

Processo C-258/19

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

27 de março de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Kúria (Supremo Tribunal Supremo, Hungria)

Data da decisão de reenvio:

7 de março de 2019

Recorrente:

EUROVIA Ipari, Kereskedelmi, Szállítmányozási és Idegenforgalmi Kft.

Recorrido:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional das Finanças e Alfândegas, Hungria)

Decisão do

Kúria (Supremo Tribunal, Hungria)

como tribunal de segunda instância

[Omissis]

Recorrente: EUROVIA Ipari, Kereskedelmi Szállítmányozási és Idegenforgalmi Kft. (*[omissis]* Budapeste *[omissis]*)

[Omissis]

Recorrida: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional das Finanças e Alfândegas, Hungria) (*[omissis]* Budapeste *[omissis]*)

[Omissis]

Objeto do litígio: recurso contencioso em matéria tributária

[Omissis] [considerações processuais de direito interno]

Parte dispositiva

A Kúria *[omissis]* dá abertura a um processo de decisão prejudicial, submetendo as seguintes questões prejudiciais:

- 1) A prática de um Estado-Membro que, para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, atende exclusivamente ao momento em que se verificou o facto gerador do imposto, sem ter em conta que o âmbito do cumprimento foi objeto de ação cível entre as partes, decidida judicialmente, e que a fatura não foi emitida até ter sido proferida sentença transitada em julgado, é contrária ao princípio da neutralidade fiscal e aos requisitos formais do direito à dedução do IVA?
- 2) Em caso de resposta afirmativa, é possível ultrapassar o prazo de preclusão para o exercício do direito à dedução do IVA, fixado pela regulamentação do Estado-Membro em cinco anos contados a partir do momento em que se efetuou a prestação de serviços?
- 3) Em caso de resposta afirmativa, tem influência no exercício do direito à dedução a conduta do recetor da fatura no presente processo, que não pagou a remuneração do empreiteiro determinada por sentença transitada em julgado até este ter instaurado o processo executivo, motivo pelo qual a fatura não chegou ser emitida antes de expirar o prazo de preclusão?

[Regulamentação] relevante

Disposições da União vigentes à data da prestação de serviços:

Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (a seguir «Sexta Diretiva»)

«Artigo 10.º

1. Para efeitos do disposto na presente diretiva:
 - a) Por facto gerador do imposto entende-se o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;
 - b) Por exigibilidade do imposto entende-se o direito que o fisco pode fazer valer, nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor,

relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.

2. O facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efetuam a entrega do bem ou a prestação de serviços. [...]

[...]

Em derrogação das disposições anteriores, os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torna exigível:

- quer, o mais tardar, no momento da emissão da fatura ou do documento que a substitua;
- quer, o mais tardar, no momento do recebimento do preço;
- quer, nos casos em que a fatura ou o documento que a substitua não é emitido ou é emitido tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador.

[...]»

«Artigo 17.º

Origem e âmbito do direito à dedução

1) O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

2) Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

«Artigo 18.º

Disposições relativas ao exercício do direito à dedução

1. Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve:

a) Relativamente à dedução prevista no n.º 2, alínea a), do artigo 17.º, possuir uma fatura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º;

[...]»

Disposições da União vigentes à data da emissão da fatura:

Diretiva 2006/112/CE do Conselho [, de 28 de novembro de 2006], relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva do IVA»)

«Artigo 62.º

Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

- 1) “Facto gerador do imposto”, o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;
- 2) “Exigibilidade do imposto”, o direito que o fisco pode fazer valer nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.

«Artigo 63.º

O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.»

Origem e âmbito do direito à dedução

«Artigo 167.º

O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»

«Artigo 168.º

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;

[...]»

«Disposições relativas ao exercício do direito à dedução

Artigo 178.º

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

[...]»

Disposições de direito nacional aplicáveis à data da prestação de serviços:

Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Lei LXXIV de 1992, do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «anterior Lei do IVA»)

Artigo 16.º

1) O imposto torna-se exigível, nas entregas de bens e nas prestações de serviços – sem prejuízo do disposto nos artigos 17.º e 18.º – no momento do cumprimento ou, se for esse o caso, do cumprimento parcial (a seguir, conjuntamente, «cumprimento»).

2) Salvo disposição em contrário da presente lei, a determinação do momento do cumprimento é regulada pelo disposto no Polgári Törvénykönyv (Código Civil) [...]

