

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

16 de maio de 2024 (*)

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do 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 — Pedido de informações adicionais formulado pelo Estado?Membro de reembolso — Informações a apresentar no prazo de um mês — Arquivamento do processo por falta de resposta do sujeito passivo dentro desse prazo — Artigo 23.º — Recusa em ter em conta informações apresentadas pela primeira vez no processo de recurso — Princípio da efetividade — Princípio da neutralidade do IVA — Princípio da boa administração»

No processo C-746/22,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste?Capital, Hungria), por Decisão de 18 de novembro de 2022, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 6 de dezembro de 2022, no processo

Slovenské Energetické Strojárne a.s.

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: A. Prechal, presidente de secção, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer e M. L. Arastey Sahún (relatora), juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Slovenské Energetické Strojárne a.s., por P. Barta, T. Fehér e P. Jalsovszky, ügyvédek,
- em representação do Governo Húngaro, por M. Z. Fehér e R. Kissné Berta, na qualidade de agentes,
- em representação do Conselho da União Europeia, por Zs. Bodnár, J. Haunold e E. d’Ursel, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitis e A. Tokár, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 14 de dezembro de 2023,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 20.º, n.º 2, e do artigo 23.º 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), do artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»), dos artigos 167.º e 169.º a 171.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), conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (a seguir «Diretiva IVA»), bem como dos princípios da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), da efetividade e da proporcionalidade.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Slovenské energetické strojárne a.s. à Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria) (a seguir «autoridade tributária de segundo grau») a respeito do arquivamento do processo de reembolso do IVA iniciado por essa sociedade relativamente ao IVA por ela suportado em 2020.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3 O artigo 167.º da Diretiva IVA enuncia:

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

4 Nos termos do artigo 170.º desta diretiva:

«Os sujeitos passivos que, na aceção do [...] ponto 1 do artigo 2.º e do artigo 3.º da Diretiva 2008/9/CE e do artigo 171.º da presente diretiva, não estejam estabelecidos no Estado-Membro em que efetuam as aquisições de bens e de serviços ou as importações de bens sobre os quais incide o IVA têm direito a obter o seu reembolso, desde que os bens ou serviços sejam utilizados para as operações seguintes:

[...]

b) Operações em relação às quais o imposto seja devido unicamente pelo destinatário, em conformidade com o disposto nos artigos 194.º a 197.º e 199.»

5 O artigo 171.º, n.º 1, da referida 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 nos termos da Diretiva 2008/9/CE.»

Diretiva 2008/9

6 Nos termos do considerando 3 da Diretiva 2008/9:

«O novo procedimento deverá promover a posição das empresas, uma vez que os Estados?Membros serão obrigados a pagar juros se o reembolso for efetuado com atraso, e que será reforçado o direito de recurso por parte das empresas.»

7 O artigo 1.º desta diretiva dispõe:

«A presente diretiva define as modalidades de reembolso do [IVA], previstas no artigo 170.º da [Diretiva IVA], aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado?Membro de reembolso que preencham as condições referidas no artigo 3.º»

8 O artigo 19.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 prevê:

«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.»

9 O artigo 20.º desta diretiva enuncia:

«1. 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 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. [...]

2. As informações solicitadas ao abrigo do n.º 1 devem ser fornecidas ao Estado?Membro de reembolso no prazo de um mês a contar da data em que o pedido tenha sido recebido pela pessoa a quem era dirigido.»

10 Nos termos do artigo 21.º, primeiro parágrafo, da referida diretiva:

«Se o Estado?Membro de reembolso solicitar informações adicionais, deve notificar o requerente da sua decisão de deferir ou indeferir o pedido de reembolso no prazo de dois meses a contar da data de receção das informações solicitadas ou, se não tiver obtido resposta a esse pedido de informações, no prazo de dois meses a contar do termo do prazo estabelecido no n.º 2 do artigo 20.º No entanto, o prazo disponível para a decisão sobre a totalidade ou parte do pedido de reembolso não pode ser inferior a seis meses a contar da data de receção do pedido pelo Estado?Membro de reembolso.»

11 O artigo 23.º da mesma diretiva dispõe:

«1. Quando o pedido de reembolso for total ou parcialmente indeferido, os fundamentos da decisão de indeferimento devem ser notificados ao requerente pelo Estado?Membro de

reembolso juntamente com a decisão.

