



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 19 de dezembro de 2024¹

Processo C-794/23

**Finanzamt Österreich
contra
P GmbH**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria)]

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Serviço — Indicação errada e demasiado elevada do IVA na fatura — Faturas emitidas a pessoas que não são sujeitos passivos que não têm direito a dedução — Responsabilidade pelo risco de perda de receitas fiscais — Identificação das faturas em que existe um risco de perda de receitas fiscais — Autonomia processual dos Estados-Membros — Ónus da prova — Poder de estimativa das autoridades fiscais — Critérios de uma estimativa razoável»

I. Introdução

1. O presente processo mostra que, por vezes, é preferível, por razões de economia processual, não só responder à questão expressamente submetida mas também tentar resolver o problema que lhe é manifestamente subjacente, mesmo que o órgão jurisdicional de reenvio não o tenha expressamente suscitado.

2. O Tribunal de Justiça declarou, na sequência de um primeiro pedido de decisão prejudicial, que uma fatura relativa a uma visita a um parque de diversões coberto emitida a um consumidor final não dava origem a uma dívida fiscal, quando a fatura indicasse um montante de IVA errado e demasiado elevado². De facto, nesse caso, não haveria nenhum risco de perda de receitas fiscais resultante de uma dedução indevida do IVA pago a montante por esses clientes. No entanto, tendo em conta que, na realidade, nunca se pode excluir a possibilidade de um sujeito passivo (empresário) se encontrar entre os muitos visitantes do parque de diversões, pelo que pode ainda existir um risco de perda de receitas fiscais, coloca-se a questão de saber como distinguir estes dois casos. Esta questão põe-se tanto mais que a identidade dos clientes — no caso em apreço, mais de 20 000 —, nas transações em massa do quotidiano, não é habitualmente registada pela empresa prestadora.

¹ Língua original: alemão.

² Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. Todavia, dado que este problema apenas foi abordado nas conclusões³ e não no acórdão, o Tribunal de Justiça é agora questionado pelo órgão jurisdicional superior, no mesmo processo nacional, sobre a questão de saber como e segundo que critérios se devem distinguir os dois casos.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

4. O quadro jurídico do direito da União é definido pela Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»)⁴.

5. O artigo 193.º da Diretiva IVA define o devedor deste imposto:

«O IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.º a 199.º-B e 202.»

6. O artigo 168.º da Diretiva IVA, relativo ao âmbito do direito à dedução, dispõe o seguinte:

«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; [...]»

7. O artigo 203.º da Diretiva IVA regula a dívida fiscal em consequência da sua menção numa fatura.

«O IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura.»

8. O artigo 220.º, n.º 1, da Diretiva IVA regula a obrigação de emitir faturas:

«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; [...]»

³ Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:657).

⁴ Diretiva do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (JO 2006, L 347, p. 1), na redação em vigor no ano controvertido (2019); conforme alterada pela Diretiva 2018/2057 do Conselho, de 20 de dezembro de 2018 (JO 2018, L 329, p. 3).

B. Direito austríaco

9. O § 11, n.º 1, ponto 1, da Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios) (Umsatzsteuergesetz 1994; a seguir «UStG») regula a obrigação de emitir uma fatura:

«Se o empresário realizar operações na aceção do § 1, n.º 1, ponto 1, está habilitado a emitir faturas. Se realizar operações destinadas a outro empresário para os fins da sua empresa ou para uma pessoa coletiva, que não seja empresário, é obrigado a emitir faturas. Se o empresário realizar uma operação tributável de empreitada de obras ou de realização de uma obra relacionada com um bem imóvel destinado a um não empresário, é obrigado a emitir uma fatura. O empresário deve cumprir a sua obrigação de emissão de fatura no prazo de seis meses a contar da realização da operação.»

10. O § 11, n.º 6, da UStG diz respeito a faturas de pequeno valor e dispõe:

«Para as faturas de montante total não superior a 400 euros, são suficientes as seguintes menções, além da data de emissão:

1. o nome e o endereço do empresário que efetuou a entrega ou prestou o serviço;
2. a quantidade e a denominação comercial usual dos bens entregues ou a natureza e extensão da outra prestação;
3. a data da entrega ou da outra prestação ou o período abrangido pela prestação;
4. a contrapartida e o montante do imposto relativo à entrega ou à outra prestação, totalizados; e
5. a taxa do imposto.»