Artigo 32.º

1. O sujeito passivo por força do artigo 34.º tem direito a deduzir do montante do imposto do qual é devedor:

a) o montante do imposto que, numa entrega de bens ou prestação de serviços realizada a seu favor, tenha sido repercutido por outro sujeito passivo – incluindo, em caso de alteração societária, o antecessor jurídico deste — ou um sujeito passivo por força da Lei do imposto simplificado sobre sociedades; [...]

Artigo 35.º

1. sem prejuízo do disposto em contrário na lei geral de procedimento tributário, o direito a dedução apenas pode ser exercido no caso de se dispor de documentos autênticos que comprovem o montante do imposto pago a montante. São consideradas como tais os seguintes documentos emitidos em nome do sujeito passivo:

a) as faturas e as faturas simplificadas [no caso do artigo 32.º, n.º 1, alíneas a) e g)]; [...]

Disposições de direito nacional aplicáveis à data da emissão da fatura:

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei CXXVII de 2007, do Imposto sobre o Valor Acrescentado; a seguir «Lei do IVA»)

Artigo 55.º

1. O imposto torna-se exigível quando se verifica o facto pelo qual se realiza efetivamente a operação tributável (a seguir «cumprimento»).

Artigo 119.º

1. Sem prejuízo do disposto na presente lei, o direito à dedução constitui-se quando deva ser liquidado o imposto vencido correspondente ao imposto suportado a montante (artigo 120.º).

Artigo 120.º

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 seu imposto o imposto:

a) repercutido por outro sujeito passivo, incluindo as pessoas singulares ou coletivas sujeitas ao imposto simplificado sobre as sociedades, relativamente à aquisição de bens ou serviços. [...]

Artigo 127.º

1. O exercício do direito à dedução está sujeito ao requisito objetivo de o sujeito passivo dispor pessoalmente:

a) no caso previsto no artigo 120.º, alínea a), de uma fatura emitida em seu nome que certifique a realização da operação; [...]

Normas processuais húngaras relativas ao exercício do direito à dedução:

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Lei XCII de 2003, de processo geral tributário; a seguir «Código de processo tributário»)

Artigo 164.º

1. O direito a liquidar o imposto prescreve decorrido o prazo de cinco anos a contar do último dia do ano civil em que devia ter sido apresentada a declaração ou comunicação do imposto ou em que, não sendo apresentada declaração ou comunicação, devia ter sido pago o imposto. Salvo disposição legal em contrário, o direito a pedir auxílios públicos e o direito a pedir o reembolso das quantias pagas em excesso prescrevem decorrido o prazo de cinco anos a contar do último dia do ano civil em que esses direitos foram constituídos.