2. O requerente pode recorrer das decisões de indeferimento de um pedido de reembolso para as autoridades competentes do Estado? Membro de reembolso de acordo com as formalidades e dentro dos prazos fixados para recursos relativos a pedidos de reembolso apresentados por pessoas estabelecidas nesse Estado? Membro.

Se, ao abrigo da lei do Estado? Membro de reembolso, a ausência de decisão sobre um pedido de reembolso dentro dos prazos estabelecidos na presente diretiva não equivaler a um deferimento ou indeferimento, o requerente dispõe de todos os procedimentos administrativos ou judiciais de que dispõem na mesma situação os sujeitos passivos estabelecidos nesse Estado? Membro. Se esses procedimentos não estiverem disponíveis, a ausência de decisão sobre um pedido de reembolso dentro desses prazos significa que o pedido é considerado indeferido.»

12 O artigo 26.º da Diretiva 2008/9 prevê:

«São devidos juros ao requerente pelo Estado? Membro de reembolso sobre o montante do reembolso a pagar caso o pagamento do reembolso seja efetuado após o termo do prazo de pagamento a que se refere o n.º 1 do artigo 22.º

Não é aplicável o primeiro parágrafo se o requerente não apresentar ao Estado? Membro de reembolso, dentro do prazo estabelecido, as informações adicionais ou as novas informações adicionais solicitadas. [...]»

Direito húngaro

Lei do IVA

13 O § 251/F da az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei n.º CXXVII de 2007, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado), na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Lei do IVA»), prevê:

«(1) Se, com base nos dados ou noutras informações de que dispõe, a autoridade tributária nacional considerar que não pode tomar uma decisão fundamentada sobre o pedido de reembolso do imposto no prazo fixado no § 251/E, n.º 1, pode, por escrito, solicitar dados e informações adicionais

- a) a um sujeito passivo não estabelecido no território nacional
- b) à autoridade material e territorialmente competente que registou o sujeito passivo não estabelecido no território nacional como sujeito passivo estabelecido nesse Estado, em conformidade com o § 244, n.os 2 e 3, ou
- c) a um terceiro, se existirem motivos razoáveis para crer que o mesmo pode contribuir substancialmente para a avaliação do pedido de reembolso.

[...]

(3) Se houver dúvidas razoáveis quanto à base jurídica do reembolso do imposto ou quanto ao valor do imposto pago a montante cujo reembolso é solicitado, pode ser solicitada por escrito, nos termos referidos nos n.os 1 e 2, a apresentação do original ou de uma cópia autenticada do documento referido no § 127, n.º 1, alíneas a), c) e d), em nome do sujeito passivo que não esteja estabelecido no território nacional, que ateste a realização da operação. [...]

(4) O prazo de resposta é de um mês a contar da data da notificação do pedido referido nos n.os 1 e 2.»

14 O § 251/I, n.º 4, da Lei do IVA enuncia:

«Em caso de atraso no pagamento do imposto pela administração tributária nacional, são devidos juros à taxa de juros de mora por cada dia de atraso. A autoridade tributária nacional não está obrigada ao pagamento desses juros se, no prazo previsto para a decisão, o sujeito passivo não estabelecido no território nacional não tiver dado uma resposta integral ao teor do pedido de informações previsto no § 251/F, n.os 1 e 2.»

Lei da Administração Tributária

15 O § 49, n.º 1, alínea b), da az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Lei n.º CLI de 2017, relativa à Organização da Administração Tributária) (a seguir «Lei da Administração Tributária») prevê:

«A Administração Tributária procede ao arquivamento do processo quando

[...]

b) o requerente, após ter sido convidado pela Administração Tributária para o efeito, não apresentou qualquer declaração, ou não cumpriu a sua obrigação de regularização e, na falta dessa declaração ou regularização, o pedido não pode ser tratado, não sendo dado seguimento oficioso ao processo.»

16 O § 124, n.os 3 e 4, desta lei dispõe:

«(3) Salvo em caso de nulidade, o requerente não pode, na sua reclamação ou no âmbito do processo que se segue, alegar factos novos nem invocar ou apresentar novos elementos de prova de que tinha conhecimento antes da adoção da decisão de primeiro grau, mas que não comunicou, no caso de se tratar de um elemento de prova, embora a administração tributária o tivesse convidado a fazê-lo, ou não invocou, no caso de se tratar de um facto.

