



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MACIEJ SZPUNAR
apresentadas em 14 de dezembro de 2023¹

Processo C-746/22

Slovenské Energetické Strojárne A. S.
contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste-Capital, Hungria)]

«Reenvio prejudicial — Impostos — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 170.º — Reembolso do imposto a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso — Diretiva 2008/9/CE — Artigo 20.º — Pedido de informações adicionais apresentado pelo Estado-Membro de reembolso — Arquivamento do processo por motivo de não apresentação de informações adicionais dentro do prazo — Artigo 23.º — Recusa de ter em conta informações apresentadas pela primeira vez no processo de recurso»

Introdução

1. No sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), o direito à dedução do imposto pago a montante desempenha um papel essencial uma vez que permite ao sujeito passivo evitar o ónus deste imposto, que só é suportado pelos consumidores. No entanto, devido ao caráter territorial do IVA limitado ao território de cada Estado-Membro, o direito à dedução não surge quando um sujeito passivo que não está estabelecido nem dispõe de um estabelecimento estável no Estado-Membro em causa adquire nesse Estado-Membro bens ou serviços que utiliza para efeitos da atividade tributada que exerce noutro Estado-Membro ou para efeitos da sua atividade tributada, que não implicam, porém, a obrigação de esse sujeito passivo pagar um imposto, por exemplo, em relação ao chamado mecanismo de «autoliquidação». Isto porque, nesse caso, não existe um imposto devido no território do Estado-Membro em causa, do qual possa ser deduzido o imposto pago sobre os bens ou serviços adquiridos pelo sujeito passivo no território desse Estado-Membro.

2. Em vez do direito à dedução, o direito da União prevê, nessa situação, um direito ao reembolso do IVA pago. A legislação da União regula de modo bastante pormenorizado não apenas os aspetos materiais deste direito ao reembolso, mas também as questões processuais conexas, incluindo as relativas aos prazos aplicáveis ao procedimento de pedido de reembolso.

¹ Língua original: polaco.

3. O Tribunal de Justiça já teve várias vezes oportunidade de interpretar estas disposições². No entanto, como demonstra o processo em apreço, podem retirar-se desta jurisprudência conclusões divergentes quanto à natureza jurídica desses prazos e às consequências do seu incumprimento. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça terá ocasião de precisar a interpretação das referidas disposições e dissipar as dúvidas que surgiram.

Quadro jurídico

Direito da União

4. Os artigos 170.º, alínea b), e 171.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado³, alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008⁴ (a seguir «Diretiva 2006/112»), dispõem que:

«Artigo 170.º

Os sujeitos passivos que, na aceção do [...] artigo 3.º da Diretiva 2008/9/CE^[5] 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.º

Artigo 171.º

1. 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.

[...]».

² V., especialmente, Acórdãos de 21 de junho de 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382); de 2 de maio de 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, a seguir «Acórdão Sea Chefs Cruise Services», EU:C:2019:354); de 17 de dezembro de 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050); e de 9 de setembro de 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, a seguir «Acórdão GE Auto Service Leasing», EU:C:2021:723).

³ JO 2006, L 347, p. 1.

⁴ JO 2008, L 44, p. 11.

⁵ Diretiva 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).

5. Os artigos 3.º, 5.º, 7.º, 15.º, 19.º, 20.º, 21.º e 23.º da Diretiva 2008/9 dispõem especialmente que:

«Artigo 3.º

A presente diretiva é aplicável aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso que preencham as seguintes condições:

- a) Durante o período de reembolso, o sujeito passivo não teve, no Estado-Membro de reembolso, a sede da sua atividade económica, nem um estabelecimento estável a partir do qual tenham sido efetuadas operações, nem, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o seu domicílio ou a sua residência habitual;
- b) Durante o período de reembolso, o sujeito passivo não efetuou nenhuma entrega de bens nem prestação de serviços considerada efetuada no Estado-Membro de reembolso, com exceção das seguintes operações:

[...]

- (ii) entregas de bens e prestações de serviços pelos quais o destinatário seja o devedor do imposto nos termos dos artigos 194.º a 197.º e do artigo 199.º da Diretiva 2006/112/CE.

[...]

