

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção)

11 de abril de 2019 (\*)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante — Artigo 199.º, n.º 1, alínea a) — Autoliquidação — Pagamento indevido do imposto pelo beneficiário dos serviços aos prestadores com base numa fatura emitida de maneira errada segundo as regras de tributação ordinária — Decisão da autoridade tributária que constata uma dívida fiscal a cargo do beneficiário de serviços e que recusa um pedido de dedução — Falta de exame pela autoridade tributária da possibilidade de reembolso do imposto»

No processo C-691/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste?Capital, Hungria), por decisão de 29 de novembro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 11 de dezembro de 2017, no processo

**PORR Építési Kft.**

contra

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção),

composto por C. Lycourgos (relator), presidente de secção, E. Juhász e M. Ilešić, juízes,

advogado-geral: M. Bobek,

secretário: K. Malacek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 9 de janeiro de 2019,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da PORR Építési Kft., por É. Radnai e G. Hajdu, ügyvédek,
- em representação do Governo húngaro, por M. Z. Fehér e G. Koós, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por K. Talabér-Ritz e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação 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 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (a seguir «Diretiva 2006/112»), bem como dos princípios da proporcionalidade, da neutralidade fiscal e da efetividade.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a PORR Építési Kft. (a seguir «PORR») à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional dos Impostos e Alfândegas, Hungria) (a seguir «Administração Fiscal») a propósito da liquidação adicional da qual a primeira foi objeto em razão da não aplicação das disposições nacionais relativas ao sistema de autoliquidação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

### **Quadro jurídico**

#### **Direito da União**

3 O artigo 167.º da Diretiva 2006/112 dispõe:

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

4 O artigo 168.º desta diretiva prevê:

«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;

[...]»

5 O artigo 178.º da referida diretiva enuncia:

«Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

[...]

f) Quando tenha de pagar o imposto na qualidade de destinatário ou adquirente em caso de aplicação dos artigos 194.º a 197.º e 199.º, cumprir as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro.»

6 Nos termos do artigo 199.º, n.º 1, da mesma diretiva:

«Os Estados-Membros podem prever que o devedor do imposto é o sujeito passivo destinatário das seguintes operações:

a) Prestação de serviços de construção, incluindo reparação, limpeza, manutenção, alteração e demolição respeitantes a bens imóveis, bem como a entrega de obras em imóveis considerada como entrega de bens nos termos do n.º 3 do artigo 14.º;

[...]»

7 O artigo 226.º da Diretiva 2006/112 prevê:

«Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º são as seguintes:

[...]

11?A Quando o adquirente ou destinatário for devedor do imposto, a menção “Autoliquidação”»;

[...]»

8 O artigo 226.º da Diretiva 2006/112, na sua versão anterior à entrada em vigor da Diretiva 2010/45, tinha a seguinte redação:

«Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º são as seguintes:

[...]

11 Em caso de isenção, ou quando o adquirente ou o destinatário for devedor do imposto, a referência à disposição aplicável da presente diretiva, ou à disposição nacional correspondente, ou qualquer outra menção indicando que a entrega de bens ou a prestação de serviços beneficia de isenção ou está sujeita a autoliquidação;

[...]»

### **Direito húngaro**

9 O artigo 70.º, n.º 1, da általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei n.º CXXVII, de 2007, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado), na sua versão aplicável ao processo principal (a seguir «Lei do IVA»), dispõe:

«Nas entregas de bens e nas prestações de serviços, o valor tributável inclui:

[...]

b) as despesas acessórias que o fornecedor do bem ou o prestador do serviço repercutiu no adquirente do bem ou no [beneficiário] dos serviços, designadamente as despesas de comissão ou qualquer outro tipo de intermediação, de embalagem, de transporte e de seguro;

[...]»