11. O § 11, n.º 12, da UStG, relativo à dívida fiscal no caso de menção não autorizada do imposto, prevê:

«Se o empresário tiver mencionado separadamente, numa fatura relativa a uma entrega ou a outra prestação, um montante de imposto de que não é devedor nos termos da presente lei federal a título da operação, é devedor desse montante com base na fatura, a menos que a retifique junto do destinatário da entrega ou da outra prestação. Em caso de retificação, aplica-se o § 16, n.º 1, *mutatis mutandis*.»

III. Matéria de facto e processo de decisão prejudicial

12. A P GmbH é uma sociedade de responsabilidade limitada de direito austríaco. Explora um parque de diversões coberto. No ano controvertido de 2019, a P GmbH aplicou a taxa normal de imposto de 20 % à remuneração correspondente aos seus serviços (taxas de acesso ao parque de diversões coberto). No entanto, no ano controvertido de 2019, estes serviços prestados pela P GmbH estavam sujeitos a uma taxa reduzida de 13 % (uma das taxas reduzidas vigentes na Áustria no ano controvertido, em conformidade com o artigo 98.º, n.º 1, da Diretiva IVA).

13. Aquando do pagamento do preço, a P GmbH emitiu aos clientes recibos de pagamento em espécie, que são faturas de pequeno valor nos termos do § 11, n.º 6, da UStG 1994 (faturas simplificadas nos termos do artigo 238.º, em conjugação com o artigo 226.º-B da Diretiva IVA). Durante o exercício controvertido de 2019, a P GmbH emitiu, no total, 22 557 faturas. A P GmbH retificou a sua declaração de imposto sobre o volume de negócios para o ano 2019 a fim de obter o reembolso do imposto pago em excesso por parte da Administração Fiscal. A Administração Fiscal recusou o reembolso com o fundamento de que a P GmbH não tinha retificado as faturas e que, além disso, beneficiaria de um enriquecimento sem causa através do reembolso do imposto que não era legalmente devido.

14. A P GmbH interpôs recurso desta decisão. O Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal, Áustria), competente para o apreciar, submeteu ao Tribunal de Justiça, a título prejudicial, duas questões nos termos do artigo 267.º TFUE. O Tribunal de Justiça respondeu apenas à primeira questão declarando que o artigo 203.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo, que prestou um serviço e que mencionou na sua fatura um montante de IVA calculado com base numa taxa errada, não é devedor, por força desta disposição, da parte do IVA faturado erradamente se não houver um risco de perda de receitas fiscais pelo facto de os beneficiários desse serviço serem exclusivamente consumidores finais que não beneficiam do direito à dedução do IVA pago a montante⁵.

15. Na sequência da decisão agora objeto de recurso no Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria), o Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal) alterou o aviso de liquidação do IVA referente ao ano de 2019. O Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal) considerou que os serviços prestados pela P GmbH tinham sido utilizados «(quase) exclusivamente» por clientes que, na qualidade de consumidores finais, não podiam solicitar a dedução do IVA pago a montante. Contudo, uma vez que não está totalmente excluído que os clientes da P GmbH tenham deduzido o IVA pago a montante nas faturas, é necessário efetuar uma estimativa. Devido à grande probabilidade de as prestações da P GmbH terem sido efetuadas para uso privado dos clientes, o Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal) estimou em 0,5 % do volume de negócios total a obrigação fiscal decorrente da faturação. Em relação às faturas emitidas (22 557 faturas no total), trata-se de cerca de 112 faturas das quais foi deduzido o imposto pago a montante.

16. É contra esta decisão que a Administração Fiscal interpôs recurso de «Revision». Alega que a decisão recorrida se afasta da jurisprudência do Tribunal de Justiça. Do acórdão do Tribunal de Justiça não resulta uma afetação por estimativa aos consumidores finais, por um lado, e aos sujeitos passivos com direito à dedução do IVA pago a montante, por outro.

