



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

21 de outubro de 2021 *

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Modalidades de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso — Diretiva 2008/9/CE — Artigo 20.º, n.º 1 — Pedido de informações adicionais pelo Estado-Membro de reembolso — Elementos suscetíveis de ser objeto de um pedido de informações adicionais — Discrepância entre o montante indicado no pedido de reembolso e o montante constante das faturas apresentadas — Princípio da boa administração — Princípio da neutralidade do IVA — Prazo de caducidade — Consequências na retificação do erro do sujeito passivo»

No processo C-396/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Kúria (Supremo Tribunal, Hungria), por Decisão de 2 de julho de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 30 de julho de 2020, no processo

CHEP Equipment Pooling NV

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Prechal, presidente da Segunda Secção, exercendo funções de presidente da Terceira Secção, J. Passer, F. Biltgen, L. S. Rossi e N. Wahl (relator), juízes,

advogado-geral: G. Hogan,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

- em representação da CHEP Equipment Pooling NV, por Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,
- em representação do Governo húngaro, por M. Z. Fehér e R. Kissné Berta, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: húngaro.

— em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e Zs. Teleki, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 20.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro (JO 2008, L 44, p. 23).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a CHEP Equipment Pooling NV à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria) a propósito da decisão desta de apenas deferir parcialmente um pedido de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 2008/9

- 3 Os considerandos 1 e 2 da Diretiva 2008/9 têm a seguinte redação:
 - «(1) As disposições de aplicação previstas na Diretiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país [(JO 1979, L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116)], colocam problemas consideráveis, tanto às autoridades administrativas dos Estados-Membros como às empresas.
 - (2) As regras previstas nessa diretiva deverão ser alteradas no que se refere aos prazos dentro dos quais são notificadas às empresas as decisões relativas aos pedidos de reembolso. Ao mesmo tempo, deverá estabelecer-se que também as empresas deem obrigatoriamente resposta dentro dos prazos fixados. Além disso, o procedimento deverá ser simplificado e modernizado, permitindo-se o recurso às modernas tecnologias.»

4 Segundo o artigo 2.º da Diretiva 2008/9:

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

- 1) “Sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro de reembolso”, o sujeito passivo, na aceção do n.º 1 do artigo 9.º da Diretiva 2006/112/CE [do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1)], que não esteja estabelecido no Estado-Membro de reembolso, mas sim no território de outro Estado-Membro;
- 2) “Estado-Membro de reembolso”, o Estado-Membro em que o IVA foi cobrado ao sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro de reembolso relativamente a bens que lhe tenham sido entregues ou a serviços que lhe tenham sido prestados nesse Estado-Membro por outros sujeitos passivos ou relativamente à importação de bens nesse Estado-Membro;

[...]

- 4) “Pedido de reembolso”, o pedido de reembolso do IVA cobrado no Estado-Membro de reembolso ao sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro de reembolso relativamente a bens que lhe tenham sido entregues ou a serviços que lhe tenham sido prestados nesse Estado-Membro por outros sujeitos passivos ou relativamente à importação de bens nesse Estado-Membro;

[...]»

5 O artigo 5.º da Diretiva 2008/9 dispõe:

«Cada Estado-Membro reembolsa aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso o IVA cobrado relativamente a bens que lhes tenham sido entregues ou a serviços que lhes tenham sido prestados nesse Estado-Membro por outros sujeitos passivos ou relativamente à importação de bens nesse Estado-Membro, na medida em que tais bens e serviços sejam utilizados para as seguintes operações:

- a) Operações a que se referem as alíneas a) e b) do artigo 169.º da Diretiva 2006/112/CE;
- b) Operações pelas quais o destinatário seja o devedor do imposto nos termos dos artigos 194.º a 197.º e do artigo 199.º da Diretiva 2006/112/CE, conforme aplicada no Estado-Membro de reembolso.

Sem prejuízo do artigo 6.º, para efeitos da presente diretiva, o direito ao reembolso do imposto pago a montante é determinado por força da Diretiva 2006/112/CE, conforme aplicada no Estado-Membro de reembolso.»

6 O artigo 7.º da Diretiva 2008/9 prevê o seguinte:

«Para obterem um reembolso do IVA no Estado-Membro de reembolso, os sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso devem dirigir um pedido de reembolso eletrónico a esse Estado-Membro e apresentá-lo ao Estado-Membro em que estão estabelecidos através do portal eletrónico criado por esse Estado-Membro.»