10 O artigo 119.º, n.º 1, desta lei tem a seguinte redação:

«Sem prejuízo de disposição legal em contrário, o direito a dedução do imposto constitui-se quando deva ser determinado o imposto devido correspondente ao imposto calculado a montante (artigo 120.º) [...]»

11 O artigo 120.º da referida lei dispõe:

«Na medida em que o sujeito passivo — agindo nessa qualidade — utilize ou explore de outra forma, produtos ou serviços para efetuar entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, terá direito a deduzir do imposto apurado o imposto que:

- a) tiver sido repercutido por outro sujeito passivo — incluindo as pessoas ou organismos sujeitos ao imposto simplificado sobre as sociedades — no que respeita à aquisição de bens ou serviços;
- b) deva ser pago relativamente à aquisição de bens ou serviços — incluindo as aquisições intracomunitárias de bens;

[...]»

12 O artigo 127.º da Lei do IVA tem a seguinte redação:

«1. O exercício do direito a dedução está sujeito ao requisito substantivo 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;
- b) nos casos previstos no artigo 120.º, alínea b):
  - ba) no caso de entregas intracomunitárias, de uma fatura emitida em seu nome que certifique a realização da operação, ou
  - bb) no caso de outras operações não abrangidas pela subalínea ba), também de uma fatura emitida em seu nome que certifique a realização da operação, ou, se no momento da determinação do imposto a pagar, a fatura não estiver à disposição do sujeito passivo, de toda a documentação necessária para o cálculo do imposto a pagar;

[...]

4. O montante de IVA suportado que será permitido deduzir não poderá exceder a quantia indicada como IVA no documento a que faz referência o n.º 1 ou que possa ser calculado como tal a partir do mesmo.

[...]»

13 Nos termos do artigo 169.º da Lei do IVA:

«A fatura deve conter obrigatoriamente as seguintes menções:

[...]

- j) o imposto repercutido, salvo se a presente lei excluir a referida menção;
- k) no caso de isenção ou no caso de o adquirente dos bens ou o beneficiário do serviço ser o devedor do imposto, uma remissão para uma norma jurídica ou outra referência clara ao facto de a venda dos bens ou a prestação do serviço

ka) estar isenta do imposto, ou

kb) estar sujeita a imposto na esfera jurídica do adquirente do bem ou do beneficiário do serviço;

[...]»

14 O artigo 142.º, n.º 1, desta lei enuncia:

«O imposto deve ser pago pelo adquirente do bem ou pelo beneficiário dos serviços:

[...]

b) em caso de trabalhos de construção e instalação e restantes trabalhos de instalação qualificáveis de prestações de serviços, destinados à construção, ampliação, transformação e restantes modificações de imóveis — incluindo a destruição total do imóvel —, sempre que a construção, ampliação, transformação e restantes modificações do imóvel se encontrem sujeitas a licenciamento de obra, caso em que o beneficiário dos serviços o deverá comunicar previamente e por escrito ao empreiteiro;

[...]»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

15 A Nemzeti Adó? és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (Direção Tributária para Grandes Contribuintes da Administração Nacional Fiscal e Aduaneira, Hungria) procedeu a uma inspeção *a posteriori* das declarações da PORR que incidiu sobre os impostos e os subsídios públicos relativas aos anos 2010 e 2011.

16 Por Decisão de 13 de março de 2015, esta autoridade tributária exigiu da PORR o pagamento das quantias de 88 644 000 forints húngaros (HUF) (cerca de 275 000 euros) a título de IVA não pago, de 26 593 000 HUF (cerca de 82 200 euros) a título de sanção tributária, de 13 908 000 HUF (cerca de 43 000 euros) de juros de mora e de 500 000 HUF (cerca de 1 550 euros) a título de coima por incumprimento.

17 Na sequência de um recurso administrativo interposto pela PORR contra a Decisão de 13 de março de 2015, a Administração Fiscal confirmou, em 31 de julho de 2015, a referida decisão na parte respeitante às liquidações adicionais de IVA.