(4) O pedido a que se refere o n.º 3 deve incluir uma descrição das conclusões e circunstâncias relativamente às quais a autoridade tributária deve solicitar ao contribuinte que apresente provas, bem como uma advertência sobre as consequências jurídicas da sua não apresentação.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

17 A Slovenské energetické strojárne é uma sociedade com sede na Eslováquia que exerce a sua atividade no setor da energia, nomeadamente através da realização de trabalhos de engenharia em centrais elétricas.

18 Em 2020, esta sociedade realizou trabalhos de montagem e instalação na central elétrica de Újpest (Hungria). Para o efeito, adquiriu diversos bens e recorreu a diferentes prestações de serviços na Hungria.

19 Em 18 de fevereiro de 2021, a referida sociedade, na qualidade de sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro, a saber, na Eslováquia, apresentou à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Direção Tributária e Aduaneira para os grandes contribuintes da Administração Nacional dos Impostos e Alfândegas, Hungria) (a seguir

«autoridade tributária de primeiro grau») um pedido de reembolso do IVA suportado a montante sobre os bens e serviços adquiridos na Hungria no período compreendido entre 1 de janeiro de 2020 e 31 de dezembro de 2020. Este pedido de reembolso, no montante de 37 013 654 forintos húngaros (HUF) (cerca de 97 400 euros), tinha por base dezanove faturas emitidas pelos fornecedores desses bens e serviços.

20 Em 22 de fevereiro de 2021, ao abrigo do § 251/F, n.º 1, da Lei do IVA, a autoridade tributária de primeiro grau enviou um pedido de informações à Slovenské Energetické Strojárne para esclarecimento sobre os factos e apreciação do mérito do direito ao reembolso do IVA pedido por esta. Mais concretamente, esta autoridade pediu que, no prazo de um mês a contar da notificação do pedido de informações, lhe fossem enviados vários documentos relacionados com o pedido de reembolso.

21 Este pedido foi enviado para o endereço eletrónico da Slovenské Energetické Strojárne e considera-se que esta o recebeu.

22 Por Decisão de 6 de maio de 2021 (a seguir «decisão de primeiro grau»), a autoridade tributária de primeiro grau procedeu, em aplicação do § 49, n.º 1, alínea b), da Lei da Administração Tributária, ao arquivamento do processo de reembolso do IVA com o fundamento de que esta sociedade não tinha apresentado as informações pedidas por essa autoridade e de que, com base nas informações disponíveis, não era possível apurar os factos na base desse pedido com a exatidão exigida.

23 Em 9 de junho de 2021, a Slovenské Energetické Strojárne apresentou uma reclamação contra essa decisão à autoridade tributária de segundo grau, tendo anexado à reclamação todos os documentos cuja apresentação lhe tinha sido solicitada no pedido de informações.

24 Por Decisão de 20 de julho de 2021, a autoridade tributária de segundo grau confirmou a decisão de primeiro grau, tendo considerado, nomeadamente, que não podia ter em conta os documentos juntos à reclamação, uma vez que o § 124, n.º 3, da Lei da Administração Tributária proíbe a produção de novos elementos de prova para sustentar uma reclamação quando o seu autor tenha tido conhecimento desses elementos antes da tomada da decisão de primeiro grau.

25 A Slovenské Energetické Strojárne interpôs recurso da Decisão de 20 de julho de 2021 para o Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste?Capital, Hungria), que é o órgão jurisdicional de reenvio.

26 Nesse órgão jurisdicional, esta sociedade sustenta que o § 124, n.º 3, da Lei da Administração Tributária não é aplicável no âmbito de um processo de reembolso do IVA. Considera que a proibição de produção de novos elementos de prova prevista nessa disposição constitui uma limitação material ao direito de recurso previsto no artigo 23.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9. Ora, o prazo de regularização de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, desta diretiva em caso de pedido de informações adicionais pela administração tributária para responder a um pedido de reembolso do IVA não pode ser considerado um prazo perentório. Por força do artigo 26.º da referida diretiva e do § 251/I, n.º 4, da Lei do IVA, a única consequência a que o requerente que não respeita esse prazo se expõe é a de já não poder exigir o pagamento de juros em caso de atraso no reembolso.

27 De acordo com a autoridade tributária de segundo grau, o § 124, n.º 3, da Lei da Administração Tributária é aplicável ao caso em apreço. Esta disposição, que respeita os princípios da equivalência e da efetividade, visa apenas impedir que o processo de recurso se prolongue no tempo. Por outro lado, o termo do referido prazo de regularização não implica a perda do direito, uma vez que é possível apresentar um pedido de anulação do carácter perentório

do prazo de recurso.