7 O artigo 8.º, n.º 2, alínea e), desta diretiva estabelece:

«[...] o pedido de reembolso deve conter, relativamente a cada Estado-Membro de reembolso e a cada fatura ou documento de importação, as seguintes informações:

[...]

e) O valor tributável e o montante do IVA, expressos na moeda do Estado-Membro de reembolso;

[...]»

8 Nos termos do artigo 15.º da referida diretiva:

«1. O pedido de reembolso deve ser apresentado ao Estado-Membro de estabelecimento até 30 de setembro do ano civil subsequente ao período de reembolso. O pedido de reembolso apenas é considerado apresentado quando o requerente tiver comunicado todas as informações exigidas nos termos dos artigos 8.º, 9.º e 11.º

2. O Estado-Membro de estabelecimento deve enviar sem demora ao requerente um aviso de receção eletrónico.»

9 O artigo 18.º da mesma diretiva dispõe:

«1. O Estado-Membro de estabelecimento não envia o pedido ao Estado-Membro de reembolso quando, durante o período de reembolso, o requerente no Estado-Membro de estabelecimento:

a) Não for um sujeito passivo para efeitos do IVA;

b) Efetuar apenas entregas de bens ou prestações de serviços isentas, sem direito à dedução do IVA pago no estágio anterior, ao abrigo dos artigos 132.º, 135.º, 136.º, 371.º e 374.º a 377.º, da alínea a) do n.º 2 do artigo 378.º, do n.º 2 do artigo 379.º ou dos artigos 380.º a 390.º da Diretiva 2006/112/CE ou das disposições sobre isenções de idêntico teor constantes do Ato de Adesão de 2005;

c) Beneficiar da isenção para as pequenas empresas prevista nos artigos 284.º, 285.º, 286.º e 287.º da Diretiva 2006/112/CE;

d) Beneficiar do regime comum forfetário dos produtores agrícolas previsto nos artigos 296.º a 305.º da Diretiva 2006/112/CE;

2. O Estado-Membro de estabelecimento deve notificar o requerente, por via eletrónica, da decisão que tomar ao abrigo do n.º 1.»

10 O artigo 19.º da Diretiva 2008/9 prevê:

«1. O Estado-Membro de reembolso deve notificar sem demora o requerente, por via eletrónica, da data em que o pedido foi recebido.

2. O Estado-Membro de reembolso deve notificar o requerente da sua decisão de deferir ou indeferir o pedido de reembolso no prazo de quatro meses a contar da data de receção do mesmo por esse Estado-Membro.»

- 11 O artigo 20.º, n.º 1, desta diretiva dispõe:

«Se o Estado-Membro de reembolso considerar que não recebeu todas as informações pertinentes para basear a sua decisão sobre a totalidade ou parte do pedido de reembolso, pode solicitar, por via eletrónica, informações adicionais, designadamente ao requerente ou às autoridades competentes do Estado-Membro de estabelecimento, no prazo de quatro meses a que se refere o n.º 2 do artigo 19.º Se as informações adicionais forem solicitadas a uma pessoa que não seja o requerente ou uma autoridade competente de um Estado-Membro, o pedido só deve ser apresentado por via eletrónica se o destinatário a ela tiver acesso.

Se necessário, o Estado-Membro de reembolso pode pedir novas informações adicionais.

As informações solicitadas de acordo com o presente número podem incluir o original ou uma cópia da fatura ou do documento de importação pertinentes, se o Estado-Membro de reembolso tiver dúvidas razoáveis relativamente à validade ou exatidão de determinado pedido. Nesse caso, não são aplicáveis os limiares referidos no artigo 10.º»

Diretiva 2006/112

- 12 Nos termos do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112:

«O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação.

Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum do IVA é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.»

- 13 O artigo 171.º, n.º 1, desta diretiva prevê:

«O reembolso do IVA em benefício dos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro em que efetuam as aquisições de bens e de serviços ou as importações de bens sujeitas ao IVA, mas estabelecidos noutro Estado-Membro, é efetuado de acordo com as normas de aplicação previstas na Diretiva [2008/9].»

Direito húngaro

- 14 O artigo 249.º da általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei CXXVII de 2007, Relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI. 16.); a seguir «Lei do IVA»] prevê que o reembolso do IVA ao sujeito passivo não estabelecido no território húngaro é feito mediante pedido escrito. Segundo o artigo 251.º/E desta lei, a autoridade tributária toma a sua decisão no prazo de quatro meses.