Matéria de facto

- 1 Em 12 de novembro de 1996 e em 17 de setembro de 1997, a recorrente celebrou vários contratos de empreitada com uma sociedade comercial para a realização de trabalhos relativos a uma rede aérea de telecomunicações. Segundo os contratos, o empreiteiro não podia pedir uma contraprestação pela execução de trabalhos não autorizados pelo dono da obra à recorrente. A recorrente só pagou ao empreiteiro uma parte da remuneração, uma vez que surgiu um litígio entre as partes sobre o montante daquela. O empreiteiro pediu o pagamento da remuneração que lhe cabia intentando para esse efeito uma ação judicial, em que o Fővárosi Ítéltábla (Tribunal Superior de Budapeste - Capital, Hungria), na sua decisão n.º 3.Pf.20.756/2004/5 de 17 de setembro de 2004, condenou a recorrente no pagamento de 19 703 394 HUF acrescido dos juros correspondentes. A recorrente interpôs recurso dessa decisão, mas o Legfelsőbb Bíróság (Supremo Tribunal, Hungria [N. do T.: denominação utilizada até 2012 para a atual Kúria]), pelo Acórdão n.º Pfv.VII.21.212/2010/6 de 5 de outubro de 2010, confirmou a sentença condenatória do Fővárosi Ítéltábla. A recorrente pagou a remuneração do empreiteiro em processo de execução e o empreiteiro, a requerimento da recorrente, emitiu uma fatura em 15 de junho de 2011, na qual se indicava como data de cumprimento o dia 6 de junho de 2011.
- 2 A recorrente deduziu o imposto sobre o valor acrescentado [a seguir «IVA»] que constava da fatura, no montante de 3 940 679 HUF, na declaração de IVA correspondente ao segundo trimestre de 2011. A administração fiscal efetuou uma inspeção prévia às quantias pagas, em que verificou que a recorrente tinha apresentado um pedido de reembolso indevido e aplicou-lhe uma sanção fiscal de 394 000 HUF. Segundo a administração, nos termos dos artigos 36.º, n.º 1, alínea a), e 16.º, n.º 15, da anterior Lei do IVA, o prazo de prescrição começou a correr em 31 de dezembro de 2004, pelo que o direito a pedir o reembolso do IVA tinha expirado em 31 de dezembro de 2009. A recorrente contestou a posição da administração fiscal interpondo para esse efeito recurso contencioso administrativo, ao que foi negado provimento pelo tribunal de primeira instância. Posteriormente, a Kúria anulou, pelo Acórdão n.º Kfv.V.35.490/2014/5, quer a decisão da recorrida quer a decisão proferida pela autoridade [tributária] de primeiro nível, ordenando a esta última o início de um novo procedimento. A Kúria considerou que, contrariamente ao entendimento da administração fiscal, não era aplicável o artigo 16.º, n.º 15, da anterior Lei do IVA, mas que era necessário determinar o momento do cumprimento de acordo com as disposições gerais da lei.
- 3 No novo procedimento [administrativo], a administração fiscal, com base na decisão do Fővárosi Ítéltábla, fixou como data de cumprimento o dia 16 de novembro de 1998 e, conseqüentemente, recusou o direito à dedução do IVA por prescrição. Segundo a fundamentação da decisão [administrativa], a anterior Lei do IVA fazia depender claramente o direito à dedução do momento da liquidação do imposto vencido. Por conseguinte, o direito a deduzir o imposto suportado numa aquisição surgia no mesmo momento em que, relativamente à mesma

operação, o imposto fosse exigível pelo fornecedor. A administração fiscal considerou que a fatura emitida pelo empreiteiro indicava uma data de cumprimento incorreta, uma vez que, na realidade, o cumprimento já se tinha verificado em 16 de novembro de 1998, pelo que o direito da recorrente à dedução também se tinha iniciado nesse mesmo momento. Salientou que a data do cumprimento da fatura não se refere ao pagamento, mas sim à realização da operação económica entre as partes.

- 4 No seu recurso contencioso administrativo, a recorrente alegou que as disposições relativas ao direito à liquidação do imposto e à sua prescrição não são aplicáveis à prescrição do crédito da recorrente. Remetendo para o artigo 326.º, n.ºs 1 e 2, da Polgári törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (Lei IV de 1959, do Código Civil), acrescentou que o prazo de prescrição nem sequer tinha começado a correr, permanecendo latente. O direito à dedução não se iniciou enquanto a recorrente não teve em seu poder a fatura emitida corretamente. Segundo o artigo 35.º da anterior Lei do IVA, o exercício do direito à dedução pressupõe que o sujeito passivo disponha de uma fatura da operação emitida em seu nome. Ora, até 2011 a recorrente não teve essa fatura em seu poder. Segundo a recorrente, para efeitos do exercício do direito à dedução, o essencial era o pagamento por ela efetuado. Tinha pago a fatura do empreiteiro no segundo trimestre de 2011, pelo que até esse momento o outro sujeito passivo não tinha cumprido o requisito da repercussão do montante do IVA à recorrente. A posição adotada na decisão [administrativa] levava a que o empreiteiro pagasse aos cofres do Estado o montante do IVA repercutido à recorrente, sem que esta pudesse deduzir nem compensar esse montante.
- 5 O órgão jurisdicional de primeira instância negou provimento ao recurso contencioso administrativo da recorrente.
- 6 É ponto assente entre as partes que o empreiteiro cumpriu em 1998 as obrigações que lhe incumbiam em virtude dos contratos de empreitada celebrados com a recorrente. Da sentença proferida na ação cível entre as partes resulta que a conduta da recorrente impediu o empreiteiro de emitir a fatura relativa à sua remuneração, tendo em conta que, até à execução, a recorrente não pagou ao empreiteiro a quantia que lhe era devida e cuja fatura este emitiu quando recebeu o pagamento. A data do cumprimento, segundo a fatura, foi o dia 6 de junho de 2011, mas, segundo o órgão jurisdicional de primeira instância, a recorrida observou com razão que o cumprimento do empreiteiro não podia ser datado de 2011, porque tinha tido lugar efetivamente em 1998. O referido órgão jurisdicional também concordou com a recorrida no que respeita ao facto de o momento do cumprimento não dever referir-se ao pagamento da operação económica indicada na fatura, tal como a constituição do direito à dedução da recorrente também não está dependente deste, mas sim da realização efetiva da operação económica.
- 7 Da regra prevista no artigo 164.º do Código de Processo Tributário em matéria de prescrição resulta que o direito a pedir o reembolso do imposto prescreve