28 Assim, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, em primeiro lugar, sobre se a proibição de produção de novos elementos de prova, prevista no § 124, n.º 3, da Lei da Administração Tributária, é contrária ao artigo 23.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9, uma vez que essa proibição se pode traduzir numa restrição material do direito ao recurso do sujeito passivo.

29 Este órgão jurisdicional pergunta também, em segundo lugar, se essa proibição não tem por efeito transformar o prazo de regularização de um mês, previsto no § 251/F, n.º 4, da Lei do IVA, num prazo perentório, uma vez que os documentos que não forem apresentados nesse prazo não podem ser tidos em conta após o seu termo, nomeadamente na fase da reclamação.

30 A este respeito, interroga-se sobre a proporcionalidade dessa proibição, nomeadamente à luz do direito à ação consagrado no artigo 47.º da Carta. Embora o Tribunal de Justiça tenha declarado, no Acórdão de 2 de maio de 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354), que o prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 não é um prazo de caducidade, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que as circunstâncias do litígio que lhe foi submetido para decisão diferem das do processo que deu origem a esse acórdão, uma vez que o procedimento administrativo húngaro comporta dois graus e que o direito húngaro prevê expressamente a aplicação, no âmbito do procedimento de segundo grau, da proibição de produção de novos elementos de prova.

31 Em terceiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se a Diretiva 2008/9 autoriza a administração tributária a proceder ao arquivamento do procedimento de reembolso do IVA, uma vez que esta diretiva apenas prevê a adoção de uma decisão de deferimento ou de indeferimento do pedido de reembolso do IVA, ou seja, de uma decisão de mérito.

32 Nestas circunstâncias, a Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste-Capital) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 23.º, n.º 2, da Diretiva [2008/9] ser interpretado no sentido de que respeita os requisitos dessa diretiva relativos aos recursos uma [disposição de direito] nacional, a saber, o [§ 124, n.º 3, da Lei da Administração Tributária], que, para efeitos da apreciação dos pedidos de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado nos termos da [Diretiva IVA], não permite que, em sede de recurso, sejam alegados factos novos 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], 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 [do IVA], 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 [disposição de direito] 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 não seja possível apreciar o pedido, sem

prossequir oficiosamente a tramitação do processo?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto às primeira e segunda questões

33 Com as suas primeira e segunda questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 23.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/9, lido à luz dos princípios da neutralidade do IVA e da efetividade, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional por força da qual não é permitido ao sujeito passivo que tenha introduzido um pedido de reembolso do IVA apresentar, na fase da reclamação perante uma autoridade tributária de segundo grau, informações adicionais, na aceção do artigo 20.º desta diretiva, pedidas pela autoridade tributária de primeiro grau e que esse sujeito passivo não lhe apresentou no prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, da referida diretiva. Neste contexto, esse órgão jurisdicional interroga-se igualmente sobre a questão de saber se esse prazo é perentório e, em caso afirmativo, se tal caráter perentório é compatível com o artigo 47.º da Carta.

34 A título preliminar, deve recordar-se que, segundo o seu artigo 1.º, a Diretiva 2008/9 tem por objeto definir as modalidades de reembolso do IVA, previstas no artigo 170.º da Diretiva IVA, aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso que preenchem as condições referidas no artigo 3.º da Diretiva 2008/9.

35 Tal como o direito à dedução, o direito ao reembolso constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União 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. 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 outubro de 2021, CHEP Equipment Pooling, C?396/20, EU:C:2021:867, n.º 36 e jurisprudência referida).

36 Este princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução ou o reembolso do IVA pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem preenchidos, mesmo que os sujeitos passivos tenham omitido certos requisitos formais [Acórdão de 21 de outubro de 2021, CHEP Equipment Pooling, C?396/20, EU:C:2021:867, n.º 37 e jurisprudência referida].

37 No entanto, poderá não ser assim se a violação desses requisitos formais tiver por efeito impedir a prova certa de que os requisitos materiais foram cumpridos (Acórdão de 21 de outubro de 2021, Wilo Salmson France, C?80/20, EU:C:2021:870, n.º 77 e jurisprudência referida).