- 15 Segundo o artigo 251.º/F da referida lei, a autoridade tributária pode pedir por escrito informações suplementares ao sujeito passivo não estabelecido no território húngaro e, em especial, exigir-lhe o original ou uma cópia certificada conforme da fatura se houver dúvidas razoáveis no que diz respeito à base legal do reembolso ou ao montante do IVA a reembolsar.
- 16 Nos termos do artigo 127.º, n.º 1, alínea a), da mesma lei, o sujeito passivo deve estar na posse de uma fatura emitida em seu nome, que certifique que a operação foi efetuada.
- 17 O artigo 120.º da Lei do IVA estabelece:
- «Na medida em que o sujeito passivo, agindo nessa qualidade, utilize ou explore por qualquer outro modo produtos ou serviços para efetuar entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, terá direito a deduzir do imposto de que é devedor:
- a) O imposto que tiver sido repercutido por outro sujeito passivo — incluindo as pessoas ou organismos sujeitos ao imposto simplificado sobre as sociedades — no que respeita à aquisição de bens ou serviços;
- [...]»
- 18 Nos termos do artigo 4.º, n.º 2, alínea e), do *belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általánosforgalmiadó-visszatéríttetési jognak*, valamint a *belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatéríttetési jognak* érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet [Decreto n.º 32/2009 (XII. 21.), Relativo a Determinadas Disposições sobre o Exercício do Direito ao Reembolso do Imposto sobre o Valor Acrescentado na República da Hungria dos Sujeitos Passivos não Estabelecidos no Território Nacional e do Direito ao Reembolso do Imposto sobre o Valor Acrescentado noutro Estado-Membro da Comunidade Europeia dos Sujeitos Passivos Estabelecidos na Hungria] (*Magyar Közlöny* 2009/188.), o pedido de reembolso apresentado por um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro deve mencionar o valor tributável e o montante do IVA para cada fatura apresentada.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

- 19 A CHEP Equipment Pooling, sociedade de direito belga sujeita a IVA, exerce a sua atividade no setor da logística e é especializada na comercialização de paletes. Após ter adquirido, na Hungria, paletes que alugou em seguida às suas filiais em diferentes Estados-Membros, apresentou às autoridades húngaras, em 28 de setembro de 2017, na sua qualidade de sujeito passivo do IVA na Bélgica, um pedido de reembolso do IVA pago a montante, relativo a bens e serviços adquiridos entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2016.
- 20 Este pedido era acompanhado, por um lado, de um extrato do IVA com oito colunas, intituladas «número de fatura», «data de faturação», «emitente da fatura», «matéria coletável do imposto», «imposto», «imposto dedutível», «denominação» e «códigos», e, por outro, das faturas mencionadas no extrato.