17. Uma vez que a resposta do Tribunal de Justiça no âmbito do processo prejudicial anterior se baseava expressamente no facto de todos os clientes da P GmbH serem consumidores finais sem direito à dedução do IVA pago a montante, é duvidoso, na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, o que se deveria aplicar se mesmo que só uma pequena parte dos clientes da P GmbH fossem sujeitos passivos (empresários). Isto não exclui um risco de perda de receitas fiscais (em qualquer caso e em toda a sua extensão).

⁵ Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:968, n.º 25).

18. Nestas condições, o Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo) suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões nos termos do artigo 267.º TFUE:

1. Deve o artigo 203.º da [Diretiva IVA] ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo que tenha efetuado uma prestação e tenha mencionado na fatura um montante de IVA calculado com base numa taxa errada não é devedor, nos termos desta disposição, da parte do IVA indevidamente faturado quando a prestação mencionada na fatura em causa tenha sido efetuada a uma pessoa que não seja um sujeito passivo, mesmo que esse sujeito passivo tenha efetuado outras prestações da mesma natureza a outros sujeitos passivos?
2. Por «consumidor final que não beneficia do direito à dedução do IVA pago a montante», na aceção do Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 8 de dezembro de 2022, C-378/21, deve entender-se apenas uma pessoa que não seja um sujeito passivo ou também um sujeito passivo que utilize a prestação concreta unicamente para fins privados (ou para outros fins sem direito à dedução do IVA pago a montante) e não tenha, portanto, direito à dedução do IVA pago a montante?
3. Que critérios devem ser utilizados para apreciar, numa faturação simplificada, na aceção do artigo 238.º da [Diretiva IVA], quais as faturas (pelo menos no âmbito de uma estimativa) em relação às quais o sujeito passivo não é devedor do montante indevidamente faturado por não haver risco de perda de receitas fiscais?

19. No processo no Tribunal de Justiça, apresentaram observações escritas a República da Áustria, a República Federal da Alemanha, Portugal e a Comissão Europeia. Nos termos do artigo 76.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, o Tribunal de Justiça decidiu não realizar audiência.

IV. Apreciação jurídica

A. Quanto às questões prejudiciais e à metodologia de análise seguida

20. As duas primeiras questões dizem respeito, em substância, à interpretação do artigo 203.º da Diretiva IVA e à existência de uma dívida fiscal devido a uma fatura emitida de forma errada (com uma menção de IVA demasiado elevada), e podem ser respondidas de forma bastante simples (v. ponto B.).

21. A terceira questão diz respeito ao problema decisivo para a prática: como deve ser tratado um grande número de faturas erradas (neste caso, um total de 22 557) relativamente às quais se pode considerar, tendo em conta o objeto da prestação, que a maioria foi emitida a consumidores finais que não são sujeitos passivos? Uma vez que o risco de perda de receitas fiscais só se pode verificar em relação a faturas emitidas a sujeitos passivos, é conveniente clarificar os critérios que permitem identificar essas faturas. Com efeito, só nesse caso é que se pode constituir uma dívida fiscal nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA.

22. Enquanto o primeiro pedido de decisão prejudicial assentava ainda no pressuposto de que os clientes eram exclusivamente consumidores finais, o segundo pedido de decisão prejudicial baseia-se na hipótese de uma parte das faturas ter sido emitida a sujeitos passivos que podem eventualmente ter invocado um direito à dedução demasiado elevado com base nessas faturas. Na sequência do seu pedido de decisão prejudicial, o órgão jurisdicional de primeira instância,

possivelmente com base na leitura das minhas conclusões⁶, calculou essa percentagem (0,5 %) e apurou uma dívida fiscal relativamente a cerca de 112 das 22 557 faturas, nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA. O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se agora sobre os critérios aplicáveis, no direito da União, para essa estimativa (v. ponto C.).