38 No que respeita às modalidades do exercício do direito ao reembolso do IVA, o artigo 20.º da Diretiva 2008/9 permite ao Estado-Membro de reembolso, se considerar que não recebeu as informações pertinentes para basear a sua decisão sobre a totalidade ou parte do pedido de reembolso, a possibilidade de solicitar, designadamente ao sujeito passivo ou às autoridades competentes do Estado-Membro de estabelecimento, informações adicionais, as quais devem ser fornecidas no prazo de um mês a contar da data de receção do pedido de informações pelo destinatário (Acórdão de 2 de maio de 2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, n.º 37).

39 Como o Tribunal de Justiça já declarou no Acórdão de 2 de maio de 2019, Sea Chefs

Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354, n.º 46), esse prazo de um mês, previsto no artigo 20.º, n.º 2, desta diretiva, não é um prazo perentório.

40 Por último, em conformidade com o artigo 23.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/9, o requerente pode recorrer das decisões de indeferimento de um pedido de reembolso para as autoridades competentes do Estado-Membro de reembolso de acordo com as formalidades e dentro dos prazos fixados para recursos relativos a pedidos de reembolso apresentados por pessoas estabelecidas nesse Estado-Membro.

41 Esta disposição deve ser lida à luz do considerando 3 desta diretiva, do qual resulta que a mesma visa, nomeadamente, reforçar o direito de recurso por parte das empresas.

42 Em conformidade com o artigo 23.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/9, uma reclamação administrativa como a que está em causa no processo principal está abrangida, no que respeita à forma e aos prazos a que está sujeita, pelo ordenamento jurídico interno do Estado-Membro de reembolso.

43 Assim, a implementação de medidas nacionais que recusem tomar em consideração os elementos de prova apresentados após a decisão que indefere um pedido de reembolso ter sido adotada é da ordem jurídica interna de cada Estado-Membro, por força do princípio da autonomia processual dos Estados-Membros, desde que, todavia, não sejam menos favoráveis do que as que regulam situações semelhantes de natureza interna (princípio da equivalência) e não tornem impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (princípio da efetividade) (v., por analogia, Acórdão de 9 de setembro de 2021, GE Auto Service Leasing, C?294/20, EU:C:2021:723, n.º 59 e jurisprudência referida).

44 Além disso, tendo em conta a jurisprudência referida no n.º 39 do presente acórdão, tais medidas não podem levar a reconhecer, em violação do artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9, um efeito de preclusão no termo do prazo de um mês a contar da data de receção do pedido de informações adicionais, previsto nesta disposição, no qual o destinatário desse pedido deve fornecer essas informações ao Estado-Membro de reembolso, incluindo, se for caso disso, elementos de prova adicionais.

45 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que a Slovenské Energetické Strojárne, após ter apresentado um pedido de reembolso do IVA, recebeu, da autoridade tributária de primeiro grau, um pedido de informações adicionais, na aceção do artigo 20.º da Diretiva 2008/9, mas não forneceu essas informações. Foi apenas no âmbito da reclamação administrativa que apresentou à autoridade tributária de segundo grau, correspondente ao recurso previsto no artigo 23.º, n.º 2, desta diretiva, que esta sociedade forneceu as informações solicitadas. No entanto, estas não foram tidas em conta, uma vez que, em conformidade com o § 124, n.º 3, da Lei da Administração Tributária, o requerente desse reembolso não pode, na sua reclamação, produzir novos elementos de prova de que tinha conhecimento antes da tomada da decisão de primeiro grau.

46 Daqui resulta que o litígio em causa no processo principal não tem por objeto o incumprimento de requisitos formais que impeçam a produção da prova de que os requisitos substanciais do direito ao reembolso do IVA foram cumpridos, mas sobre a data em que essa prova deve ser produzida.

47 A este respeito, importa salientar, em primeiro lugar, que uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal tem como efeito impedir sistematicamente o reembolso do IVA a sujeitos passivos que, embora tenham respondido tardiamente a um pedido de informações adicionais, preenchem todos os requisitos materiais para obter esse reembolso. Ora,

como foi recordado nos n.os 35 e 36 do presente acórdão, por um lado, o direito ao reembolso do IVA constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA e não pode, em princípio, ser limitado e, por outro, o princípio da neutralidade do IVA exige que a dedução ou o reembolso do IVA suportado a montante seja concedido se os requisitos materiais estiverem preenchidos.