- 21 Tendo verificado que o extrato referia, por vezes, faturas relativamente às quais o IVA já tinha sido restituído e tendo observado, por outro lado, discrepâncias entre os montantes de IVA que figuravam nesse extrato e os mencionados nas faturas a este anexas, uma vez que o montante faturado era, em certos casos, inferior ao inscrito no referido extrato e, noutros casos, superior, a autoridade tributária de primeiro grau pediu à recorrente no processo principal, em 2 de novembro de 2017, que lhe fornecesse elementos adicionais, a saber, os documentos e as declarações relativos às circunstâncias da realização de operações económicas respeitantes a 143 faturas.
- 22 A recorrente no processo principal comunicou à autoridade tributária de primeiro grau as notas de encomenda relativas às paletes, emitidas por ela e destinadas ao transportador, o contrato de compra e venda celebrado com este último, o contrato de locação das paletes celebrado entre a recorrente e a CHEP Magyarország, as faturas emitidas a esta última sociedade relativas ao aluguer das paletes, as faturas emitidas por esta destinadas aos clientes e a lista dos locais onde se encontravam efetivamente as paletes.
- 23 Após análise dos documentos adicionais comunicados pela recorrente no processo principal, a autoridade tributária de primeiro grau deferiu, por Decisão de 29 de novembro de 2017, o pedido de reembolso do IVA no montante de 254 636 343 forintos húngaros (HUF) (cerca de 826 715 euros, à época). Em contrapartida, deixou a cargo da recorrente no processo principal a quantia de 92 803 004 HUF (cerca de 301 300 euros, à época). Esta autoridade identificou três categorias de pedidos. Com efeito, em primeiro lugar, recusou deferir os pedidos que já tinham dado lugar a reembolso. Em segundo lugar, no que respeita aos pedidos cujo montante de IVA era superior ao que figurava na fatura correspondente, só procedeu a um reembolso no valor do montante constante da fatura. Em terceiro lugar, quanto aos pedidos cujo montante de IVA era inferior ao que figurava na fatura correspondente, procedeu a um reembolso apenas no montante constante do pedido de reembolso.
- 24 Na reclamação que apresentou desta decisão, a recorrente no processo principal alegou, no que diz respeito à terceira categoria de pedidos, que o montante do IVA indicado nas faturas lhe conferia, em teoria, um direito ao reembolso do IVA mais elevado do que o que ela própria tinha pedido no extrato.
- 25 A Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira confirmou a decisão da autoridade tributária de primeiro grau. Explicou que a recorrente no processo principal não podia corrigir um erro relativo ao montante do seu pedido inicial de reembolso sem que essa correção constituísse um novo pedido. Ora, a recorrente no processo principal já não podia apresentar tal pedido, por caducidade, dado que o prazo para esse ato expirava em 30 de setembro de 2017 (ou seja, no caso em apreço, dois dias após a apresentação do seu pedido inicial). Acrescentou que a autoridade tributária de primeiro grau não tinha a obrigação de lhe pedir outras informações adicionais, uma vez que os factos do processo principal eram fáceis de determinar.
- 26 A recorrente no processo principal interpôs recurso no Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste-Capital, Hungria), o órgão jurisdicional de primeira instância.
- 27 Este órgão jurisdicional de primeira instância negou provimento ao recurso. Expôs que o direito ao reembolso, o início do processo e a determinação do montante do IVA abrangido pelo referido reembolso dependiam do próprio sujeito passivo e que um recurso como o interposto pela recorrente no processo principal esvaziaria de sentido o mecanismo do pedido de

reembolso, uma vez que bastaria ao sujeito passivo juntar as faturas em que se baseia o direito ao reembolso, para que, salvo em caso de aplicação do *pro rata*, a Administração Fiscal fosse sempre obrigada a reembolsar o montante máximo do IVA correspondente às faturas. O referido órgão jurisdicional de primeira instância acrescentou que a Administração em causa só estava obrigada a utilizar a possibilidade de pedir informações adicionais se estas fossem necessárias para lhe permitir tomar uma decisão fundamentada ou se lhe faltassem informações essenciais, o que não se verificava no caso em apreço.

- 28 A recorrente no processo principal interpôs recurso para o órgão jurisdicional de reenvio, a Kúria (Supremo Tribunal, Hungria), alegando, nomeadamente, que o tribunal de primeira instância tinha violado o princípio da neutralidade do IVA consagrado no artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112.
- 29 Tendo constatado, por um lado, a inexistência de um limite quantitativo quanto ao número de pedidos de reembolso que podem ser apresentados antes do termo do prazo de caducidade e a existência da possibilidade de os sujeitos passivos corrigirem eventuais erros anteriores, apresentando novos pedidos, e, por outro, a importância que tem, a este respeito, um pedido apresentado pouco antes do termo do prazo de caducidade, o órgão jurisdicional de reenvio considera que é essencial determinar se a Administração Fiscal pode tomar uma decisão fundamentada sobre o pedido de um sujeito passivo, se não dispuser de esclarecimentos sobre as diferenças entre os montantes do IVA indicados no pedido e os que constam das faturas justificativas apresentadas.
- 30 Salienta a semelhança entre as disposições do direito da União e as do direito nacional aplicáveis, uma vez que tanto o artigo 8.º, n.º 2, alínea e), da Diretiva 2008/9 como o artigo 4.º, n.º 2, alínea e), do Decreto 32/2009, mencionado no n.º 18 do presente acórdão, impõem que qualquer pedido mencione imperativamente o montante do IVA. Além disso, nos termos do artigo 20.º, n.º 1, desta diretiva e do artigo 251.º/F, n.º 3, da Lei do IVA, uma decisão de reembolso só pode ser tomada se a Administração Fiscal dispuser de todas as informações pertinentes para tomar uma decisão fundamentada, entre as quais figura a indicação exata do montante de IVA cujo reembolso é pedido. Por último, tal como o referido artigo 20.º, n.º 1, na sua versão em língua húngara, permite à Administração Fiscal pedir ao sujeito passivo elementos adicionais relativos às «informações essenciais», quando existam razões justificadas para duvidar da exatidão de determinados pedidos, também a Lei do IVA lhe dá a possibilidade de contactar o sujeito passivo em caso de sérias dúvidas sobre o montante do imposto pago a montante cujo reembolso é solicitado.
- 31 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a possibilidade de a Administração Fiscal pedir ao sujeito passivo informações adicionais, no caso de, como no processo em apreço, haver uma diferença entre o montante indicado no pedido de reembolso e o que consta das faturas justificativas apresentadas. É certo que se pode considerar que esta diferença não constitui uma informação essencial na aceção do artigo 20.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9, pelo que a referida Administração não é obrigada a chamar a atenção do sujeito passivo para o seu ou os seus erros. Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio considera, antes, que, em tal hipótese, essa Administração deveria pedir informações adicionais, uma vez que a existência desse desvio poria em causa a exatidão do próprio pedido.