B. Quanto à primeira e segunda questões (dívida fiscal nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA)

23. O facto de a dívida fiscal constituída nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA se referir a um IVA (demasiado elevado) mencionado de forma errada separadamente também nas faturas de pequeno valor não parece ser contestável. Isto está, nomeadamente, em conformidade com a jurisprudência anterior do Tribunal de Justiça relativa à finalidade do artigo 203.º da Diretiva IVA. Esta consiste em combater o risco de perda de receitas fiscais que pode resultar do exercício injustificado do direito a uma dedução pelo destinatário da fatura com base nessa mesma fatura⁷.

24. É certo que o direito à dedução do imposto pago a montante está limitado apenas aos impostos que correspondam a uma operação submetida ao IVA⁸. Porém, há um risco de perda de receita fiscal quando o destinatário de uma fatura em que é mencionado indevidamente o IVA ainda a pode utilizar para exercer o direito a dedução, em conformidade com o artigo 168.º da Diretiva IVA⁹. Com efeito, não é de excluir que a Administração Fiscal não possa determinar em tempo oportuno se considerações jurídico-substantivas se opõem ao exercício do direito à dedução formalmente existente.

25. Assim, em caso de menção indevida do IVA, o artigo 203.º da Diretiva IVA visa um paralelismo entre a dedução do imposto a montante do destinatário da fatura e a dívida de imposto do emitente da fatura, como o que existe no caso de uma fatura correta entre o fornecedor e o destinatário da prestação¹⁰. De acordo com o teor do artigo 203.º da Diretiva IVA, não é necessário nesse caso que o destinatário da fatura tenha efetivamente procedido à dedução do imposto a montante. Basta que exista o risco de que se possa proceder a essa dedução. A questão de saber se a dedução é efetuada com razão ou sem razão é, em princípio, irrelevante.

26. A este respeito, o artigo 203.º regula uma situação de risco abstrato. Por conseguinte, as faturas (incluindo as faturas de pequeno valor) só são registadas se forem emitidas a um sujeito passivo. Com efeito, como resulta do artigo 168.º da Diretiva IVA, no plano formal, só um sujeito passivo tem (eventualmente) o direito à dedução do IVA a montante.

⁶ Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:657, n.º 41), no qual já tinha então evocado a possibilidade de uma estimativa.

⁷ Neste sentido, expressamente, Acórdãos de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:968, n.º 20); de 18 de março de 2021, P (cartões de combustível) (C-48/20, EU:C:2021:215, n.º 27); de 8 de maio de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, n.º 32); de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, n.º 24); de 31 de janeiro de 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, n.º 32); de 31 de janeiro de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, n.ºs 35 e 36), e de 18 de junho de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, n.ºs 28 e segs.).

⁸ Acórdão de 13 de dezembro de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, n.º 13).

⁹ Neste sentido, expressamente, Acórdão de 18 de junho de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, n.ºs 28 e segs.), com referência ao Acórdão de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.º 57). V., igualmente, Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:968, n.º 21).

¹⁰ V., a este respeito, igualmente as minhas Conclusões no processo EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, n.ºs 31 e segs.) e no processo Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:657, n.º 32).

27. Em contrapartida, a questão de saber em que medida concreta um sujeito passivo tem o direito de deduzir o IVA pago a montante é uma questão de fundo e depende, por exemplo, da utilização do serviço adquirido. Ora, o tipo de utilização não afeta a possibilidade (abstrata) de deduzir o IVA pago a montante e, portanto, a responsabilidade pelo risco nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA.

28. Assim, em consonância com a Comissão e contrariamente ao que sustentam a Alemanha e a Áustria nas suas observações escritas, são igualmente abrangidas pelo artigo 203.º da Diretiva IVA as faturas emitidas a sujeitos passivos que não beneficiam materialmente do direito à dedução devido à utilização da prestação para fins privados. O mesmo se aplica às prestações fornecidas a sujeitos passivos que, devido às suas operações a jusante isentas, também não beneficiam materialmente da dedução do imposto pago a montante.

29. Esta interpretação é, por um lado, viável uma vez que se refere unicamente à qualidade do destinatário da fatura (sujeito passivo ou não) e, por outro, tem em conta a natureza do artigo 203.º da Diretiva IVA como elemento constitutivo do risco. Em ambos os casos não se pode, porém, excluir que, como o Tribunal de Justiça já salientou¹¹, a Administração Fiscal não possa verificar em tempo oportuno se considerações jurídico-substantivas se opõem ao exercício do direito à dedução formalmente conferido a um sujeito passivo.