Artigo 5.º

Cada Estado-Membro reembolsa aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso o IVA cobrado relativamente a bens que lhes tenham sido entregues ou a serviços que lhes tenham sido prestados nesse Estado-Membro por outros sujeitos passivos ou relativamente à importação de bens nesse Estado-Membro, na medida em que tais bens e serviços sejam utilizados para as seguintes operações:

[...]

- b) Operações pelas quais o destinatário seja o devedor do imposto nos termos dos artigos 194.º a 197.º e do artigo 199.º da Diretiva 2006/112/CE, conforme aplicada no Estado-Membro de reembolso.

[...]

Artigo 7.º

Para obterem um reembolso do IVA no Estado-Membro de reembolso, os sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso devem dirigir um pedido de reembolso eletrónico a esse Estado-Membro e apresentá-lo ao Estado-Membro em que estão estabelecidos através do portal eletrónico criado por esse Estado-Membro.

[...]

Artigo 15.º

1. O pedido de reembolso deve ser apresentado ao Estado-Membro de estabelecimento até 30 de setembro do ano civil subsequente ao período de reembolso. O pedido de reembolso apenas é considerado apresentado quando o requerente tiver comunicado todas as informações exigidas nos termos dos artigos 8.º, 9.º e 11.º

[...]

Artigo 19.º

[...]

2. 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.

Artigo 20.º

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 as informações adicionais forem solicitadas a uma pessoa que não seja o requerente ou uma autoridade competente de um Estado-Membro, o pedido só deve ser apresentado por via eletrónica se o destinatário a ela tiver acesso.

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.

Artigo 21.º

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.

Se o Estado-Membro de reembolso solicitar novas informações adicionais, deve notificar o requerente da sua decisão sobre a totalidade ou parte do pedido de reembolso no prazo de oito meses a contar da data de receção do mesmo por esse Estado-Membro.

[...]

Artigo 23.º

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.»

Direito húngaro

6. As disposições dos artigos 19.º a 21.º da Diretiva 2008/9 foram transpostas para o direito húngaro nos §§251/C, 251/E, 251/F e 251/G da az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei n.º CXXVII de 2007, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado)⁶.

7. Nos termos do § 49, n.º 1, alínea b), da az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Lei CLI de 2017, relativa à Administração Tributária; a seguir «Lei da Administração Tributária»)⁷, é posto termo ao processo fiscal se o requerente não tiver apresentado uma declaração ou efetuado uma retificação requeridas pela autoridade tributária, pelo que o pedido não pode ser apreciado.

8. O § 124 da Lei da Administração Tributária estabelece o direito de recorrer de decisões fiscais. Nos termos do seu n.º 3, no recurso não se podem invocar factos ou elementos de prova de que o recorrente tinha conhecimento, mas que não apresentou à autoridade de primeiro grau, apesar de lhe ter sido pedido que o fizesse.

9. No espírito do § 78, n.º 4, da a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (Lei I de 2017 relativa ao Código de Procedimento Administrativo)⁸, uma parte pode invocar num órgão jurisdicional um facto que não tenha sido examinado em processo anterior, quer porque a autoridade se recusou a tê-lo em consideração quer porque uma parte, por razões que não lhe são imputáveis, não tinha conhecimento ou não invocou esse facto.

⁶ Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.).

⁷ Magyar Közlöny 2017/192.

⁸ Magyar Közlöny 2017/30.

Factos, tramitação processual e questões prejudiciais

10. A sociedade Slovenské Energetické Strojárne A. S. (a seguir «sociedade SES»), estabelecida na Eslováquia, exerce a sua atividade no setor da construção de maquinaria para a indústria energética. Em 2020, esta sociedade prestou serviços de montagem e instalação numa central elétrica em Újpest (Hungria). Para efeitos da prestação desses serviços, adquiriu uma série de produtos na Hungria, e utilizou vários serviços.

11. Em 18 de fevereiro de 2021, a sociedade SES 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 no valor de 37 013 654 HUF (cerca de 97 400 euros) pago sobre os bens e serviços que adquiriu na Hungria em 2020.

12. Em 22 de fevereiro de 2021, a autoridade tributária de primeiro grau solicitou à sociedade SES que apresentasse, no prazo de um mês, vários documentos relacionados com o seu pedido de reembolso do IVA. A sociedade SES, embora tendo recebido o referido pedido por via eletrónica, não lhe deu resposta⁹.