18 Com efeito, resulta do pedido de decisão prejudicial que, no âmbito da construção de uma autoestrada, a PORR tinha aceitado, por parte de pelo menos três fornecedores, faturas emitidas nos termos do regime de tributação ordinário, nas quais o IVA estava indicado. A PORR tinha pagado essas faturas, deduzido os montantes do IVA indicados e, seguidamente, pedido o seu reembolso. Ora, a Administração Fiscal considerou que as faturas em causa estavam relacionadas com a atividade principal de construção e que, em conformidade com as regras nacionais aplicáveis, deveriam ter sido sujeitas ao regime de autoliquidação do IVA. Os emitentes das faturas deveriam portanto ter emitido as faturas sem o montante de IVA ou deveriam ter indicado que as mesmas estavam sujeitas ao regime de autoliquidação.

19 A Administração Fiscal concluiu portanto que a PORR podia beneficiar do direito a dedução dos montantes de IVA indicados nas faturas apenas ao abrigo do artigo 120.º, alínea b), da Lei do IVA, e não ao abrigo do artigo 120.º, alínea a), dessa lei. Indicou que não tinha havido dupla tributação e que o erro cometido na faturação não isentava a PORR das sanções aplicadas. Sublinhou igualmente que os emitentes das faturas em causa no processo principal poderiam ser

convidados a retificar essas faturas.

20 A PORR interpôs recurso contra a decisão da Administração Fiscal perante o F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste?Capital, Hungria). No âmbito do recurso, alega, a título principal, que a Administração Fiscal efetuou uma qualificação errada dos factos ao considerar que as faturas em causa no processo principal se enquadravam na tributação por autoliquidação.

21 A título subsidiário, a PORR sustenta que, admitindo que as faturas se enquadravam efetivamente na tributação por autoliquidação, a Administração Fiscal privou?a, ainda assim, do direito a dedução do IVA. Esta sociedade sublinha que a Administração Fiscal não contestou a existência de operações realizadas com as sociedades que emitiram as faturas e acrescenta que essas sociedades cumpriram provavelmente a obrigação de pagar o IVA recebido, isto é, pagaram o IVA à autoridade tributária.

22 A PORR observou assim que a Administração Fiscal não cumpriu a obrigação de verificar se os emitentes das faturas em causa no processo principal tinham pagado o IVA e se ainda lhes era possível retificar essas faturas. A mesma Administração não teve em conta, *a fortiori*, a circunstância de que tal retificação seria provavelmente excluída, uma vez que a autocorreção não era permitida em caso de uma inspeção que incidisse sobre declarações passadas. Por conseguinte, essa sociedade foi definitivamente privada da possibilidade de exercer o direito a dedução.

23 Em sua defesa, a Administração Fiscal alega que concedeu à PORR o direito a dedução do IVA pago a montante correspondente às faturas emitidas ao abrigo do regime da autoliquidação, o que exclui o risco de dupla tributação.

24 O F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste?Capital) faz referência à jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual, se o reembolso do IVA pago por erro às autoridades fiscais se tornar impossível ou excessivamente difícil, designadamente em caso de insolvência do fornecedor, o princípio da efetividade exige que o adquirente dos bens em questão possa dirigir o seu pedido de reembolso diretamente às autoridades tributárias. Por conseguinte, os Estados?Membros devem prever os instrumentos e as vias processuais necessárias para permitir ao adquirente recuperar o imposto indevidamente faturado, de modo a que o princípio da efetividade seja respeitado.

25 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a Administração Fiscal deveria ter verificado se os emitentes das faturas podiam reembolsar à recorrente no processo principal os montantes de IVA pagos indevidamente e se tinham direito a recuperar esses montantes junto dessa Administração. Com efeito, tendo em conta o facto de que o procedimento de inspeção tributária se tinha iniciado, o que impedia o recurso a uma autocorreção, a Administração Fiscal deveria ter procedido à regularização da situação. O órgão jurisdicional de reenvio também se interroga sobre a questão de saber qual é o procedimento, isto é, um processo contencioso?administrativo ou um novo procedimento perante a Administração Fiscal, que permite à recorrente no processo principal obter o montante de IVA pago indevidamente.