30. Já fundamentei detalhadamente¹² o facto de — como também defende a Alemanha, contrariamente à Áustria — não se poder deduzir do artigo 203.º da Diretiva IVA nenhum «efeito de contágio» de uma fatura para outra fatura. Mesmo que não se possa excluir um certo risco em casos individuais — pelo facto de a fatura também poder ser emitida a um sujeito passivo¹³ — tal não significa que a obrigação fiscal, nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA, se estenda a todas as faturas (neste caso, 22 557).

31. Tal «ideia de contágio» é alheia à legislação em matéria de IVA. A dívida fiscal constituída nos termos do artigo 203.º da diretiva refere-se, como a Comissão também sublinha com razão, a cada uma das faturas incorretas. Aliás, esse «efeito de contágio» também seria de recear à luz do princípio da proporcionalidade.

32. Por conseguinte, há que responder à primeira e segunda questões da seguinte forma: uma pessoa (neste caso, a P GmbH) não é devedora de IVA nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA pelas faturas erradas que emitiu a uma pessoa que não seja sujeito passivo, mesmo que tenha emitido outras faturas erradas a outros sujeitos passivos (independentemente da questão de saber se, materialmente, estes beneficiam totalmente, parcialmente ou não beneficiam de todo do direito à dedução), pelas quais é então devedora do imposto por força do artigo 203.º da Diretiva IVA.

¹¹ Neste sentido, expressamente, Acórdão de 18 de junho de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, n.º 29), com referência ao Acórdão de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.º 57).

¹² As minhas conclusões no processo Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:657, n.ºs 38 e segs.).

¹³ Remeto para o meu exemplo nas minhas conclusões no processo Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:657, n.º 39): Um fotógrafo independente visita com o seu filho este parque de diversões coberto a fim de realizar fotografias que utiliza posteriormente como publicidade no seu estúdio.

C. Quanto à dívida fiscal constituída nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA quando não é possível excluir o risco de perda de receitas fiscais (terceira questão)

1. Generalidades

33. Como acaba de ser explicado, a dívida fiscal nos termos do artigo 203.º da diretiva diz respeito à fatura individual errada emitida a um sujeito passivo. A «única» questão que se coloca agora é a de saber como determinar essas faturas no caso de um grande número de faturas, especialmente quando — como no caso em apreço, num comércio em massa — a identidade dos destinatários da fatura não é conhecida. Em última análise, trata-se de uma questão de ónus da alegação e da prova no procedimento fiscal. A Diretiva IVA não contém disposições específicas sobre esta questão. O artigo 273.º da Diretiva IVA (possibilidade de os Estados-Membros preverem outras obrigações para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude) também não fornece — contrariamente ao que parece sugerir Portugal nas suas observações escritas — quaisquer orientações a este respeito.

34. No entanto, resulta de uma análise mais aprofundada da Diretiva IVA que, em determinados casos, é permitido que não se tenha em conta certos elementos insignificantes. Assim, por exemplo, a fim de determinar a repartição razoável das operações à luz do direito à dedução do IVA (*pro rata* de dedução), pode prever-se, nos termos do artigo 173.º, n.º 2, alínea e), da Diretiva IVA, que não sejam tidos em conta montantes insignificantes. Mesmo que esta disposição não seja relevante no caso em apreço, ela mostra, no entanto, que a Diretiva IVA parte do princípio de que montantes insignificantes podem ser ignorados para efeitos de repartição de numerosas operações em vários subtipos. Tal parece também ficar a dever-se ao princípio da proporcionalidade.

2. Autonomia processual dos Estados-Membros

35. Em última análise, a determinação exata das faturas que apresentam um risco de perda de receitas fiscais e daquelas relativamente às quais esse risco está excluído continua, todavia, a ser uma questão de ónus da alegação e da prova no procedimento fiscal de cada Estado-Membro.