48 Em segundo lugar, após ter declarado que o prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 para fornecer informações adicionais não é um prazo perentório, o Tribunal de Justiça referiu que, quando um pedido de reembolso for total ou parcialmente indeferido, o sujeito passivo que não tenha comunicado as informações adicionais nesse prazo dispõe do direito de interpor recurso contra a decisão de indeferimento em conformidade com o artigo 23.º, n.º 2, primeiro parágrafo, desta diretiva e de regularizar, no âmbito desse recurso, o seu pedido de reembolso mediante a apresentação das informações adicionais suscetíveis de demonstrar a existência do seu direito ao reembolso do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 2 de maio de 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, n.º 48).

49 Como salientou o advogado-geral, em substância, no n.º 53 das suas conclusões, estes ensinamentos jurisprudenciais são válidos, indiferentemente de se tratar de um recurso administrativo, como o que está em causa no processo principal, ou de um recurso judicial.

50 Em terceiro lugar, uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal colide com as exigências que decorrem do direito a uma boa administração, que reflete um princípio geral do direito da União, aplicáveis no âmbito de um procedimento de inspeção tributária. Este princípio da boa administração exige que uma autoridade administrativa como a autoridade tributária em causa no processo principal proceda, no âmbito das obrigações inspetivas 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 mais completos e fiáveis possíveis para o efeito (Acórdão de 21 de outubro de 2021, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, n.º 48 e jurisprudência referida).

51 Ora, a impossibilidade de a administração fiscal ter em conta, devido ao teor do § 124, n.º 3, da Lei da Administração Tributária, qualquer resposta tardia a um pedido de informações adicionais, o que conduz a uma rejeição sistemática dessas respostas, leva necessariamente a que a referida administração infrinja esse princípio, uma vez que adota uma decisão que sabe basear-se possivelmente em elementos incompletos ou mesmo errados. Além disso, esse facto tem como efeito que a administração tributária viole de forma desproporcionada o princípio da neutralidade do IVA, deixando a cargo do sujeito passivo o IVA a cujo reembolso 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 (v., neste sentido, Acórdão de 21 de outubro de 2021, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, n.º 55).

52 Por último, em quarto lugar, importa salientar que o artigo 26.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2008/9, que prevê expressamente o caso de um sujeito passivo não apresentar, dentro do prazo estabelecido, as informações adicionais que lhe foram solicitadas, corrobora igualmente a interpretação segundo a qual o Estado-Membro de reembolso não se pode recusar sistematicamente a ter em conta as respostas tardias aos pedidos de informações adicionais.

53 Nestas circunstâncias, há que concluir que uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal viola o princípio fundamental da neutralidade do IVA e também, nomeadamente ao conferir caráter perentório ao prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9, o princípio da efetividade.

54 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às primeira e segunda questões que o artigo 23.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/9, lido à luz dos princípios

da neutralidade do IVA e da efetividade, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional por força da qual não é permitido ao sujeito passivo que tenha introduzido um pedido de reembolso do IVA apresentar, na fase da reclamação perante uma autoridade tributária de segundo grau, informações adicionais, na aceção do artigo 20.º desta diretiva, pedidas pela autoridade tributária de primeiro grau e que esse sujeito passivo não lhe apresentou no prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, da referida diretiva, não sendo esse prazo perentório.

Quanto à terceira questão

55 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 23.º da Diretiva 2008/9 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional por força da qual uma autoridade tributária deve proceder ao arquivamento do procedimento de reembolso do IVA quando o sujeito passivo não tenha fornecido, dentro do prazo estabelecido, as informações adicionais pedidas por essa autoridade ao abrigo do artigo 20.º desta diretiva e quando, na falta dessas informações, o pedido de reembolso do IVA não possa ser tratado.

56 A este respeito, importa sublinhar que, na redação da terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio apenas menciona o artigo 23.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9, que dispõe que, quando o pedido de reembolso do IVA for total ou parcialmente indeferido, os fundamentos da decisão de indeferimento devem ser notificados ao requerente pelo Estado?Membro de reembolso juntamente com a decisão.

57 Do mesmo modo, o artigo 21.º, primeiro parágrafo, desta diretiva fixa os prazos dentro dos quais o Estado?Membro de reembolso, ao solicitar informações adicionais, é obrigado a notificar o requerente da sua decisão de deferir ou indeferir o pedido de reembolso.

58 Assim, estas disposições da Diretiva 2008/9 têm apenas expressamente em vista a possibilidade de tomada de decisões de deferimento ou indeferimento, total ou parcial, do pedido de reembolso do IVA, e não de arquivamento do processo de reembolso.