- 32 Foi nestas condições que a Kúria (Supremo Tribunal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 20.º, n.º 1, da Diretiva [2008/9] deve ser interpretado no sentido de que, mesmo em casos de diferenças numéricas manifestas, em que não se coloque a questão do *pro rata*, entre o pedido de reembolso e a fatura, em detrimento do sujeito passivo, o Estado-Membro de reembolso pode considerar que não é necessário solicitar informações adicionais e que recebeu todas as informações relevantes para decidir sobre o reembolso?»

Quanto à questão prejudicial

- 33 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 20.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que a Administração Fiscal do Estado-Membro no qual é apresentado um pedido de reembolso do IVA por um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro considere que dispõe de elementos suficientes para decidir sobre o referido pedido, sem convidar esse sujeito passivo a fornecer informações suplementares.
- 34 Esta questão é suscitada num contexto em que, em primeiro lugar, existe uma discrepância entre o montante do IVA indicado no pedido e o que figura nas faturas justificativas apresentadas, em segundo lugar, o pedido é apresentado pouco antes do termo do prazo de caducidade, o que suscita a questão de saber se o sujeito passivo tem o direito de apresentar um pedido retificativo ou um novo pedido, tendo em conta os erros assinalados pela Administração Fiscal, e, em terceiro lugar, perante essa discrepância, a Administração Fiscal se afasta do montante do IVA que figura no referido pedido e tem em conta o montante mencionado na fatura quando este último é inferior, e, inversamente, tem em conta o montante indicado no pedido quando o mesmo é inferior ao montante mencionado na fatura, considerando-se, neste caso, limitada pelo limiar alegadamente constituído pelo montante do pedido de reembolso, de modo que o sujeito passivo não pode receber integralmente o montante do IVA que poderia exigir.
- 35 A título liminar, há que lembrar que, nos termos do seu artigo 1.º, a Diretiva 2008/9 tem por objeto definir as modalidades do reembolso do IVA, previstas no artigo 170.º da Diretiva 2006/112, aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro do reembolso que preencham as condições referidas no artigo 3.º da Diretiva 2008/9, e não determinar as condições de exercício e o alcance do direito ao reembolso. Com efeito, o artigo 5.º, segundo parágrafo, dessa diretiva prevê, sem prejuízo do seu artigo 6.º e para efeitos da mesma diretiva, que o direito ao reembolso do IVA pago a montante é determinado ao abrigo da Diretiva 2006/112, conforme aplicada no Estado-Membro do reembolso. Assim, o direito de um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro a obter o reembolso do IVA pago noutro Estado-Membro, conforme regido pela Diretiva 2008/9, é o reflexo do direito, instituído a seu favor pela Diretiva 2006/112, de deduzir o IVA pago a montante no seu próprio Estado-Membro (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.ºs 34 a 36 e jurisprudência referida).
- 36 Tal como o direito à dedução, o direito ao reembolso constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União (Acórdão de 11 de junho de 2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, n.º 53), e não pode, em princípio, ser limitado. Este direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante [Acórdão de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso do IVA — Faturas), C-371/19, não publicado, EU:C:2020:936, n.º 79]. O regime das deduções e, portanto, dos reembolsos visa desonerar inteiramente o

empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, uma neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam elas próprias, em princípio, sujeitas a IVA (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 38 e jurisprudência referida).