36. Na falta de um regime correspondente na Diretiva IVA, a repartição deste ónus da alegação e da prova é da competência dos Estados-Membros, conforme sublinhado pela Alemanha e pela Comissão (princípio da autonomia processual)¹⁴. Todavia, as modalidades de repartição do ónus da alegação e da prova não devem ser menos favoráveis do que as aplicáveis em situações semelhantes de natureza interna (princípio da equivalência). Não existem elementos neste sentido, ainda que, infelizmente, a Áustria não tenha formulado nenhuma observação sobre este ponto nas suas observações.

¹⁴ Acórdãos de 18 de junho de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, n.º 35); de 6 de novembro de 2003, Karageorgou e o. (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604, n.º 49); de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.º 49), e de 13 de dezembro de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, n.º 18), no que respeita a uma situação comparável em matéria de retificação de faturas.

37. Além disso, as modalidades não devem ser concebidas de forma a tornar impossível, na prática, ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (princípio da efetividade)¹⁵. No que respeita ao âmbito de aplicação da Diretiva IVA, tal implica igualmente que os Estados-Membros são obrigados, no exercício dessa faculdade de configuração, a respeitar o direito da União e os seus princípios gerais, nomeadamente os princípios da proporcionalidade e da neutralidade fiscal¹⁶.

38. Habitualmente, o procedimento administrativo no domínio do direito público (do qual faz parte o direito fiscal) é marcado pelo princípio do inquisitório. Isto significa que, em princípio, as autoridades fiscais procedem ao exame oficioso dos factos. No direito fiscal, tal é geralmente completado por diversas obrigações de cooperação que impendem sobre o contribuinte. Quanto menos este último cumpre as suas obrigações de cooperação, mais limitado fica o dever de investigação da Administração Fiscal. Ora, não resulta de nenhum (dos presentes) pedidos de decisão prejudicial que a P GmbH tenha cometido quaisquer falhas no caso em apreço, pelo que incumbe, em princípio, à Administração Fiscal apurar os factos.

39. Se uma situação não puder ser esclarecida com um grau de certeza suficiente, aplicam-se as regras relativas ao ónus objetivo da prova. Segundo estas regras, a Administração Fiscal suporta normalmente o ónus objetivo da prova dos factos que geram ou aumentam o imposto quando o contribuinte cumpriu as suas obrigações de cooperação, sendo que a desvantagem da impossibilidade de provar os factos que reduzem o imposto recai sobre o sujeito passivo.

40. No entanto, se faturas erradas emitidas a pessoas que não são sujeitos passivos não dão origem a uma dívida fiscal nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA, uma vez que não há risco de perda de receitas fiscais¹⁷, então as faturas erradas emitidas a sujeitos passivos são as únicas que podem dar lugar a uma dívida fiscal nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA.

41. Daqui resulta que, para poder concluir pela existência de uma dívida fiscal na aceção do artigo 203.º da Diretiva IVA, a Administração Fiscal deve, em princípio, determinar o número de faturas que foram emitidas a sujeitos passivos pela utilização de um parque de diversões coberto. Todavia, uma vez que o direito fiscal se caracteriza pela gestão de um grande número de operações, de sujeitos passivos e de atos administrativos (os chamados procedimentos em massa), é perfeitamente comum nos Estados-Membros¹⁸ que a Administração Fiscal possa estimar a matéria coletável quando esta não possa ser determinada.

¹⁵ Acórdãos de 9 de setembro de 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723, n.º 59); de 16 de julho de 2020, UR (Sujeição dos advogados ao IVA) (C-424/19, EU:C:2020:581, n.º 25); de 4 de março de 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, n.º 58); de 10 de julho de 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, n.º 54); de 24 de outubro de 2013, Rafinària Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, n.º 20); de 21 de janeiro de 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, n.º 17), e de 3 de setembro de 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, n.º 24).

¹⁶ Também neste sentido: Acórdãos de 16 de maio de 2024, Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, n.ºs 51 e segs.); de 29 de fevereiro de 2024, Consortium Remi Group (C-314/22, EU:C:2024:183, n.ºs 84 e segs.), e de 13 de outubro de 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, n.ºs 39 e segs.).

