

Processo C-397/21

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

29 de junho de 2021

Órgão jurisdicional de reenvio:

Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste-Capital, Hungria)

Data da decisão de reenvio:

25 de maio de 2021

Recorrente:

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

Recorrida:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria)

Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste-Capital, Hungria)

[Omissis]

No processo administrativo iniciado para a resolução de um litígio em matéria fiscal [omissis] apresentado pela HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zártkörűen Működő Részvénytársaság (anteriormente designada, VALOR HUNGARIAE Zártkörűen Működő Részvénytársaság), recorrente, contra a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Fiscal e Aduaneira Nacional) ([omissis] Budapeste [omissis]), recorrida, o Fővárosi Törvényszék proferiu a seguinte

decisão:

Este órgão jurisdicional [omissis] inicia um processo de reenvio prejudicial no Tribunal de Justiça da União Europeia e apresenta-lhe as seguintes questões prejudiciais:

1. Devem as disposições da Diretiva IVA, à luz dos seus princípios gerais, em especial os princípios da efetividade e da neutralidade fiscal, ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma legislação nacional e à prática nacional nela baseada segundo as quais, quando um sujeito passivo de IVA emite erradamente uma fatura de IVA relativamente a uma operação isenta de IVA e entrega esse imposto à administração tributária de forma plausível, e o destinatário da fatura paga esse IVA ao emitente que o faturou, a autoridade tributária nacional não devolve esse IVA ao emitente nem ao destinatário da fatura?

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, devem as disposições da Diretiva IVA, à luz dos seus princípios gerais, em especial dos princípios da efetividade, da neutralidade fiscal e da não discriminação, ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que, na hipótese descrita na questão anterior, não permite de todo ao destinatário da fatura pedir diretamente à autoridade tributária nacional o reembolso do IVA, ou apenas o permite quando é impossível ou excessivamente difícil recuperar o montante do IVA em questão por qualquer outro meio de direito civil, nomeadamente porque o emitente da fatura foi entretanto objeto de liquidação?

3. Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, a autoridade tributária nacional é obrigada, nesse caso, a pagar juros sobre o IVA a reembolsar? No caso de essa obrigação existir, qual o período de tempo abrangido? Essa obrigação está sujeita às regras gerais de reembolso do IVA?

[Omissis] [considerações processuais de direito interno]

FUNDAMENTAÇÃO

I. Matéria de facto

- 1 A antecessora jurídica da recorrente, Carpathia Nemzeti Gazdaságfejlesztési Innovációs Kft., contratou, na qualidade de comitente, os serviços da Bíró Hűtésteknikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (a seguir «BHA Kft.»), no âmbito da execução dos trabalhos de construção do projeto denominado «Realização do pavilhão da Hungria na Exposição Universal de Milão 2015». Pela atividade exercida, a BHA Kft. emitiu nove faturas, no montante total de 486 620 000 HUF, incluindo o imposto sobre o valor acrescentado, em nome da antecessora jurídica da recorrente, que as pagou. Posteriormente, a BHA Kft. pagou à Administração Tributária o IVA relativo às faturas. Na sequência de uma inspeção fiscal efetuada à BHA Kft. a respeito da operação, a Autoridade Tributária constatou que essa operação estava fora do âmbito de aplicação territorial da Lei do IVA e estava, portanto, isenta de IVA, apesar de a BHA Kft. o ter faturado.
- 2 Em 19 de julho de 2019, a recorrente apresentou um pedido à Direção de Impostos e Alfândegas de Budapeste do Norte, da Administração Fiscal e