59 Por sua vez, é certo que o artigo 23.º, n.º 2, segundo parágrafo, desta diretiva prevê que quando, ao abrigo da lei do Estado?Membro de reembolso, a ausência de decisão sobre um pedido de reembolso dentro dos prazos estabelecidos na presente diretiva não equivaler a um deferimento ou indeferimento, o sujeito passivo estabelecido noutra Estado?Membro deve ter acesso a qualquer procedimento administrativo ou judicial a que os sujeitos passivos estabelecidos no Estado?Membro de reembolso tenham acesso quando se encontrem na mesma situação. Se esses procedimentos administrativos ou judiciais não estiverem disponíveis, a ausência de decisão sobre um pedido de reembolso dentro desses prazos significa que o pedido é considerado indeferido.

60 Todavia, no caso em apreço, há que constatar que uma decisão de arquivamento como a que está em causa no processo principal não equivale de modo nenhum a uma ausência de decisão dentro do prazo estabelecido, uma vez que a decisão de arquivamento põe termo ao procedimento iniciado com o pedido de reembolso apresentado pelo sujeito passivo sem conceder o reembolso solicitado por este, devendo, portanto, considerar-se que constitui uma decisão de indeferimento do referido pedido, na aceção do artigo 23.º da Diretiva 2008/9.

61 Daqui resulta que, quando um pedido de reembolso do IVA apresentado por um sujeito passivo estabelecido num Estado?Membro diferente do Estado?Membro de reembolso for objeto dessa decisão de arquivamento, por um lado, os fundamentos do arquivamento devem ser notificados ao sujeito passivo simultaneamente com esta decisão, em conformidade com o artigo 23.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9, e, por outro, devem poder ser interpostos recursos da referida

decisão para as autoridades competentes do Estado? Membro de reembolso, nos termos do artigo 23.º, n.º 2, primeiro parágrafo, desta diretiva.

62 Em todo o caso, no âmbito desses recursos, o sujeito passivo deve dispor do direito de apresentar as informações adicionais que não forneceu no prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9, como decorre dos n.os 48 e 49 do presente acórdão.

63 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à terceira questão que o artigo 23.º da Diretiva 2008/9 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação nacional por força da qual uma autoridade tributária deve proceder ao arquivamento do procedimento de reembolso do IVA quando o sujeito passivo não tenha fornecido, dentro do prazo estabelecido, as informações adicionais pedidas por essa autoridade ao abrigo do artigo 20.º desta diretiva e quando, na falta dessas informações, o pedido de reembolso do IVA não possa ser tratado, desde que a decisão de arquivamento seja considerada um indeferimento desse pedido de reembolso, na aceção do artigo 23.º, n.º 1, da referida diretiva, e possa ser objeto de recurso que preencha os requisitos previstos no artigo 23.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da mesma diretiva.

Quanto às despesas

64 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 (Segunda Secção) declara:

1) O artigo 23.º, n.º 2, primeiro parágrafo, 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 do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e da efetividade,

deve ser interpretado no sentido de que:

se opõe a uma legislação nacional por força da qual não é permitido ao sujeito passivo que tenha introduzido um pedido de reembolso do IVA apresentar, na fase da reclamação perante uma autoridade tributária de segundo grau, informações adicionais, na aceção do artigo 20.º desta diretiva, pedidas pela autoridade tributária de primeiro grau e que esse sujeito passivo não lhe apresentou no prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, da referida diretiva, não sendo esse prazo perentório.

2) O artigo 23.º da Diretiva 2008/9

deve ser interpretado no sentido de que:

não se opõe a uma legislação nacional por força da qual uma autoridade tributária deve proceder ao arquivamento do procedimento de reembolso do IVA quando o sujeito passivo não tenha fornecido, dentro do prazo estabelecido, as informações adicionais pedidas por essa autoridade ao abrigo do artigo 20.º desta diretiva e quando, na falta dessas informações, o pedido de reembolso do IVA não possa ser tratado, desde que a decisão de arquivamento seja considerada um indeferimento desse pedido de reembolso, na aceção do artigo 23.º, n.º 1, da referida diretiva, e possa ser objeto de recurso que preencha os

requisitos previstos no artigo 23.º, n.º 2, primeiro parágrafo, , da mesma diretiva.

Assinaturas

* Língua do processo: húngaro.