

**Processo C-746/22****Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

6 de dezembro de 2022

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste-Capital, Hungria)

**Data da decisão de reenvio:**

18 de novembro de 2022

**Recorrente:**

Slovenské Energetické Strojárne A. S.

**Recorrida:**

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

**Objeto do processo principal**

Processo contencioso administrativo em matéria tributária.

**Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial**

Em primeiro lugar, determinar se uma regulamentação nacional que, para efeitos de apreciação de um pedido de reembolso do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), não prevê a possibilidade, em sede de recurso, de a recorrente invocar novos factos ou apresentar novos elementos de prova de que tinha conhecimento, mas que não apresentou nem invocou, antes da adoção da decisão de primeiro grau, pese embora a prévia interpelação por parte da autoridade tributária, dá origem a uma restrição material que vai além dos requisitos em matéria de recursos previstos no artigo 23.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9/CE do Conselho.

Em segundo lugar, determinar se o prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9/CE do Conselho é perentório e, na afirmativa, se é conforme com os princípios e as disposições pertinentes da União.

Em terceiro lugar, determinar se uma regulamentação nacional nos termos da qual a autoridade tributária põe termo ao processo caso o sujeito passivo requerente não dê seguimento ao pedido da referida autoridade nem cumpra a sua obrigação de retificação, não sendo possível nesse caso apreciar o pedido, é compatível com o artigo 23.º, n.º 1, da Diretiva do Conselho 2008/9/CE.

Fundamento jurídico: artigo 267.º TFUE

### Questões prejudiciais

1. Deve o artigo 23.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9/CE do Conselho, 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 noutra Estado-Membro (a seguir «Diretiva 2008/9»), ser interpretado no sentido de que respeita os requisitos dessa diretiva relativos aos recursos uma regulamentação nacional, a saber, o artigo 124.º, n.º 3, da az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Lei CLI de 2017, que regula a Administração Tributária; a seguir «Lei da Administração Tributária»), que, para efeitos da apreciação dos pedidos de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado nos termos da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»), não permite que, em sede de recurso, sejam alegados novos factos ou invocadas ou juntas novas provas de que a recorrente tinha conhecimento antes da adoção da decisão de primeiro grau, mas que não apresentou nem invocou, não obstante a interpelação que lhe foi feita nesse sentido pela autoridade tributária, dando assim origem a uma restrição material que excede os requisitos formais e temporais estabelecidos pela Diretiva 2008/9?
2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, deve o prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 ser considerado perentório? Tal é conforme com o princípio do direito à ação e a um tribunal imparcial consagrado no artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»), bem como com os artigos 167.º, 169.º, 170.º e 171.º, n.º 1, da Diretiva IVA e com os princípios fundamentais da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade desenvolvidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia?
3. Deve o artigo 23.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9, relativo ao indeferimento total ou parcial do pedido de reembolso, ser interpretado no sentido de que é conforme com a referida disposição uma regulamentação nacional, a saber, o artigo 49.º, n.º 1, alínea b), da Lei da Administração Tributária, por força da qual a autoridade tributária põe termo ao processo no caso de o sujeito

passivo requerente não dar resposta a uma interpelação da autoridade tributária nem cumprir a sua obrigação de retificação e, sem isso é não seja possível apreciar o pedido, sem prosseguir oficiosamente a tramitação do processo?

### **Disposições de direito da União invocadas**

- Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (JO 2012, C 326, p. 391) (Carta): artigo 47.º
- Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1; e retificações no JO 2007, L 335, p. 60, e JO 2015, L 323, p. 31) (Diretiva IVA): artigos 167.º, 169.º, 170.º e 171.º, n.º 1
- 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 Directiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro (JO 2008, L 44, p. 23) (Diretiva 2008/9): artigos 1.º; 20.º, n.ºs 1 e 2; 21.º; 23.º, n.ºs 1 e 2; 26.º; e 29.º, n.ºs 1 e 2
- Jurisprudência do Tribunal de Justiça: designadamente, Acórdãos de 10 de abril de 1984, von Colson e Kamann, 14/83, EU:C:1984:153, e de 2 de maio de 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354