26 Nestas circunstâncias, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem as disposições da Diretiva [2006/112], em particular os princípios da proporcionalidade, da neutralidade fiscal e da efetividade, ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma prática da autoridade tributária nacional que, sem que exista fraude fiscal, no momento da liquidação do imposto, recusa o direito [a] dedução que pode ser exercido com base

numa fatura de IVA emitida de acordo com o sistema de tributação ordinária, por considerar que devia ter sido emitida uma fatura relativa à operação nos termos do regime da autoliquidação, e sem que, antes de ser recusado o direito [a] dedução,

- seja avaliado se o emitente da fatura pode devolver ao destinatário da mesma o montante de IVA indevidamente pago, e
- seja avaliado se o emitente da fatura pode legalmente (no quadro jurídico nacional) retificá-la e regularizá-la, e, desta forma, obter, por parte da autoridade tributária, o reembolso do imposto indevidamente pago por este?

2) Devem as disposições da Diretiva [2006/112], em particular os princípios da proporcionalidade, da neutralidade fiscal e da efetividade, ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma prática da autoridade tributária nacional que, no momento da liquidação do imposto, recusa o direito [a] dedução que pode ser exercido com base numa fatura de IVA emitida de acordo com o sistema de tributação ordinária, por considerar que devia ter sido emitida uma fatura relativa à operação nos termos do regime da autoliquidação, e segundo a qual, no momento da liquidação do imposto, não se prevê que seja devolvido ao destinatário da fatura o imposto pago indevidamente, embora o emitente da fatura tenha [pagado] o IVA faturado à autoridade tributária?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

27 Com as suas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva 2006/112, bem como os princípios da proporcionalidade, da neutralidade fiscal e da efetividade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática da autoridade tributária segundo a qual, na inexistência de suspeitas de fraude, aquela autoridade recusa a uma empresa o direito a dedução do IVA que esta empresa, enquanto destinatária de serviços, pagou indevidamente ao fornecedor dos serviços com base numa fatura por este emitida de acordo com as regras do regime ordinário do IVA, quando a operação pertinente estava abrangida pelo mecanismo de autoliquidação, sem que a autoridade tributária

- avalie, antes de recusar o direito a dedução, se o emitente da fatura errada pode devolver ao destinatário da mesma o montante de IVA indevidamente pago e se pode retificá-la e regularizá-la, em conformidade com a legislação nacional aplicável, para obter o reembolso do imposto indevidamente pago à Fazenda Pública, ou
- decida reembolsar, ela mesma, ao destinatário dessa mesma fatura o imposto indevidamente pago ao emitente desta e que este último, em seguida, pagou indevidamente à Fazenda Pública.

28 A título preliminar, há que salientar que a decisão de reenvio não contém nenhum elemento que permita ao Tribunal de Justiça apreciar a utilidade, para efeitos da resposta a dar às questões submetidas, de interpretar o princípio da proporcionalidade. Assim, a resposta às mesmas questões será limitada à interpretação das disposições pertinentes da Diretiva 2006/112, bem como dos princípios da neutralidade fiscal e da efetividade.

29 Em primeiro lugar, há que verificar se a recusa de dedução de IVA a um destinatário de serviços colocado numa situação como a da PORR é conforme com aquelas disposições e com aqueles princípios.

30 A este respeito, cabe recordar que, no regime de autoliquidação, não há qualquer pagamento de IVA entre o fornecedor e o destinatário de serviços, sendo este último, no que toca

às operações efetuadas, devedor do IVA a montante, podendo, em princípio, deduzir este imposto de modo que nenhum montante será devido à Administração Tributária (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, n.º 41 e jurisprudência referida).