decorrido o prazo de cinco anos a contar do último dia do ano civil em que se constituiu esse direito. O órgão jurisdicional de primeira instância referiu que, tal como o Fővárosi Ítéltábla já tinha feito constar na sua decisão, havia que imputar à conduta da recorrente o facto de o empreiteiro não poder emitir a fatura dentro do prazo. Segundo o órgão jurisdicional de primeira instância, a recorrida determinou, de acordo com a lei, o momento do cumprimento, contrariamente ao indicado na fatura, pelo que tinha razão ao contestar o pedido de reembolso do imposto apresentado pela recorrente, uma vez que o direito à dedução tinha expirado decorrido o prazo de cinco anos a contar da sua constituição.

- 8 Do acórdão foi interposto recurso pela recorrente, que pede a sua anulação e a adoção de uma nova decisão em conformidade com a lei. Na sua opinião, tanto o órgão jurisdicional de primeira instância como a recorrida interpretam erradamente a prescrição do direito à liquidação do imposto, uma vez que essa prescrição não se refere à recorrente, mas sim ao sujeito passivo que emite a fatura e recebe o pagamento. A recorrente salienta também que o direito à dedução não teve início enquanto não foi posta à sua disposição a fatura emitida corretamente. Por conseguinte, não tendo fatura, a recorrente não podia exercer o seu direito à dedução. Alega que durante o período de tempo em que não se verificam os requisitos do direito à dedução o prazo de prescrição não pode correr. A recorrente nega que o facto de a fatura não ter sido emitida seja imputável à sua conduta, referindo que o emitente da fatura podia tê-lo feito a qualquer momento, mas que a incerteza respeitante ao montante do crédito impedia o cumprimento da sua obrigação de faturação. Da interpretação literal do artigo 32.º da anterior Lei do IVA resulta que, até ao momento em que o imposto lhe foi repercutido, a recorrente não tinha direito à dedução e também não podia começar a correr o prazo de prescrição. Por outro lado, a recorrente entende que para que o contrato se considere cumprido, ambas as partes têm de cumprir as respetivas obrigações e não apenas uma delas.
- 9 Na oposição deduzida ao recurso, a recorrida pede que seja confirmado o acórdão, salientando que o momento do cumprimento de uma fatura não se refere ao pagamento, mas sim à data da realização da operação económica entre as partes. Por conseguinte, alega que o acórdão determina corretamente a data do cumprimento e, em consequência, a data em que se verificou a prescrição.

Ponto de vista da Kúria

- 10 Nas circunstâncias do processo anteriormente descritas, que geram um litígio entre as partes acerca do montante da remuneração do serviço e em que essa quantia é fixada por decisão judicial, não tendo sido emitida a fatura enquanto não foi efetuado o pagamento efetivo, a Kúria questiona se deve ser ignorado o disposto na Sexta Diretiva e na Diretiva do IVA em relação ao cumprimento e, consequentemente, à repercussão do imposto e se, não existindo fatura, que constitui um requisito formal do direito à dedução, é possível ultrapassar a regulamentação do Estado-Membro relativa à prescrição. Além disso, a Kúria

pergunta se tem influência no exercício do direito à dedução o facto de a recorrente não ter cumprido voluntariamente a sua obrigação de pagamento após o trânsito em julgado da sentença, e tê-lo feito no âmbito do processo executivo instaurado pelo empreiteiro, verificando-se ainda que a fatura, que constitui um requisito formal do direito à dedução, não foi emitida enquanto a recorrente não cumpriu e exigiu a sua emissão ao empreiteiro, pelo que é necessário determinar o momento a partir do qual começa a correr o prazo para o exercício desse direito.