Aduaneira Nacional, na qualidade de autoridade tributária de primeiro grau, pedindo o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado no montante de 126 248,760 HUF, correspondente às faturas que a BHA Kft. tinha emitido, bem como a nota de liquidação e o pagamento dos juros relativos a esse montante. Para fundamentar o seu pedido, alegou que tinha pago o valor total das nove faturas emitidas pela BHA Kft. e que esta tinha pago à Administração Tributária o [IVA] correspondente a essas faturas. A recorrente afirmou que o montante do IVA indicado no seu pedido de reembolso podia, em primeiro lugar, ser exigido ao emitente da fatura por via judicial cível, uma vez que o imposto foi erradamente faturado nas faturas emitidas. Na sequência da ação cível, a Autoridade Tributária competente deveria proceder a uma liquidação das contas com a BHA Kft, mas esta última tinha sido, entretanto, objeto de um processo de liquidação, no âmbito do qual a antecessora jurídica da recorrente pediu ao liquidatário a integração desse crédito na massa da insolvência. Segundo o liquidatário, as possibilidades de recuperar o crédito registado são remotas.

- 3 No âmbito do processo instaurado pela recorrente, a Autoridade Tributária de primeiro grau indeferiu *[omissis]* o seu pedido de reembolso do imposto e de liquidação e pagamento de juros. A recorrente interpôs recurso desta decisão, na sequência do qual a recorrida confirmou a decisão proferida em primeira instância *[omissis]*. Além disso, a Autoridade Tributária não contestou que a recorrente tivesse pago à BHA Kft. a contrapartida objeto das faturas emitidas, nos termos do regime normal de tributação, acrescido do IVA correspondente, constante da declaração de IVA da BHA Kft., detidas pela autoridade tributária, mas considerou que, em conformidade com o disposto no artigo 39.º da az általános forgalmi adórl szóló 2007. CXXVII. törvény (Lei CXXVII de 2007, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado; a seguir «Lei do IVA»), o lugar das operações era o lugar onde se situava o imóvel, a saber, Milão, não tendo sido efetuadas no território nacional, pelo que a Lei do IVA não era aplicável e, nesse caso, o emitente da fatura deveria tê-la emitido isenta de IVA, por se tratar de uma operação económica realizada fora do âmbito de aplicação da Lei do IVA.

II. Litígio entre as partes

- 4 A recorrente interpôs recurso da decisão da recorrida, pedindo, a título principal, a alteração dessa decisão nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (Lei n.º I de 2017, relativa ao Processo nos Tribunais Administrativos; a seguir «Código do Processo Administrativo»), que se declarasse que a recorrente reclamou legitimamente o reembolso dos 126 248 760 HUF indicados no pedido de reembolso de impostos e que a Autoridade Tributária era obrigada a pagar juros sobre esta quantia no montante de 5 %, calculados à taxa anual de base em vigor do banco central, em conformidade com o artigo 64.º, n.º 3, e com o artigo 65.º, n.º 1, da adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Lei CL de 2017, sobre o Processo Geral Tributário; a seguir «Código de Processo Tributário»). A título subsidiário, a recorrente pediu a anulação ou a revogação da decisão, que fosse ordenada a

abertura de um novo processo e que fosse determinado que a recorrida proferisse uma decisão nos termos do indicado no pedido de reembolso do imposto. Caso assim não se entendesse, a título subsidiário, pediu que a primeira decisão fosse anulada ou ficasse sem efeito e que a Autoridade Tributária fosse obrigada a proferir uma nova decisão. A recorrente contesta em detalhe a decisão da Autoridade Tributária relativa ao seu pedido de reembolso do imposto. Alegou, nas suas decisões, que a Autoridade Tributária considerou que era inequívoco que a recorrente tinha direito ao montante do IVA que tinha pago indevidamente e que tinha sido indevidamente pago à Autoridade Tributária, ou seja, sem base jurídica válida. Todavia, a recorrente não pode recuperar este montante porque o seu pedido de reembolso foi indeferido, o que vai contra a lei. No seu entendimento, à luz dos Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia em matéria de reembolso de impostos, o indeferimento do seu pedido de reembolso não está em conformidade com os princípios da Diretiva IVA.