31 Há também que sublinhar que o direito a dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (Acórdãos de 15 de julho de 2010, Pannom Gép Centrum, C?368/09, EU:C:2010:441, n.º 37, e de 26 de abril de 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, n.º 42).

32 O regime das deduções visa desonerar inteiramente o sujeito passivo do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA (Acórdãos de 22 de fevereiro de 2001, Abbey National, C?408/98, EU:C:2001:110, n.º 24, e de 26 de abril de 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, n.º 43).

33 Importa, além disso, recordar que, no que se refere às modalidades de exercício do direito a dedução do IVA num processo de autoliquidação previsto no artigo 199.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, um sujeito passivo, que é devedor, enquanto destinatário de um serviço, do IVA respetivo, não é obrigado a possuir uma fatura emitida nos termos dos requisitos formais dessa diretiva, para poder exercer o seu direito a dedução, e deve unicamente cumprir as formalidades estabelecidas pelo Estado-Membro em causa no exercício da opção que lhe é permitida pelo artigo 178.º, alínea f), da referida diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, n.º 44 e jurisprudência referida).

34 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que as faturas em causa no processo principal não continham as menções obrigatórias exigidas no artigo 169.º, n.º 1, alínea k), da Lei do IVA e que a PORR pagou erradamente o montante de IVA, que constava incorretamente nessas faturas, aos respetivos emitentes, ao passo que, em aplicação do regime de autoliquidação, devia, enquanto beneficiária dos serviços, pagar diretamente o IVA às autoridades fiscais, em conformidade com o artigo 142.º, n.º 1, alínea b), desta lei, pelo qual a Hungria implementou a opção prevista no artigo 199.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/112.

35 Assim, para além do facto de que as referidas faturas não cumpriam os requisitos formais previstos na legislação nacional que transpôs esta diretiva, não foi respeitada uma exigência substancial do referido regime, nomeadamente o pagamento do IVA às autoridades fiscais pelo sujeito passivo que pede a dedução. Essa situação impediu a autoridade tributária competente de controlar a aplicação do regime da autoliquidação, fazendo incorrer o Estado-Membro em causa num risco de perda de receitas fiscais (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, n.os 45 e 46).

36 Por outro lado, o IVA pago pela PORR aos fornecedores de serviços, emitentes das faturas, não era devido, ao passo que o exercício do direito a dedução está limitado apenas aos impostos devidos, isto é, aos impostos correspondentes a uma operação sujeita ao IVA, ou pagos na medida em que sejam devidos (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, n.º 47).

37 Uma vez que a PORR não respeitou uma exigência substancial do regime de autoliquidação e o IVA que pagou aos fornecedores de serviços não era devido, não podia invocar um direito a dedução do referido IVA.



38 Em segundo lugar, há que examinar se, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, e como a PORR alega em substância, a autoridade fiscal deve verificar, antes de recusar o direito a dedução do IVA que um sujeito passivo pagou por erro a emitentes de faturas, como os que estão em causa no processo principal, se estes últimos estão em condições de retificar as faturas e de reembolsar ao mesmo sujeito passivo o montante de IVA indicado nas faturas. Segundo a PORR, se se admitisse que a autoridade tributária podia recusar o direito a dedução do IVA ao destinatário das faturas, sem, simultaneamente, exigir dos emitentes das faturas que eles aplicassem o regime de autoliquidação e retificassem aquelas, o destinatário das referidas faturas estaria sujeito a uma dupla tributação. No caso em apreço, a PORR considera que as regras nacionais aplicáveis às inspeções tributárias não permitem aos emitentes das faturas retificá-las.

39 A este respeito, deve recordar-se que, não havendo regulamentação da União em matéria de pedidos de restituição de impostos, as vias processuais destinadas a garantir a proteção dos direitos que decorrem para os cidadãos do direito da União dependem do ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro, por força do princípio da autonomia processual dos Estados-Membros, devendo as condições em que esses pedidos podem ser exercidos respeitar os princípios da equivalência e da efetividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem organizadas de modo a impossibilitar ou tornar excessivamente difícil na prática o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.os 50, 52 e jurisprudência referida).