- 11 O Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir «Tribunal de Justiça») pronunciou-se repetidas vezes acerca dos requisitos materiais e formais para a dedução do IVA. No que respeita aos requisitos materiais, declarou que o direito à dedução se constitui no momento em que o imposto se torna exigível, ou seja, quando se efetua a prestação de serviços. No seu Acórdão C-533/16 (Volkswagen, n.º 43), ao apreciar o prazo de cumprimento, o Tribunal de Justiça, remetendo para as conclusões do Advogado-Geral, declarou que embora, por força do artigo 167.º da Diretiva 2006/112, o direito à dedução do IVA se constitua no momento em que o imposto se torna exigível, o exercício desse direito só é possível, em princípio, de acordo com o artigo 178.º dessa diretiva, a partir do momento em que o sujeito passivo está na posse de uma fatura.
- 12 Uma vez que, devido ao litígio entre as partes acerca do montante da remuneração, a fatura não foi emitida enquanto não foi efetuado o pagamento em 2011, o direito à dedução da recorrente só se pôde iniciar nesse mesmo momento. Não se pode ignorar o facto relevante de o empreiteiro emitente da fatura também não ter recebido até esse momento o montante do imposto devido, e de ter sido então que o pagou aos cofres do Estado. A Kúria considera que o prazo para o exercício do direito à dedução do IVA deveria começar a correr a partir do momento em que, uma vez prestado o serviço, se tenha repercutido o montante do IVA, feito o pagamento deste aos cofres do Estado e emitido a fatura em conformidade com diretiva.
- 13 A autoridade fiscal recorrida faz retroagir o exercício do direito à dedução do IVA ao momento do cumprimento inicial e, tendo em conta o prazo de prescrição de cinco anos, considera prescrito o pedido de reembolso do imposto. No entanto, no entender da Kúria, esta forma de proceder viola o princípio da neutralidade fiscal. Com efeito, as disposições em matéria de dedução e, consequentemente, de reembolso do imposto têm por finalidade desonerar inteiramente o empresário de qualquer encargo relativo ao IVA devido ou pago no âmbito da sua atividade económica. Deste modo, o sistema comum do IVA garante a neutralidade no que respeita a qualquer carga fiscal sobre a atividade económica, independentemente dos seus fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA. Este princípio seria violado se o exercício do direito à dedução do IVA que consta numa fatura emitida nas circunstâncias descritas fosse recusado devido a uma interpretação restritiva do momento do cumprimento, não se tendo em conta as particularidades do caso dos autos.

- 14 O Tribunal de Justiça também adotou decisões reveladoras acerca da regulamentação dos Estados-Membros em matéria de prescrição (por exemplo, Acórdãos C-8/17 [Biosafe – Indústria de Reciclagens] e C-533/16 [Volkswagen]). Assim, no Acórdão Volkswagen, já referido, declarou que o direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que, em circunstâncias como as do processo principal, em que o IVA foi faturado ao sujeito passivo e por ele pago vários anos depois da entrega dos bens em causa, recusa o benefício do direito ao reembolso do IVA com o fundamento de o prazo de prescrição previsto nessa regulamentação para o exercício desse direito ter começado a correr na data da entrega e ter expirado antes da apresentação do pedido de reembolso.
- 15 O Tribunal de Justiça referiu em várias decisões que a administração fiscal pode recusar a um sujeito passivo o direito a dedução do IVA se for provado que este último não cumpriu a maior parte das obrigações formais que lhe incumbiam para poder beneficiar deste direito (Acórdão C-332/15, *Astone*, n.º 59), e no processo Volkswagen também fez referência à necessidade de o sujeito passivo atuar com a diligência devida. Este argumento foi confirmado no Acórdão proferido no processo C-8/17 [Biosafe - Indústria de Reciclagens (n.º 44)], pelo qual foi ultrapassado um prazo de prescrição idêntico.
- 16 As circunstâncias do processo permitem constatar indubitavelmente que as partes não atuaram com fins abusivos ou intenção fraudulenta quanto ao IVA, mas, no entanto, verificou-se uma espécie de atuação «de má-fé» por parte da recorrente quando, apesar da sentença transitada em julgado, não cumpriu voluntariamente a sua obrigação de pagamento. Por conseguinte, a Kúria também pergunta se tem influência no exercício do direito à dedução este tipo de atuação de má-fé do sujeito passivo, que provocou o atraso na emissão da fatura pela outra parte no contrato, que esperava o pagamento efetivo.

Budapeste, 7 de março de 2019

[*Omissis*] [assinaturas]