### **Disposições de direito nacional invocadas**

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei n.º CXXVII de 2007, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado; a seguir «Lei do IVA»): artigos 251.º/C, n.º 2; 251.º/E, n.ºs 1 e 2; 251.º/F, n.ºs 1 a 4; 251.º/G, n.ºs 1 e 2; 251.º/H, n.ºs 1 e 2; y 251.º/I, n.ºs 1 e 4
- Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Lei CLI de 2017, que regula a Administração Tributária) (Lei da Administração Tributária): artigos 9.º; 49.º, n.º 1, alínea b); e 124.º
- A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (Lei I de 2017 relativa ao contencioso administrativo; a seguir «Lei do contencioso administrativo»): artigo 78.º, n.º 4

### **Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 1 A recorrente é uma sociedade comercial de direito eslovaco que exerce a sua atividade no setor da energia, no âmbito da qual fabrica sistemas de aquecimento que coloca no mercado juntamente como os seus componentes, exercendo

igualmente atividades de engenharia relacionadas com centrais energéticas. A partir de junho de 2020, a recorrente iniciou os trabalhos de instalação e montagem na Hungria ao abrigo de um contrato celebrado com a empresa Budapesti Erőmű Zrt. Adquiriu, para o efeito, vários bens e serviços na Hungria. Neste sentido, por carta datada de 18 de fevereiro de 2021, a recorrente, na qualidade de sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro da União, nomeadamente na Eslováquia, requereu ao abrigo do artigo 244.º da Lei do IVA, com base em dezanove faturas, o reembolso de um montante de 37 013 654 forintos (HUF) a título de IVA pago a montante pela aquisição de bens e serviços na Hungria durante o período compreendido entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2020.

- 2 Por ato administrativo de 22 de fevereiro de 2021, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Direção Regional Tributária e Aduaneira da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria; a seguir «autoridade tributária de primeiro grau»), tendo considerado que não podia adotar uma decisão bem fundamentada com base nos elementos de que dispunha, pediu à recorrente que fornecesse informações nos termos do artigo 251.º/F, n.º 1, da Lei do IVA. Convidou nomeadamente a recorrente a apresentar, no prazo de um mês a contar da notificação da medida administrativa, as faturas e os contratos bem como as encomendas na origem das faturas, as quais não tinham sido anexadas ao requerimento inicial, mas que eram essenciais para a respetiva apreciação, e a apresentar igualmente uma declaração própria indicando a finalidade e os beneficiários da prestação dos serviços constantes das faturas bem como onexo com a sua atividade económica. A autoridade tributária de primeiro grau efetuou o pedido por correio eletrónico para o endereço da recorrente e presumiu que esta o tinha recebido.
- 3 Por Decisão de 6 de maio de 2021, a autoridade tributária de primeiro grau arquivou, em conformidade com o disposto no artigo 49.º, n.º 1, alínea b), da Lei da Administração Tributária, o procedimento aberto na sequência do requerimento da recorrente, indicando que esta não tinha cumprido a sua obrigação de prestar informações, não obstante ter sido a isso interpelada, e que, por conseguinte, não era possível determinar o quadro factual concreto com base nos elementos de que a referida autoridade dispunha.
- 4 A recorrente recorreu da decisão de primeiro grau e, ao mesmo tempo, deu cumprimento ao pedido de fornecimento de informações da autoridade tributária de primeiro grau, apresentando a documentação exigida no ato administrativo.
- 5 Conhecendo do referido recurso, a recorrida confirmou, por Decisão de 20 de julho de 2021, a decisão de primeiro grau. Salientou que a recorrente não tinha dado seguimento ao pedido de retificação antes da notificação da decisão de primeiro grau nem tinha fornecido a respetiva documentação dentro do prazo fixado, pelo que não era possível determinar a existência do direito ao reembolso do imposto. Recordou que o artigo 124.º, n.º 3, da Lei da Administração Tributária prevê que «exceto em caso de nulidade, não é possível, no âmbito de