40 Neste contexto, o Tribunal de Justiça admitiu que um sistema em que, por um lado, o fornecedor de serviços que pagou por erro o IVA às autoridades tributárias pode exigir o seu reembolso e, por outro, o destinatário desses serviços pode intentar uma ação cível para repetição do indevido contra esse fornecedor respeita os princípios da neutralidade e da efetividade. Com efeito, esse sistema permite ao referido destinatário, que suportou o encargo do imposto faturado por erro, obter o reembolso dos montantes pagos indevidamente (Acórdãos de 15 de março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, n.os 38 e 39, e de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 51).

41 No caso em apreço, sem prejuízo das verificações que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar, o Governo húngaro confirmou, tanto nas suas observações escritas como na audiência no Tribunal de Justiça, que o sistema jurídico húngaro, em especial as vias processuais que este prevê em matéria de pedidos de restituição de impostos indevidamente faturados, permite, por um lado, ao destinatário de serviços, que é o destinatário das faturas em que o IVA foi faturado por erro, exercer contra os fornecedores de serviços que emitiram essas faturas uma ação de direito civil de repetição do indevido com vista a obter o reembolso dos montantes indevidamente pagos e, por outro, aos fornecedores de serviços solicitar à autoridade tributária o reembolso do IVA indevidamente pago.

42 Todavia, há que salientar que, se, numa situação em que o IVA tenha sido efetivamente pago à Fazenda Pública pelo fornecedor de serviços, o reembolso do IVA por este ao destinatário de serviços se revele impossível ou excessivamente difícil, designadamente em caso de insolvência do referido fornecedor de serviços, o princípio da efetividade pode exigir que o destinatário de serviços possa requerer o reembolso diretamente às autoridades tributárias. Neste caso, os Estados-Membros devem prever os instrumentos e as vias processuais necessárias para permitir ao referido destinatário de serviços recuperar o imposto indevidamente faturado, de modo a que o princípio da efetividade seja respeitado (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 53).

43 Aquando da audiência no Tribunal de Justiça, a PORR indicou que um dos fornecedores de serviços que tinha emitido as faturas em causa no processo principal era ou tinha sido objeto de um processo de insolvência. Sob reserva de verificações às quais incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio proceder, tal constatação constitui um indício de que pode ser impossível ou excessivamente difícil para a PORR obter o reembolso do IVA que esse fornecedor lhe faturou indevidamente.

44 Deve acrescentar-se que, segundo as indicações do órgão jurisdicional de reenvio, no caso em apreço, não existe nenhum indício de fraude e os fornecedores de serviços, que emitiram as faturas em causa no processo principal, pagaram o IVA à Fazenda Pública, de modo que esta não sofreu nenhum prejuízo resultante do facto de as faturas terem sido emitidas erradamente segundo o regime de tributação comum em vez de segundo o regime de tributação por autoliquidação.

45 Nestas condições, caso o reembolso à PORR pelos fornecedores de serviços em causa no processo principal, do IVA indevidamente faturado, se revele impossível ou excessivamente difícil, nomeadamente no caso de insolvência desses fornecedores, a PORR deve poder dirigir o seu pedido de reembolso diretamente à autoridade tributária. Tal pedido é, no entanto, distinto do pedido de dedução do IVA, que é o objeto do litígio no processo principal.