- 5 A recorrida concluiu, na sua contestação, pela negação de provimento ao recurso por falta de fundamento, em seu entender, na medida em que a operação económica foi realizada em Milão, ou seja, fora do território nacional, pelo que a Lei do IVA não é aplicável e, no caso em apreço, tendo a operação sido realizada fora do âmbito de aplicação da Lei do IVA, a BHA Kft. devia ter emitido a fatura sem IVA. Uma vez que o pagamento do IVA não era devido no caso em apreço, não nasceu uma obrigação fiscal nacional e não havia lugar à dedução do imposto no que respeita às operações. Segundo a recorrida, os Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia invocados pela recorrente não se aplicam aos factos do caso em apreço, pelo que, neste caso, os Acórdãos referidos acima não são aplicáveis às questões de interpretação jurídica que aqui se colocam, à luz da Diretiva IVA.
- 6 No caso, as partes não contestam que a BHA Kft. emitiu uma fatura com IVA para uma operação isenta de IVA, cujo montante foi totalmente pago pela recorrente ao emitente da fatura, e que o montante de IVA indicado na fatura relativa a esse valor foi entregue à Administração Tributária (em consequência do pagamento em excesso efetuado pelo emitente da fatura). Constitui matéria assente entre as partes que o IVA foi indevidamente pago à Administração Tributária, pelo que, após a instauração do processo administrativo, a recorrente intentou igualmente, a 17 de março de 2020, uma ação cível por enriquecimento sem causa contra a Administração Tributária e Aduaneira Nacional, que estava pendente no Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste-Capital). Nesta fase do processo, o processo civil [omissis] entre as partes está suspenso. Não obstante, a recorrente considera que, em caso de emissão de uma fatura com IVA para uma operação isenta de IVA, devem ser referidos os princípios da Diretiva IVA, a saber, o princípio da efetividade, o princípio da neutralidade fiscal e o princípio da não discriminação, do qual decorre igualmente o denominado princípio da proibição do enriquecimento sem causa da Autoridade Tributária, sujeito ao direito da União. A recorrente baseou essencialmente o seu pedido de reembolso nos Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia Farkas (C-564/15) e Porr

Építési Kft. (C-691/17), que não estavam excluídas do âmbito de aplicação territorial da Lei do IVA.

III. Disposições de direito da União relevantes

- 7 Nos termos do artigo 167.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»), o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.
- 8 Nos termos do artigo 168.º da Diretiva IVA, quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes: 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;
- 9 Nos termos do artigo 45.º da Diretiva IVA, o lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis, incluindo as prestações de agentes imobiliários e de peritos, e, bem assim, as prestações tendentes a preparar ou coordenar a execução de trabalhos em imóveis, como, por exemplo, as prestações de serviços de arquitetos e de gabinetes técnicos de fiscalização, é o lugar onde os bens imóveis estão situados.

IV. Disposições de direito húngaro aplicáveis

- 10 Artigo 2.º, alínea a), da Lei do IVA: nos termos da presente lei, estão sujeitas ao imposto: as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas pelo sujeito passivo – nessa qualidade – a título oneroso dentro do território nacional.
- 11 Artigo 39.º, n.º 1 da Lei do IVA: no caso de prestação de serviços diretamente relacionados com um bem imóvel, o lugar da prestação é o lugar onde se situa o bem imóvel. n.º 2: os serviços diretamente relacionados com bens imóveis referidos no n.º 1 incluem, nomeadamente: os serviços de agentes e consultores imobiliários, os serviços hoteleiros, a cessão de direitos de utilização de bens imóveis, bem como os serviços de preparação e de coordenação da execução das obras.
- 12 Efetivamente, a partir de 1 de janeiro de 2020, a Lei do IVA húngara introduziu uma disposição especial relativa ao reembolso do IVA, prevista no artigo 257.º/J, cuja substância e finalidade são permitir aos sujeitos passivos pedirem à autoridade tributária, no prazo máximo de até seis meses antes do termo do prazo de prescrição do direito à liquidação do imposto, o reembolso do IVA pago que não lhes tenha sido reembolsado de outro modo. Esta disposição da legislação

húngara não figurava na Lei do IVA no momento em que a recorrente apresentou o pedido de reembolso.

