o incumprimento da obrigação de rastreabilidade imposta pelo artigo 18.o, n.o 2, do Regulamento n.o 178/2002 não pode levar, automaticamente e como único critério decisivo, à conclusão de que um sujeito passivo «tinha a obrigação de saber» que participava numa operação associada a uma fraude ao IVA.

70.

Por conseguinte, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à primeira questão prejudicial no sentido de que o artigo 168.o, alínea a), da Diretiva IVA se opõe à recusa pelas autoridades nacionais da dedução do imposto pago a montante unicamente porque um sujeito passivo que participa na cadeia alimentar não realizou verificações acerca do seu parceiro contratual em conformidade com a obrigação de rastreabilidade prevista no artigo 18.o do Regulamento (CE) n.o 178/2002. O incumprimento das obrigações impostas por esta disposição pode ser tido em conta, juntamente com outros fatores pertinentes em função das circunstâncias do caso concreto, no âmbito da avaliação global da diligência do sujeito passivo a efetuar pelo órgão jurisdicional de reenvio.

D. Segunda questão: obrigação de verificação do registo?

71.

Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 6.o do Regulamento n.o 852/2004 e o artigo 31.o do Regulamento n.o 882/2004 impõem à parte que contrate com um operador de uma empresa do setor alimentar a obrigação de verificar o registo desta. O órgão jurisdicional de reenvio pretende ainda saber se 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, para efeitos de dedução do IVA.

72.

O Governo letão afirma que os operadores do setor alimentar devem cumprir um nível de diligência mais elevado, que inclui a obrigação de verificar se os seus parceiros contratuais estão devidamente registados. Segundo este Governo, o artigo 6.o do Regulamento n.o 852/2004 e o artigo 31.o do Regulamento n.o 882/2004 impõem essa obrigação aos sujeitos passivos ligados ao setor alimentar. Consequentemente, essa verificação é importante para determinar se um sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que estava envolvido numa operação com uma empresa fictícia.

73.

A Comissão considera inadmissível que se faça depender o direito à dedução da exigência de os sujeitos passivos verificarem o registo dos seus parceiros contratuais nos registos nacionais específicos existentes no domínio da segurança alimentar. Partilha da opinião do órgão jurisdicional de reenvio segundo a qual a falta de registo não conduz automaticamente à conclusão de que a atividade económica é fictícia ou de que a operação não foi concluída com a pessoa que consta dos documentos fornecidos. A verificação do registo adequado de um parceiro

contratual não oferece qualquer garantia de que a operação não seja fraudulenta, uma vez que a fraude não é exclusivamente cometida por empresas não registadas. No entanto, caso um sujeito passivo estabeleça uma relação contratual com outra parte depois de ter descoberto que esta não está devidamente registada, esse elemento pode ser tido em conta pelas autoridades competentes e pelos órgãos jurisdicionais nacionais.

74.

Não posso deixar de concordar com a Comissão.

75.

Independentemente da utilidade (duvidosa) de verificar um registo deste tipo para prevenir ou identificar a fraude (34), a posição do Governo letão é simplesmente insustentável. A argumentação do Governo letão baseia-se na alegada falta de verificação pela recorrida do cumprimento da obrigação de registo pelos seus parceiros contratuais nos registos do setor alimentar. Contudo, para além de a verificação do cumprimento pelos parceiros contratuais das suas próprias obrigações de registo setoriais exceder as práticas comerciais correntes, não há simplesmente fundamento jurídico para a imposição dessa obrigação.

76.

Com efeito, essa obrigação não tem qualquer fundamento jurídico, seja no Regulamento n.º 852/2004 ou no Regulamento n.º 882/2004. Nos termos do artigo 6.º do Regulamento n.º 852/2004, 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. Para efeitos do presente processo, essa obrigação incumbe, não à recorrida, mas aos seus parceiros contratuais.

77.

O Regulamento n.º 882/2004 diz respeito aos controlos oficiais que as autoridades nacionais devem efetuar a fim de verificar o cumprimento da legislação alimentar. O artigo 31.º deste regulamento impõe obrigações que incumbem exclusivamente às autoridades nacionais no que respeita aos procedimentos de registo que devem ser estabelecidos para os operadores das empresas do setor dos alimentos para animais e do setor alimentar.

78.