- 37 Este princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução ou o reembolso do IVA pago a montante seja concedida se as exigências materiais estiverem satisfeitas, mesmo que os sujeitos passivos tenham omitido certas exigências formais [Acórdão de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso do IVA — Faturas), C-371/19, não publicado, EU:C:2020:936, n.º 80 e jurisprudência referida].
- 38 No entanto, o próprio artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9 introduz um limite ao direito ao reembolso do IVA, dispondo que o pedido de reembolso deve ser apresentado ao Estado-Membro de estabelecimento até 30 de setembro do ano civil subsequente ao período de reembolso, e esse Estado deve então transmitir o referido pedido ao Estado-Membro de reembolso, a menos que um dos motivos de não transmissão enumerados no artigo 18.º dessa diretiva a isso se oponha.
- 39 Este primeiro controlo efetuado pelo Estado-Membro de estabelecimento é completado pelo efetuado pelo Estado-Membro de reembolso, podendo este último, para esse efeito, em aplicação do artigo 20.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9, pedir informações adicionais ao requerente ou ao Estado-Membro de estabelecimento.
- 40 Importa salientar que, embora esta última disposição contenha certas diferenças de redação consoante as suas versões linguísticas, essas diferenças não alteram a substância da referida disposição, uma vez que as informações que podem ser pedidas pelo Estado-Membro de reembolso são as que lhe devem permitir decidir sobre a totalidade ou parte do pedido de reembolso, como resulta, por outro lado, da sistemática da Diretiva 2008/9 e da finalidade do artigo 20.º desta última.
- 41 A este respeito, há que salientar que o legislador da União, ao constatar, como indicado no considerando 1 da Diretiva 2008/9, que o mecanismo de reembolso do IVA coloca «problemas consideráveis, tanto às autoridades administrativas dos Estados-Membros como às empresas», decidiu, como exposto no considerando 2 dessa diretiva, tornar mais fluido o processo de reembolso «no que se refere aos prazos dentro dos quais são notificadas às empresas as decisões relativas aos pedidos de reembolso», impor prazos dentro dos quais aquelas devem «d[ar] obrigatoriamente resposta», e permitir o recurso ao correio eletrónico para a comunicação das decisões e das respostas, para «o procedimento [...] ser simplificado e modernizado, permitindo-se o recurso às modernas tecnologias».
- 42 O artigo 20.º da Diretiva 2008/9 deve ser entendido nesta lógica de fluidez, no sentido de que o legislador da União pretendeu evitar que, mediante pedidos de informação dilatatórios, o Estado-Membro do reembolso atrasasse a sua obrigação de reembolso ou reduzisse a sua efetividade. É por esta razão que esta disposição precisa que os pedidos de informações adicionais devem incidir sobre elementos que permitam à Administração Fiscal em causa pronunciar-se por meio de decisão. Com o objetivo de permitir a neutralidade do mecanismo do IVA através de um completo reembolso deste último, os pedidos de informações devem, assim, incidir sobre todas as informações pertinentes e, portanto, necessárias para esse efeito.