13. Assim, por Decisão de 6 de maio de 2021, a autoridade tributária de primeiro grau arquivou o processo relativo ao pedido da sociedade SES de reembolso do IVA ao abrigo do § 49.º, n.º 1, alínea b), da Lei da Administração Tributária.

14. Em 9 de junho de 2021, a sociedade SES interpôs recurso dessa decisão na Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria; a seguir «autoridade tributária de segundo grau»), tendo apresentado simultaneamente todos os documentos requeridos pela autoridade tributária de primeiro grau.

15. Por decisão de 20 de julho de 2021, a autoridade tributária de segundo grau confirmou a decisão da autoridade tributária de primeiro grau. Essa autoridade indicou, especialmente, que as disposições relativas à administração tributária não permitem invocar, no âmbito de um processo de recurso, novos elementos de prova de que o recorrente tinha conhecimento antes da adoção da decisão de primeiro grau e que não apresentou, apesar de ter sido convidado a fazê-lo pela autoridade tributária.

16. A sociedade SES interpôs recurso da referida decisão no Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste-Capital, Hungria), que é o órgão jurisdicional de reenvio no presente processo. Essa sociedade contesta a aplicação do § 124, n.º 3, da Lei da Administração Tributária num processo relativo ao reembolso do IVA ao abrigo da Diretiva 2008/9, uma vez que limita, em seu entender, o direito de recurso previsto no artigo 23.º, n.º 2, desta diretiva. Além disso, considera que o prazo de um mês referido no artigo 20.º, n.º 2, da referida diretiva não reveste caráter perentório. Ora, na opinião da autoridade tributária de segundo grau, o § 124, n.º 3, da Lei da Administração Tributária é aplicável aos procedimentos de reembolso do IVA. No

⁹ Nas suas observações, a sociedade SES explica os motivos pelos quais não deu resposta ao pedido da autoridade tributária de primeiro grau. No entanto, não me parece que estas razões sejam pertinentes para responder às questões prejudiciais no presente processo. De qualquer modo, nada no processo principal indica que a sociedade SES tenha tentado fazer um uso abusivo do seu direito ao reembolso do IVA.

entanto, tal não priva um sujeito passivo que se encontre numa situação como a da sociedade SES do seu direito ao reembolso, uma vez que esse sujeito passivo pode requerer a fixação de um novo prazo de recurso.

17. Nestas condições, o 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 regulamentação 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 [2006/112], 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]?
- 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 não seja possível apreciar o pedido, sem prosseguir oficiosamente a tramitação do processo?»

18. O pedido de decisão prejudicial deu entrada no Tribunal de Justiça em 6 de dezembro de 2022. Apresentaram observações escritas: a sociedade SES, a Hungria, o Conselho da União Europeia¹⁰ e a Comissão Europeia. O Tribunal de Justiça decidiu apreciar o processo sem a realização de audiência.

Análise

19. O órgão jurisdicional de reenvio no presente processo submete ao Tribunal de Justiça três questões prejudiciais, das quais a primeira reveste importância fundamental do ponto de vista da resolução do litígio no processo principal. No entanto, começarei a análise pela segunda questão prejudicial, uma vez que a resposta a esta questão pode ser facilmente deduzida da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça e terá incidência na análise da primeira questão.

¹⁰ As observações do Conselho foram apresentadas para o caso de o pedido de decisão prejudicial no presente processo ser entendido como um pedido de análise da validade do artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9, à luz do artigo 47.º da Carta.

Quanto à segunda questão prejudicial

20. A segunda questão prejudicial diz respeito a duas questões distintas. A primeira é a natureza jurídica do prazo de um mês para dar resposta ao pedido de informações adicionais da autoridade que aprecia o pedido de reembolso do IVA, previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9. Mais precisamente, o órgão jurisdicional de reenvio pretende estabelecer se esse prazo pode ser considerado um prazo perentório, ou seja, se o seu incumprimento pode ter como consequência que o sujeito passivo perde a possibilidade de invocar informações adicionais nas fases posteriores do processo relativo ao pedido de reembolso. A segunda questão consiste em saber se tal natureza perentória do referido prazo seria compatível com o artigo 47.º da Carta e com vários princípios e disposições do direito da União em matéria de IVA. O órgão jurisdicional de reenvio coloca a segunda questão prejudicial em caso de resposta afirmativa à primeira questão, mas a resposta a esta pode ser dada, com base na jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, sem ter examinado previamente a primeira questão.