Além disso, tal como referido na secção C das presentes conclusões, a obrigação de verificar o cumprimento, pelos parceiros contratuais, das suas obrigações de registo impostas pelas regras setoriais no domínio da legislação alimentar também não decorre da obrigação de rastreabilidade imposta pelo artigo 18.º, n.º 2, do Regulamento n.º 178/2002.

79.

Em consequência, essa obrigação não só não figura, de modo nenhum, na Diretiva IVA, como não existe, de modo nenhum, nas regulamentações setoriais específicas no domínio da legislação alimentar. Assim, contrariamente à interpretação do artigo 18.o, n.o 2, do Regulamento n.o 178/2002, em que, embora de forma limitada, se poderia debater o âmbito de aplicação preciso da obrigação imposta por esta disposição relativamente à primeira questão, não existe, de modo nenhum, justificação para a interpretação proposta pelo Governo letão no que se refere à segunda questão.

80.

Cabe apenas reiterar que a jurisprudência do Tribunal de Justiça indica claramente que o dever de diligência e o nível de diligência exigidos aos operadores não podem conduzir a uma transferência da responsabilidade das autoridades para a realização de controlos e verificações no que diz respeito às obrigações de registo setorial para as empresas do setor, impondo-lhes o ónus de assegurar que os emitentes de faturas cumprem essas obrigações. Com efeito, quando a administração fiscal nacional, tendo constatado as irregularidades cometidas pelo fornecedor, procurar demonstrar que o destinatário sabia ou tinha a obrigação de saber que a operação em causa estava associada a uma fraude ao IVA, não pode exigir a esse destinatário que realize verificações que não lhe incumbem (35).

81.

No que diz respeito à situação suscitada pela Comissão, quando um sujeito passivo realiza verificações por sua própria iniciativa e decide efetuar operações com um parceiro contratual apesar de ter descoberto uma irregularidade, essa apreciação pode fazer parte da avaliação global dos factos específicos pelos órgãos jurisdicionais e autoridades nacionais a fim de determinar se o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber da existência de uma fraude.

82.

Por conseguinte, o artigo 6.o do Regulamento n.o 852/2004 e o artigo 31.o do Regulamento n.o 882/2004 não impõem aos operadores das empresas do setor alimentar que verifiquem o registo dos seus parceiros comerciais no registo pertinente do setor alimentar. A fortiori, no âmbito do direito à dedução do IVA, a falta de verificação desse registo é irrelevante para efeitos de determinar se essa parte sabia ou tinha a obrigação de saber que estava envolvida numa operação com uma empresa fictícia.

V. Conclusão

83.

Tendo em conta o que precede, proponho ao Tribunal de Justiça que responda da seguinte forma às questões submetidas pelo Augstākā tiesa (Supremo Tribunal, Letónia):

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, opõe-se à recusa pelas autoridades nacionais da dedução do imposto pago a montante unicamente porque um sujeito passivo que participa na cadeia alimentar não realizou verificações acerca do seu parceiro contratual em conformidade com a obrigação de rastreabilidade prevista no artigo 18.o 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 das obrigações impostas por esta disposição pode, contudo, ser tido em conta, juntamente com outros fatores pertinentes em função das circunstâncias do caso concreto, no âmbito da avaliação global da diligência do sujeito passivo a efetuar pelo órgão jurisdicional de reenvio.

2)

O artigo 6.o do Regulamento (CE) n.o 852/2004 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril de 2004, relativo à higiene dos géneros alimentícios, e o artigo 31.o 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 não impõem aos operadores das empresas do setor alimentar que verifiquem o registo dos seus parceiros comerciais no registo pertinente do setor alimentar. A falta de verificação pelos sujeitos passivos do registo dos parceiros contratuais em cumprimento do artigo 6.o do Regulamento n.o 852/2004 é irrelevante, no que diz respeito à avaliação no âmbito do artigo 168.o, alínea a), da Diretiva 2006/112, para efeitos de determinar se uma empresa sabia ou tinha a obrigação de saber que estava envolvida numa operação com uma empresa fictícia.

(1) Língua original: inglês.

(2) Diretiva do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (JO 2006, L 347, p. 1; a seguir «Diretiva IVA»).

(3) 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; a seguir «Regulamento n.o 178/2002»).

(4) Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril de 2004, relativo à higiene dos géneros alimentícios (JO 2004, L 139, p. 1; retificação no JO 2004, L 226, p. 3; a seguir «Regulamento n.o 852/2004»).