- 13 Artigo 64.º, n.º 3, do Código de Processo Tributário. Sem prejuízo do disposto no n.º 1, quando o sujeito passivo não tenha apresentado o seu pedido de reembolso numa declaração de imposto que ponha termo à liquidação (liquidação simplificada) ou à liquidação voluntária (liquidação voluntária simplificada), o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado reclamado deve ser efetuado no prazo de 30 dias a contar da data de receção da declaração do imposto, mas nunca antes da data de vencimento; o referido prazo é alargado para 45 dias quando o reembolso do imposto for superior a 1 milhão de HUF, se o sujeito passivo tiver pago, na sua totalidade, na data da apresentação da declaração, o montante, incluindo o imposto, da contrapartida constante da fatura relativa a cada uma das operações que conferem direito à repercussão do IVA – exercendo o seu direito à dedução do imposto relativo ao período de tributação em causa com base na fatura ou nas faturas que comprovem a realização dessas operações – ou se a sua dívida se tiver extinto, na sua totalidade, de outra forma, e o sujeito passivo indicar na sua declaração que esse requisito está cumprido. Se, durante esse prazo, tiver início ou estiver em curso uma inspeção tributária do sujeito passivo relativo a uma subvenção orçamental requerida, o prazo para a concessão da subvenção orçamental começa a correr a partir da data em que a decisão sobre a inspeção se tornar definitiva. Para efeitos da aplicação desta disposição, considera-se que a contrapartida é paga se a sua aquisição tiver lugar exclusivamente por força de uma garantia de execução previamente estipulada no contrato.
- 14 Artigo 65.º, n.º 1: quando a autoridade tributária se atrasar no pagamento de uma quantia, deve pagar, por cada dia de atraso, juros de valor igual aos juros de mora. Apesar de se verificar um atraso no pagamento, não se vencem juros se o pedido (declaração) não tiver fundamento jurídico em relação a mais de 30 % da quantia requerida (declarada), ou se o pagamento for impedido por uma omissão do sujeito passivo ou da pessoa obrigada a prestar informações.

V. Motivos para o pedido de decisão prejudicial

- 15 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, tendo em conta o direito húngaro e a prática da Autoridade Tributária que nele se baseia e, por conseguinte, o direito e a prática húngara em vigor no momento da apresentação do pedido da recorrente, o litígio entre as partes não pode ser resolvido sem se efetuar a comparação do direito aplicável pelo juiz nacional com o direito da União e os princípios gerais da Diretiva IVA e sem analisar se o direito húngaro e a prática da Autoridade Tributária que nele se baseia respeitam as exigências da neutralidade do IVA, da segurança jurídica, da eficácia e da não discriminação que derivam do direito da União.
- 16 O presente recurso tem por objeto a prática da autoridade tributária, decorrente do âmbito geográfico da Lei do IVA em vigor no momento da apresentação do

pedido da recorrente, em 2019, de não reembolsar ao destinatário da fatura o IVA indevidamente pago de forma plausível, mesmo que isso pudesse ter sido deduzido dos princípios gerais. Quanto à prática relativa ao direito [à dedução do imposto] e ao correspondente direito ao reembolso do IVA indevidamente pago, a Autoridade Tributária interpretou a legislação nacional no sentido de que a recorrente não tinha direito ao reembolso do IVA consignado nas faturas em causa, que as partes não contestam que foi pago, pese embora a BHA Kft tenha entregue o IVA à Autoridade Tributária sem que houvesse uma suspeita de fraude, e considerando, aliás, que os Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia no processos *Porr Építési Kft.* e *Farkas* não se aplicam ao presente processo, porque este caso respeita a uma transação isenta de IVA, ou seja, não há direito à dedução do IVA, enquanto que os casos C-564/15 e C-691/17 diziam respeito à emissão de faturas de acordo com o regime normal de tributação, em vez da emissão correta de faturas sujeitas a IVA de acordo com o regime de autoliquidação.