- 43 No caso em apreço, resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que, após ter constatado diferenças entre os montantes de IVA incluídos no pedido de reembolso e os que constam das faturas justificativas apresentadas, a Administração Fiscal húngara fez uso da possibilidade prevista no artigo 20.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/9, pedindo informações adicionais à recorrente no processo principal. Em contrapartida, uma vez analisadas essas informações, não recorreu à possibilidade que figura no artigo 20.º, n.º 1, segundo parágrafo, desta diretiva, de pedir outras informações adicionais, considerando-se suficientemente esclarecida para decidir sobre o pedido de reembolso.
- 44 Com efeito, como foi salientado no n.º 23 do presente acórdão, aquela Administração pôde identificar, a partir dos elementos fornecidos pelo sujeito passivo, três tipos de pedidos, a saber, em primeiro lugar, os que já tinham dado lugar a reembolso, para os quais não efetuou um novo reembolso, em segundo lugar, os correspondentes a faturas cujo montante de IVA era inferior ao indicado no pedido de reembolso, para os quais procedeu ao reembolso no montante do IVA indicado nessas faturas, e, em terceiro lugar, os pedidos em que o montante de IVA constante das faturas em causa era superior ao que constava do pedido de reembolso, que apenas deram lugar a um reembolso parcial, no montante que figurava no referido pedido. A recorrente no processo principal contesta apenas a recusa da Administração Fiscal húngara relativa a este terceiro tipo de pedidos.
- 45 A este respeito, resulta das observações do Governo húngaro que esta recusa decorre do facto de a Administração Fiscal se ter considerado vinculada pelo montante de IVA indicado no pedido de reembolso e não ter querido reembolsar mais do que o que aí era indicado, ainda que o montante de IVA cobrado nas faturas revelasse potencialmente um direito a um reembolso superior.
- 46 Numa situação como a que está em causa no processo principal, há que ponderar as obrigações que incumbem ao sujeito passivo e as que incumbem à Administração Fiscal nacional em causa. Importa assim recordar que o sujeito passivo está em melhores condições de conhecer a realidade das operações para as quais apresenta um pedido de reembolso e deve, portanto, pelo menos em certa medida, suportar as consequências do seu próprio comportamento administrativo. Está vinculado, nomeadamente, pelas menções que faz constar das faturas que emite e, em especial, pelas relativas ao montante do IVA e à taxa aplicável, em conformidade com as disposições do artigo 226.º da Diretiva 2006/112.
- 47 Por outro lado, no quadro da sua jurisprudência relativa à possibilidade de os Estados-Membros preverem um prazo de caducidade em matéria de dedução do IVA, o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de sublinhar que não se pode considerar que tal prazo, cujo vencimento tem por consequência sancionar o contribuinte que não tenha sido suficientemente diligente, é incompatível com o regime fixado pela Diretiva 2006/112, desde que, por um lado, esse prazo se aplique de igual modo aos direitos análogos em matéria fiscal que se baseiam no direito interno e aos que se baseiam no direito da União (princípio da equivalência) e, por outro, não impossibilite ou dificulte excessivamente, na prática, o exercício do direito à dedução do IVA (princípio da efetividade) (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 47).
- 48 Como corolário destas obrigações que impendem sobre o autor de um pedido de reembolso, há que indicar que, embora a Diretiva 2008/9 não contenha disposições relativas à possibilidade de este retificar o seu pedido de reembolso, exceto no caso particular de alteração do *pro rata*, prevista no artigo 13.º desta diretiva e não pertinente no caso em apreço, nem disposições relativas à possibilidade de apresentação de um novo pedido de reembolso na sequência da retirada do primeiro, importa todavia recordar que, quando um Estado-Membro aplica o direito

da União, as exigências decorrentes do direito a uma boa administração, que reflete um princípio geral do direito da União, designadamente o direito de qualquer pessoa a que os seus processos tratados imparcialmente e num prazo razoável, são aplicáveis no âmbito de um procedimento de auditoria fiscal. Este princípio da boa administração exige que uma autoridade administrativa como a Administração Fiscal em causa no processo principal proceda, no âmbito das obrigações de fiscalização que lhe incumbem, a um exame diligente e imparcial de todos os aspetos relevantes, a fim de se assegurar de que dispõe, quando toma a sua decisão, dos elementos o mais completos e fiáveis possível para o efeito (Acórdão de 14 de maio de 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, n.ºs 43 e 44).

- 49 Por conseguinte, se o sujeito passivo cometer um ou vários erros no seu pedido de reembolso e, posteriormente, nem ele nem a Administração Fiscal em causa os detetarem, ele não pode imputar a responsabilidade à referida Administração, a menos que os referidos erros revistam um caráter facilmente perceptível, caso em que a Administração deve estar em condições de os identificar no âmbito das obrigações de verificação que lhe incumbem por força do princípio da boa administração.
- 50 No caso em apreço, como recordado nos n.ºs 21 e 23 do presente acórdão, a Administração Fiscal húngara verificou discrepâncias entre os montantes de IVA indicados no pedido de reembolso e os constantes de determinadas faturas apresentadas, na sequência do que pediu informações complementares à recorrente no processo principal, e, em seguida, considerando-se suficientemente esclarecida, tomou a sua decisão, respeitando, portanto, a letra do artigo 20.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9. Se essas informações fossem efetivamente suficientes, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, a Administração não estava obrigada a proceder a um novo pedido de informações adicionais, pedido esse que se teria revelado inútil.
- 51 No entanto, uma vez que, como recordado nos n.ºs 36 e 37 do presente acórdão, o direito ao reembolso constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pelo legislador da União e que o princípio da neutralidade do IVA exige que seja concedida a dedução ou o reembolso do IVA pago a montante se as exigências materiais forem cumpridas, há que determinar se, ao decidir como a autoridade tributária de primeiro grau fez no caso em apreço, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, ou seja, deixando a cargo da recorrente um montante de IVA que a Administração sabia ser-lhe teoricamente devido, mas cuja contradição com o próprio montante indicado no pedido de reembolso impedia a respetiva recuperação, a Administração Fiscal do Estado-Membro de reembolso violou o referido princípio da neutralidade ou, eventualmente, o princípio da boa administração.
- 52 A circunstância de a recorrente no processo principal ter apresentado o seu pedido de reembolso em 28 de setembro de 2017, quando o prazo de caducidade terminava em 30 de setembro de 2017, não é pertinente, uma vez que, segundo o artigo 19.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9, o Estado-Membro de reembolso dispõe de um prazo de quatro meses para decidir, a contar da receção do pedido de reembolso. Daqui resulta que, recordando novamente que cabe ao sujeito passivo prestar especial atenção ao teor do seu pedido, os prazos de apreciação de um pedido de reembolso num caso como o do processo principal levam a interrogar-se sobre a obrigação, imposta à referida Administração, de convidar o referido sujeito passivo não a apresentar um novo pedido mas a retificar o seu pedido inicial em função das observações que esta lhe fez.
- 53 A este respeito, quando, em aplicação do princípio da boa administração e em conformidade com o princípio da neutralidade do IVA, por força do qual, como recordado no n.º 37 do presente acórdão, deve ser concedido o reembolso do IVA pago a montante se as exigências materiais