¹⁷ Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:968).

¹⁸ Na Alemanha, o § 162, n.º 1, do Abgabenordnung (Código Tributário) prevê expressamente um poder de estimativa dos Estados-Membros. Em Itália, o artigo 62.º *sexies*, n.º 3, e o artigo 62.º *bis* do Decreto legge (Decreto-Lei) n.º 331/1993, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 427, de 29 de outubro de 1993, permitiam que o volume de negócios total de uma empresa seja determinado de forma indiciária (ou seja, estimada). Na Áustria, o § 184 do Bundesabgabenordnung (Código Federal dos Impostos) prevê um poder de estimativa equivalente.

3. Poder de estimativa da Administração Fiscal e direito da União

42. Como também foi sublinhado pela Comissão, e bem, o direito da União não se opõe a isso. No entanto, é necessário que esse poder de estimativa seja exercido em conformidade com os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade¹⁹.

43. O Tribunal de Justiça declarou, no que respeita a uma estimativa do volume de negócios de um sujeito passivo²⁰, que «a Diretiva IVA e os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional [...], que autoriza a Administração Fiscal, em caso de grande divergência entre as receitas declaradas e as receitas estimadas com base em estudos setoriais, a recorrer a um método indiciário [...] para determinar o volume de negócios realizado pelo sujeito passivo».

44. Isto não é mais do que uma estimativa do volume de negócios, uma vez que a declaração do volume de negócios do sujeito passivo não era credível do ponto de vista da Administração Fiscal. Todavia, segundo o Tribunal de Justiça, isso só é possível na condição de que «essa legislação e a sua aplicação permitam ao sujeito passivo, com observância dos princípios da neutralidade fiscal, da proporcionalidade e dos direitos de defesa, pôr em causa os resultados obtidos através desse método, com base em todas as provas contrárias de que disponha».

45. O princípio da proporcionalidade impede que o fim (cobrança de impostos com base numa responsabilidade pelo risco) justifique os meios (estimativa segundo a qual todas as faturas foram emitidas a sujeitos passivos).

46. A este respeito, todas as circunstâncias gerais do caso em apreço, neste caso o facto de os clientes de um parque de diversões coberto serem muito raramente sujeitos passivos na aceção da legislação em matéria de IVA, são de importância decisiva. Como o Tribunal de Justiça já referiu, uma estimativa do volume de negócios deve ser exata, fiável e atual²¹. O mesmo se aplica à estimativa das faturas que apresentam um potencial de risco. A estimativa deve refletir a realidade da vida e a experiência geral, pelo que uma estimativa de 50 % parece desproporcionada no caso em apreço.

47. O sistema comum do IVA garante «a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA»²². Por conseguinte, em matéria de IVA, o princípio da neutralidade exige que a empresa, enquanto cobradora de impostos por conta do Estado, deva, em princípio, ser inteiramente liberta do IVA²³, quando a própria atividade empresarial sirva ela própria (em princípio) para realizar operações tributáveis²⁴. É o que se verifica no caso em apreço.

¹⁹ Acórdão de 21 de novembro de 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, n.º 37), que cita o Acórdão de 5 de outubro de 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, n.º 44).

²⁰ Acórdão de 21 de novembro de 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, n.º 46).

²¹ Acórdão de 21 de novembro de 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, n.º 42 — apesar de se referir a «determinar o volume de negócios indiciário», na minha opinião, tal não passa de uma descrição de uma estimativa).

²² Acórdãos de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 38); de 13 de março de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, n.º 41); de 3 de março de 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, n.º 25 e jurisprudência referida), e de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, n.º 19).

²³ Jurisprudência constante, v., por exemplo, Acórdãos de 13 de março de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 25), e de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, n.º 39).

²⁴ V. Acórdãos de 13 de março de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, n.º 41); de 15 de dezembro de 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 51); de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, n.º 57), e as minhas conclusões no processo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, n.º 42).