- 17 No entendimento da Administração Tributária, a recorrente não tem direito ao reembolso do imposto, uma vez que o lugar de cumprimento não se situava no território nacional, não podendo igualmente ser apreciada a existência de um direito à dedução que a própria recorrente não pretendeu exercer, na medida em que baseou o seu pedido num direito ao reembolso sem, no entanto, demonstrar que utilizou o serviço na qualidade de sujeito passivo. Inversamente ao que foi decidido nos processos *Porr Építési Kft.* e *Farkas*, não está em causa que as partes deveriam ter aplicado uma outra forma de tributação, aplicável no direito interno (regime de autoliquidação) em vez de emitirem as faturas de acordo com o regime normal de tributação, mas que a fatura da operação económica deveria ter sido emitida, desde o início, como referente a uma operação que estava fora do âmbito de aplicação da Lei do IVA. Segundo a Autoridade Tributária, não se pode inferir dos Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia o direito da recorrente ao reembolso do imposto. O presente processo tem por objeto a legislação nacional em vigor no período anterior a 1 de janeiro de 2020 e a prática jurídica nos termos da qual a Autoridade Tributária considerou improcedente o pedido de reembolso do imposto da recorrente.
- 18 O órgão jurisdicional de reenvio questiona o Tribunal de Justiça se a jurisprudência comunitária pertinente e os princípios da eficácia, da neutralidade fiscal e da não discriminação se opõem ao direito húngaro relativo ao período em causa e à prática da autoridade tributária nele baseada, segundo o qual, quando o destinatário de uma fatura recebe uma fatura com IVA por uma transação que não está sujeita a IVA, não se pode realmente falar de um direito à dedução do imposto, e se também nesse caso é possível pedir diretamente à Autoridade Tributária um reembolso, quando estiver preenchida a condição de ser impossível ou extremamente difícil recuperar o montante do IVA em questão junto do emitente da fatura por qualquer outro meio de direito civil, tendo nomeadamente em conta que o emitente da fatura entretanto entrou em liquidação, que a fatura não pode ser alterada de acordo com a declaração do liquidatário, que o emitente da fatura não requereu o reembolso do imposto pago e que a recorrente iniciou

uma ação cível contra a Autoridade Tributária, para além de estar preenchido o pressuposto de não haver controvérsia sobre o IVA ter sido pago à Autoridade tributária e de não haver suspeita de fraude.

- 19 O órgão jurisdicional de reenvio considera que é necessário determinar se, no caso em apreço, [tratando-se de] uma prestação de serviços fora do território nacional, ou seja, de uma operação que não é abrangida pelo âmbito de aplicação da Lei do IVA, os princípios da neutralidade fiscal e da efetividade são violados quando a Autoridade Tributária recusa o reembolso do IVA indevidamente pago sem verificar previamente se os emitentes da fatura estão em condições de restituir ao destinatário dos serviços o IVA indevidamente faturado, exigindo esses princípios que, quando for impossível ou extremamente difícil ao destinatário de serviços recuperar o IVA indevidamente faturado ao prestador de serviços, em particular em caso de insolvência do prestador de serviços, o destinatário dos serviços possa requerer o reembolso diretamente à Autoridade Tributária.
- 20 O órgão jurisdicional de reenvio questiona igualmente se, no caso de o destinatário da fatura ter o direito de apresentar diretamente à Autoridade Tributária um pedido de reembolso, pode fazê-lo nos termos das regras gerais e se, em caso de reembolso, a Autoridade Tributária é obrigada a pagar juros de mora e, em caso afirmativo, a partir de que data devem ser calculados e se os prazos de tramitação necessários devem igualmente ser incluídos no seu cômputo.
- 21 [Omissis]
- 22 [Omissis]
- 23 [Omissis]
- 24 [Omissis] [considerações processuais de direito interno]

Budapeste, 25 de maio de 2021.

[Omissis]

[Omissis] [assinaturas]