um recurso e no processo instaurado na sequência do recurso, invocar novos factos ou apresentar novos elementos de prova de que a pessoa com legitimidade processual ativa tenha tido conhecimento antes da adoção da decisão de primeiro grau, sem, no entanto, ter junto a prova, apesar de a isso ter sido convidada pela autoridade tributária, nem invocado os factos». No ato administrativo que visava a prestação de informações, a autoridade tributária de primeiro grau tinha notificado a recorrente desta proibição de inovação. Face ao exposto e à luz do disposto no artigo 124.º, n.º 3, da Lei da Administração Tributária, a recorrida concluiu que já não lhe seria possível no recurso ter em consideração a documentação e as informações apresentadas pela recorrente.

- 6 A recorrente interpôs recurso da decisão da recorrida para o Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste-Capital, Hungria).

### **Argumentos essenciais das partes no processo principal**

- 7 A **recorrente** alega que o artigo 124.º, n.º 3, da Lei da Administração Tributária não é aplicável ao procedimento de reembolso do IVA. Considera que a Diretiva 2008/9 regula exaustivamente as regras substantivas e processuais que regem o procedimento de reembolso do IVA, razão pela qual o artigo 124.º, n.º 3, da Lei da Administração Tributária, ao excluir a junção de novos elementos de prova em sede de recurso e na sequência deste (a seguir «proibição de inovação»), constitui uma restrição material.
- 8 A recorrente considera que o artigo 23.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9, que prevê a possibilidade de recurso, dispõe que os requisitos relativos à forma e aos prazos dos recursos interpostos no âmbito do procedimento de reembolso do IVA são regidos pelas normas adotadas pelo Estado-Membro de reembolso. Contudo, a Diretiva 2008/9 não dá suporte a nenhuma limitação material em relação aos recursos, nem expressamente nem através de uma norma de remissão, pelo que não pode ser aplicada à recorrente a restrição material imposta pela legislação húngara, por força da qual não é possível invocar novos factos nem apresentar novas provas de que a recorrente tivesse conhecimento antes da adoção da decisão de primeiro grau.
- 9 Segundo a recorrente, a restrição instituída pela legislação húngara ao direito de recurso desvirtua o carácter não perentório do prazo de um mês para a sanção, uma vez que, após ter sido proferida a decisão de primeiro grau, mas antes da decisão definitiva, o requerente do reembolso não pode levar ao conhecimento da autoridade tributária húngara, de modo a que esta os tenha em conta, novos factos ou circunstâncias ou novas provas que, embora já existissem durante o procedimento de primeiro grau, não foram apresentados pelo requerente por qualquer razão baseada na sua própria culpa. A este respeito, o artigo 26.º da Diretiva 2008/9 e o artigo 251.º/I, n.º 4, da Lei do IVA apenas preveem como consequência jurídica do incumprimento do prazo de retificação pelo requerente do reembolso que, caso este não dê cumprimento ao pedido de retificação no

prazo fixado, não terá o direito de reclamar o pagamento de juros sobre o montante que lhe deve ser reembolsado pelo Estado-Membro de reembolso, mesmo que se verifique atraso no pagamento por parte das autoridades.