48. Em caso de emissão de faturas erradas que mencionem um montante de IVA demasiado elevado, o princípio da neutralidade é assegurado pela possibilidade, a prever pelos Estados-Membros, de corrigir o imposto indevidamente faturado, desde que o emitente da fatura demonstre a sua boa-fé ou tenha, em tempo útil, eliminado completamente o risco de perda de receitas fiscais²⁵. No entanto, uma estimativa excessiva prejudicaria este princípio. Por conseguinte, decorre dos princípios da neutralidade e da proporcionalidade que, num caso como o presente, em que se sabe por experiência geral que há poucos sujeitos passivos entre os clientes da P GmbH, a Administração Fiscal tem senão de ser prudente nas suas estimativas.

49. Como o Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal) reconheceu corretamente na sua decisão impugnada, os critérios específicos que permitem estimar a proporção de faturas que apresentam um risco de perda de receitas fiscais decorrem, portanto, da natureza da prestação e da clientela habitual. No caso de prestações a que os sujeitos passivos recorrem habitualmente, pode ser feita uma estimativa mais abrangente se o emitente da fatura não puder fornecer elementos que indiquem por que razão uma determinada percentagem das faturas foi emitida a pessoas que não são sujeitos passivos. No caso de prestações que, como no caso em apreço, são principalmente fornecidas a pessoas que não são sujeitos passivos, deve proceder-se a uma avaliação mais prudente se a Administração Fiscal não puder fornecer elementos que indiquem por que razão uma parte das faturas foi, contudo, emitida a sujeitos passivos.

50. É possível que um inquérito *a posteriori* — perguntar a todos os visitantes num dia determinado se estão registados como sujeitos passivos de IVA — possa fornecer indicações que permitam fazer esta estimativa. Porém, em última análise isso constitui uma apreciação dos factos e das provas do caso concreto que incumbe ao órgão jurisdicional nacional. Em todo o caso, a hipótese acolhida pelo Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal) no seu acórdão recorrido, segundo a qual apenas 0,5 % das prestações foram efetuadas a sujeitos passivos, não é, na minha opinião, desrazoável e também não se afigura desproporcionada.

51. Seria igualmente possível uma chamada margem de segurança (por exemplo, de 5 %) para excluir qualquer risco de perda de receitas fiscais. No entanto, esta sobretaxa deveria também ter em conta a identidade do autor do risco a «garantir». Com efeito, se o erro cometido na emissão da fatura é a consequência de declarações inexatas da própria Administração Fiscal ou se resulta de uma jurisprudência alterada apenas posteriormente, então esse erro e, portanto, o risco eventual de perda de receitas fiscais não são imputáveis ao emissor da fatura. Uma vez que, como refere corretamente o Tribunal de Justiça, este último apenas atua como cobrador de um imposto devido por um terceiro por conta do Estado, não haveria lugar para uma margem de segurança. Em contrapartida, se o empresário cometeu um erro na determinação da taxa de imposto aplicável, o risco de perda de receitas fiscais pode perfeitamente ser tido em conta na estimativa através de uma margem de segurança.

²⁵ Acórdãos de 2 de julho de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, n.º 28); de 8 de maio de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, n.º 33); de 31 de janeiro de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, n.º 37); de 18 de junho de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, n.º 37); de 6 de novembro de 2003, Karageorgou e o. (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604, n.º 50), e de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.º 58).

V. Conclusão

52. Deste modo, proponho que o Tribunal de Justiça responda da seguinte forma às questões prejudiciais submetidas pelo Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria):

1. Uma pessoa não é devedora de IVA nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA pelas faturas erradas que emitiu a uma pessoa que não seja sujeito passivo, mesmo que tenha emitido outras faturas erradas a outros sujeitos passivos, pelas quais é então devedora do imposto por força deste artigo. A proporção destas faturas deve, se for caso disso, ser determinada por meio de estimativa.
2. A este respeito, os critérios que permitem estimar a proporção de faturas que apresentam um risco de perda de receitas fiscais decorrem da natureza da prestação e da clientela habitual. Do mesmo modo, a circunstância que deu origem ao erro e a forma como o emitente da fatura esteve envolvido no apuramento dos factos podem ser critérios relevantes para uma estimativa.