46 No que respeita, por outro lado, à questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio relativamente à eventual existência de uma obrigação da autoridade tributária de verificar que a retificação das faturas em causa e a obtenção do imposto indevidamente pago à Fazenda Pública pelos emitentes dessas faturas são legalmente possíveis, há que recordar que o litígio no processo principal diz respeito à recusa pela autoridade tributária de um pedido de dedução do IVA formulado pelo destinatário das faturas. A possibilidade para os emitentes de tais faturas de proceder à retificação das mesmas ou de obter o imposto indevidamente pago à Fazenda Pública é, com efeito, como foi exposto nos n.os 42 a 45 do presente acórdão, um aspeto que importa verificar para determinar se o destinatário das faturas em causa deve poder dirigir um pedido de reembolso diretamente à autoridade tributária. Em contrapartida, esse aspeto não é pertinente para verificar a conformidade com o direito da União da recusa pela autoridade tributária do pedido de dedução do IVA formulado pelo destinatário das faturas em questão, numa situação como a que está em causa no processo principal.

47 Do exposto resulta que, desde que o sistema húngaro permita à PORR obter o IVA que pagou indevidamente aos emitentes de faturas em causa, a autoridade tributária não é obrigada, antes de recusar o pedido de dedução do IVA, nem a verificar se os emitentes podem retificar as faturas com base na legislação nacional nem a ordenar tal retificação.

48 Resulta das considerações precedentes que a Diretiva 2006/112, bem como os princípios da neutralidade fiscal e da efetividade, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma prática da autoridade tributária segundo a qual, na inexistência de suspeitas de fraude, a

referida autoridade recusa a uma empresa o direito a dedução do IVA que esta empresa, enquanto destinatária de serviços, pagou indevidamente ao fornecedor desses serviços com base numa fatura por este emitida de acordo com as regras do regime ordinário do IVA, quando a operação pertinente estava abrangida pelo mecanismo de autoliquidação, sem que a autoridade tributária

- avalie, antes de recusar o direito a dedução, se o emitente dessa fatura errada pode devolver ao destinatário da mesma o montante de IVA indevidamente pago e se pode retificá-la e regularizá-la, em conformidade com a legislação nacional aplicável, para obter o reembolso do imposto indevidamente pago à Fazenda Pública, ou
- decida reembolsar, ela mesma, ao destinatário dessa mesma fatura o imposto indevidamente pago ao emitente desta e que este último, em seguida, pagou indevidamente à Fazenda Pública.

Esses princípios exigem, contudo, nos casos em que o reembolso, pelo fornecedor de serviços ao destinatário, do IVA indevidamente faturado se revele impossível ou excessivamente difícil, nomeadamente em caso de insolvência do fornecedor de serviços, que o destinatário dos serviços possa pedir a devolução diretamente à autoridade tributária.

### **Quanto às despesas**

49 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 (Décima Secção) declara:

**A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010, bem como os princípios da neutralidade fiscal e da efetividade, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma prática da autoridade tributária segundo a qual, na inexistência de suspeitas de fraude, a referida autoridade recusa a uma empresa o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado que esta empresa, enquanto destinatária de serviços, pagou indevidamente ao fornecedor desses serviços com base numa fatura por este emitida de acordo com as regras do regime ordinário do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), quando a operação pertinente estava abrangida pelo mecanismo de autoliquidação, sem que a autoridade tributária**

- **avalie, antes de recusar o direito a dedução, se o emitente dessa fatura errada pode devolver ao destinatário da mesma o montante de IVA indevidamente pago e se pode retificá-la e regularizá-la, em conformidade com a legislação nacional aplicável, para obter o reembolso do imposto indevidamente pago à Fazenda Pública, ou**
- **decida reembolsar, ela mesma, ao destinatário dessa mesma fatura o imposto indevidamente pago ao emitente desta e que este último, em seguida, pagou indevidamente à Fazenda Pública.**

**Esses princípios exigem, contudo, nos casos em que o reembolso, pelo fornecedor de serviços ao destinatário, do IVA indevidamente faturado se revele impossível ou excessivamente difícil, nomeadamente em caso de insolvência do fornecedor de serviços, que o destinatário dos serviços possa pedir a devolução diretamente à autoridade**

**tributária.**

Assinaturas

\* Língua do processo: húngaro.