- 10 A recorrente alega ainda que nem o artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 nem a disposição que a transpõe para o direito húngaro, a saber, o artigo 251.º/F, n.º 4, da Lei do IVA, qualificam o prazo de um mês de prazo perentório, pelo que o seu incumprimento não pode ter como consequência a perda definitiva da titularidade do direito da recorrente ao reembolso do imposto. A este respeito, a recorrente afirma que, decorrido o prazo, continua a ter o direito de apresentar, no âmbito do recurso, os documentos em que se baseia o seu pedido de reembolso do IVA e cuja necessidade foi declarada pela autoridade tributária.
- 11 Por último, a recorrente alega que, nestas circunstâncias, a recorrida não estava habilitada a pôr termo ao processo.
- 12 A **recorrida** alega que o artigo 124.º, n.º 3, da Lei da Administração Tributária é também aplicável à apreciação dos pedidos de reembolso do IVA. Considera que esta disposição não torna impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União, uma vez que apenas visa evitar o aumento da morosidade dos processos de recurso.
- 13 Segundo a recorrida, não foram violados os princípios da equivalência e da efetividade. Argumenta que, ao contrário do que sustenta a recorrente, a parte final da decisão de primeiro grau não faz distinção entre as normas formais e substantivas relativas à interposição do recurso, mas diz respeito às normas relativas às modalidades de recurso e aos limites do direito de recurso. Face ao exposto, considera que a legislação húngara está em conformidade com o direito da União e com os princípios jurídicos desenvolvidos pelo Tribunal de Justiça e que, por conseguinte, não viola os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade.
- 14 A recorrida sustenta que o prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 para a prestação de informações adicionais não é perentório, uma vez que, em caso de incumprimento desse prazo, a recorrente dispunha da possibilidade de apresentar um pedido de derrogação da caducidade.

#### **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

- 15 Com o seu pedido de decisão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio coloca ao Tribunal de Justiça a questão de saber se a proibição de inovação prevista no artigo 124.º, n.º 3, da Lei da Administração Tributária é contrária ao artigo 23.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9, e se tal proibição viola os princípios estabelecidos pela jurisprudência da União em matéria de recursos, uma vez que o direito da União permite a junção de prova em qualquer momento até à adoção da decisão definitiva.

- 16 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta ainda se, em conjugação com a aplicação da proibição de inovação prevista no artigo 124.º, n.º 3, da Lei da Administração Tributária, o prazo de um mês para a retificação se torna perentório, na medida em que as declarações, documentos e outras provas apresentados adicionalmente juntamente com o recurso já não são tidos em consideração pela autoridade tributária húngara.
- 17 Por último, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se, no procedimento de reembolso do IVA, a autoridade tributária o pode arquivar nas referidas circunstâncias.
- 18 No que se refere à **primeira questão prejudicial**, o órgão jurisdicional de reenvio indica que, no caso, a recorrente não deu cumprimento à interpelação da autoridade tributária de comunicação de dados feita pela autoridade tributária no procedimento de primeiro grau, mas que, após a notificação da decisão de primeiro grau, juntou as informações e os documentos solicitados na interpelação em anexo ao recurso que interpôs dessa decisão para a autoridade tributária de segundo grau. No entanto, esta última não teve em consideração esses dados e documentação, baseando-se para tal no disposto no artigo 124.º, n.º 3, da Lei da Administração Tributária. Todavia, conforme refere o órgão jurisdicional de reenvio, a Diretiva 2008/9 não prevê, caso seja excedido o prazo de um mês fixado para a prestação de informações adicionais solicitadas pelo Estado-Membro de reembolso, a possibilidade de não se ter em conta a informação apresentada. O referido órgão jurisdicional acrescenta que as disposições da Diretiva 2008/9 relativas aos recursos também não preveem a proibição de inovação prevista no artigo 124.º, n.º 3, da Lei da Administração Tributária.
- 19 O órgão jurisdicional de reenvio faz referência ao Acórdão *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18), afirmando que o quadro factual desse processo difere do do presente processo apenas na medida em que o procedimento administrativo húngaro comporta duas fases e, no direito húngaro, a proibição de inovação prevista no artigo 124.º, n.º 3, da Lei da Administração Tributária já é expressamente aplicável no âmbito do processo administrativo de segundo grau.
- 20 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, ao apreciar os pedidos de reembolso do IVA ao abrigo da Diretiva IVA, há que respeitar os direitos da recorrente previstos na Diretiva 2008/9, em cujo âmbito de aplicação pessoal se integra.
- 21 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à existência de uma violação do direito à ação e a um tribunal imparcial, consagrado no artigo 47.º da Carta, pelo facto de, nos termos do direito húngaro, devido à proibição de inovação aplicável nos processos de recurso, ser restringido o direito de apresentar ou juntar prova, de que dispõem as partes no processo. Em consequência da proibição da inovação, não podem ser apresentados novos factos ou provas, o que tem uma incidência manifesta na decisão da autoridade tributária de segundo grau que tramita o processo de recurso, bem como no desfecho do processo