estiverem satisfeitas, mesmo que certos requisitos formais tenham sido omitidos pelos sujeitos passivos, o sujeito passivo for convidado pela Administração Fiscal a retificar o seu pedido depois de esta ter detetado um erro que o viciava, há que salientar que, uma vez que o pedido retificativo é enxertado no pedido inicial, se considera que o mesmo foi apresentado na data deste último, ou seja, em circunstâncias como as do processo principal, antes do termo do prazo de caducidade. Na falta de disposição da Diretiva 2008/9 que regule a possibilidade de retificar um pedido de reembolso, com exceção da hipótese específica prevista no artigo 13.º desta diretiva e não pertinente no caso em apreço, cabe aos Estados-Membros definir as respetivas modalidades, em conformidade com os referidos princípios.

- 54 Assim, quando, na sequência de um erro devidamente detetado do sujeito passivo, a Administração Fiscal em causa tenha podido determinar com certeza o montante do IVA que lhe deve ser reembolsado, o princípio da boa administração impõe-lhe que, pelos meios que lhe pareçam mais adequados, informe com diligência o sujeito passivo, a fim de o convidar a retificar o seu pedido de reembolso, para que a referida Administração lhe possa dar seguimento favorável.
- 55 Além disso, caso não faça esse convite, a Administração Fiscal do Estado-Membro em causa viola de forma desproporcionada o princípio da neutralidade do IVA, deixando a cargo do sujeito passivo o IVA a cujo reembolso este tem direito, ao passo que o sistema comum do IVA visa desonerar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas.
- 56 Tendo em conta o que precede, há que responder à questão prejudicial que o artigo 20.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9, lido à luz dos princípios da neutralidade fiscal e da boa administração, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que a Administração Fiscal do Estado-Membro de reembolso, caso tenha a certeza, eventualmente à luz das informações adicionais fornecidas pelo sujeito passivo, de que o montante de IVA efetivamente pago a montante, conforme mencionado na fatura anexa ao pedido de reembolso, é superior ao montante indicado nesse pedido, proceda ao reembolso do IVA apenas até esse montante, sem ter previamente convidado o sujeito passivo, com diligência e segundo os meios que lhe pareçam mais adequados, a retificar o seu pedido de reembolso mediante um pedido que se deve considerar ter sido apresentado na data do pedido inicial.

Quanto às despesas

- 57 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

O artigo 20.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro, lido à luz dos princípios da neutralidade fiscal e da boa administração, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que a Administração Fiscal do Estado-Membro de reembolso, caso tenha a certeza, eventualmente à luz das informações adicionais fornecidas pelo sujeito passivo, de que o

montante de imposto sobre o valor acrescentado efetivamente pago a montante, conforme mencionado na fatura anexa ao pedido de reembolso, é superior ao montante indicado nesse pedido, proceda ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado apenas até esse montante, sem ter previamente convidado o sujeito passivo, com diligência e segundo os meios que lhe pareçam mais adequados, a retificar o seu pedido de reembolso mediante um pedido que se deve considerar ter sido apresentado na data do pedido inicial.

Assinaturas