(5) Regulamento 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; retificação no JO 2004, L 191, p. 1; a seguir «Regulamento n.o 882/2004»).

(6) Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, n.o 26 e jurisprudência referida).

(7) Acórdão de 6 de setembro de 2012, Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549, n.o 24 e jurisprudência referida).

(8) Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, n.o 27 e jurisprudência referida).

(9) Acórdão de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C?439/04 e C?440/04, EU:C:2006:446, n.os 45 e 46 e jurisprudência referida).

(10) Acórdãos de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C?439/04 e C?440/04, EU:C:2006:446, n.o 55 e jurisprudência referida), ou de 19 de outubro de 2017, Paper Consult

(C-101/16, EU:C:2017:775, n.o 43).

(11) Acórdão de 18 de julho de 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, n.o 40 e jurisprudência referida).

(12) Acórdão de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.o 56).

(13) Acórdão de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.o 57).

(14) Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.o 49).

(15) V., neste sentido, Acórdão de 31 de janeiro de 2013, Stroytrans (C-642/11, EU:C:2013:54, n.o 50), ou de 19 de outubro de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, n.o 51 e jurisprudência referida).

(16) Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, n.o 50 e jurisprudência referida).

(17) Acórdãos de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.o 61), e de 31 de janeiro de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, n.o 61).

(18) Acórdão de 18 de julho de 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, n.o 42), relativo à relevância, para efeitos do direito à dedução, da falta de apresentação de documentos provenientes do emitente da fatura que menciona as marcas auriculares dos animais sujeitos ao sistema de identificação e registo instituído 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), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.o 1791/2006 do Conselho, de 20 de novembro de 2006 (JO 2006, L 363, p. 1).

(19) Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.o 53 e jurisprudência referida).

(20) Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.o 59).

(21) Acórdão de 14 de junho de 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, n.o 74).

(22) Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.o 60).

(23) Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, n.o 52 e jurisprudência referida).

(24) V., neste sentido, Acórdãos de 29 de junho de 1999, Coffeeshop Siberië (C-158/98, EU:C:1999:334, n.os 21 e 22), e de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.o 50 e jurisprudência referida).

(25) Acórdão de 29 de junho de 1999 (C?158/98, EU:C:1999:334).

(26) V., neste sentido, Acórdão de 19 de outubro de 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, n.os 49 e 50 e jurisprudência referida).

(27) N.os 60 a 63, infra.

(28) Argumentum ad absurdum: porquê ficar por aqui, de facto? Não deve uma alegada falta de diligência de uma empresa num setor ou numa área de atividade (abastecimento alimentar) determinar igualmente se esta empresa agiu como um «operador diligente» noutros regimes que envolvem fundos públicos, ou mesmo privados?

(29) Acórdão de 22 de novembro de 2017, Cussens e o. (C?251/16, EU:C:2017:881, n.o 32).

(30) Considerando 28 do Regulamento n.o 178/2002.

(31) Esta interpretação é confirmada pelas Orientações sobre 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 sobre a legislação alimentar, adotadas pelo Comité Permanente da Cadeia Alimentar e da Saúde Animal da Comissão. No que diz respeito ao artigo 18.o, estas orientações indicam que os operadores do setor alimentar devem dispor de um sistema que lhes permita identificar o(s) fornecedor(es) direto(s) e o(s) adquirente(s) ou destinatário(s) direto(s) dos seus produtos. No que diz respeito às informações que devem ser objeto de registo, as orientações mencionam o nome e o endereço do fornecedor.

(32) Pelo contrário, as obrigações mais estritas em matéria de rastreabilidade constantes do Regulamento de Execução (UE) n.o 931/2011 da Comissão, de 19 de setembro de 2011, relativo aos requisitos de rastreabilidade estabelecidos pelo Regulamento (CE) n.o 178/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho para os géneros alimentícios de origem animal (JO 2011, L 242, p. 2), que incluem a obrigação de identificar igualmente o proprietário dos produtos, não podem ser pertinentes para avaliar se o sujeito passivo, no presente processo, agiu com a diligência exigida, uma vez que essas obrigações apenas dizem respeito a géneros alimentícios de origem animal.

(33) Acórdão de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C?439/04 e C?440/04, EU:C:2006:446, n.o 59).

(34) A observação final relativa ao requisito de rastreabilidade constante do n.o 67, supra, é, a fortiori, aplicável aqui.

(35) V., neste sentido, Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, n.o 50 e jurisprudência referida).