jurisdicional na sequência do recurso contencioso administrativo suscetível de ser interposto contra esta última decisão.

- 22 Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio considera igualmente pertinente que o artigo 78.º, n.º 4, da Lei do contencioso administrativo, que rege o procedimento contencioso administrativo na Hungria, preveja ainda uma norma nos termos da qual «[o] recorrente ou o interessado podem invocar factos ou circunstâncias que, embora existissem à data da tramitação do procedimento pré-contencioso, não tenham sido apreciados no decurso deste, partindo do princípio de que não teriam sido tidos em consideração pela autoridade administrativa no âmbito do procedimento pré-contencioso, mesmo que tivessem sido invocados, bem como no caso de [o] recorrente ou o interessado não terem conhecimento dos mesmos, sem culpa sua, ou não terem tido a possibilidade de os invocar, sem que tenha havido culpa da sua parte». Por outras palavras, a proibição da inovação abrange igualmente os procedimentos administrativos.
- 23 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se igualmente sobre a questão de saber se a proibição de inovação é proporcionada e compatível com os requisitos que garantem um processo equitativo, sendo certo que é suscetível de conduzir a uma restrição material do direito de recurso de que o sujeito passivo dispõe como garantia fundamental da legitimidade processual.
- 24 Quanto à **segunda questão prejudicial**, o órgão jurisdicional de reenvio volta a remeter para o Acórdão do Tribunal de Justiça proferido no processo *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18), cujo objeto era idêntico ao da segunda questão prejudicial no presente processo.
- 25 O órgão jurisdicional de reenvio precisa que a questão da compatibilidade do artigo 124.º, n.º 3, da Lei da Administração Tributária com a Diretiva 2008/9 se prende com o facto de a aplicação da referida disposição nacional no âmbito do procedimento de reembolso do IVA ser suscetível de conferir carácter perentório ao prazo de um mês a partir da data da adoção da decisão da autoridade tributária de primeiro grau, uma vez que, após a sua adoção, não pode ser aduzida nenhuma prova de que o requerente tenha conhecimento mas que não foi levada ao conhecimento da autoridade tributária até essa data por culpa sua.
- 26 No que respeita à **terceira questão prejudicial**, o órgão jurisdicional de reenvio observa que a Diretiva 2008/9 apenas prevê a adoção de uma decisão de aprovação ou de indeferimento do pedido de reembolso, sem prever nenhuma possibilidade normativa de pôr termo ao procedimento. Acrescenta que a Lei do IVA, que transpõe a referida diretiva, também não prevê tal possibilidade. Nos termos do artigo 251.º/C, n.º 2, da Lei do IVA, se o pedido tiver sido apresentado dentro do prazo fixado, a autoridade tributária deve decidir sobre o mérito. Por outras palavras, tanto a Diretiva 2008/9 como a Lei do IVA exigem a adoção de uma decisão de mérito.



- 27 Pelo contrário, a autoridade tributária húngara aplicou no presente processo a norma relativa ao arquivamento do processo prevista no artigo 49.º, n.º 1, alínea b), da Lei da Administração Tributária, o que leva o órgão jurisdicional de reenvio a interrogar-se sobre a questão de saber se a disposição da Diretiva 2008/9 que prevê a adoção de uma decisão de aprovação ou de indeferimento do pedido de reembolso do IVA se opõe a que a autoridade nacional adote, em matéria de reembolso do IVA, uma decisão de arquivamento do processo.

DOCUMENTO DE TRABALHO