Acórdão Sea Chefs Cruise Services

21. Com efeito, a natureza jurídica do prazo previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 foi definida pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Sea Chefs Cruise Services. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou expressamente que o referido prazo não é um prazo de caducidade e que a inobservância desse prazo não implica que o sujeito passivo perde a possibilidade de regularizar o seu pedido de reembolso na fase do processo judicial¹¹.

22. O Tribunal de Justiça baseou esta decisão numa interpretação literal e sistemática da Diretiva 2008/9¹². Além disso, o Tribunal de Justiça considerou que as informações adicionais solicitadas ao abrigo do artigo 20.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9 podem ser solicitadas não só ao sujeito passivo que pede o reembolso mas também ao Estado-Membro onde está estabelecido ou a um terceiro. Nesse caso, um eventual atraso por parte de entidades sobre as quais o sujeito passivo não tem influência não pode ter por efeito a perda do seu direito ao reembolso¹³.

23. Por último, o Tribunal de Justiça declarou que, uma vez que, em conformidade com o próprio artigo 23.º, n.º 2 da Diretiva 2008/9, o sujeito passivo tem o direito de interpor recurso da decisão que recusa o reembolso do imposto e o prazo previsto no artigo 20.º, n.º 2 não é um prazo de caducidade, no âmbito de um processo de recurso dessa decisão, o sujeito passivo tem o direito de invocar elementos complementares em apoio do seu direito ao reembolso¹⁴. Por conseguinte, deve entender-se que o sujeito passivo pode invocar, entre outras, as informações ou os documentos que a autoridade à qual foi apresentado o pedido de reembolso lhe solicitou e que o sujeito passivo não prestou no prazo previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9.

24. É verdade que, no Acórdão Sea Chefs Cruise Services, o Tribunal de Justiça se referiu concretamente à possibilidade de um sujeito passivo invocar informações adicionais no processo principal. Contudo, tal resultava da configuração específica do litígio no processo principal que deu origem a esse acórdão e da redação da questão prejudicial. No entanto, o Tribunal de Justiça referiu-se expressamente ao direito do sujeito passivo de interpor recurso de uma decisão relativa

¹¹ Acórdão Sea Chefs Cruise Services, dispositivo.

¹² Acórdão Sea Chefs Cruise Services, n.ºs 39 a 41 e 43 a 46.

¹³ Acórdão Sea Chefs Cruise Services, n.º 42.

¹⁴ Acórdão Sea Chefs Cruise Services, n.º 48.

ao reembolso do imposto previsto no artigo 23.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9¹⁵. Esta disposição refere, em geral, os «"recursos" para as *autoridades competentes* do Estado-Membro», o que pode incluir quer as autoridades judiciais quer as administrativas. Isto é confirmado, nomeadamente, pelo segundo parágrafo deste número, segundo o qual o sujeito passivo dispõe de «todos os procedimentos administrativos ou judiciais» no Estado-Membro de reembolso. Por conseguinte, as conclusões resultantes do Acórdão *Sea Chefs Cruise Services* podem aplicar-se não só aos processos judiciais mas também, como no caso em apreço, aos recursos administrativos de decisões relativas ao reembolso do IVA, quando essa via de recurso estiver prevista no direito nacional do Estado-Membro de reembolso.

25. Por conseguinte, há que responder à primeira parte da segunda questão prejudicial no sentido que, em conformidade com o Acórdão *Sea Chefs Cruise Services*, o prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 não pode ser considerado um prazo perentório.

Inexistência de incidência do Acórdão GE Auto Service Leasing

26. Esta resolução não é posta em causa pelas conclusões do Acórdão *GE Auto Service Leasing*. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que as disposições do direito da União não obstam a que um pedido de reembolso do IVA seja indeferido quando o sujeito passivo não tenha apresentado à Administração Tributária competente, nos prazos estabelecidos, todos os documentos e informações exigidos para provar o seu direito ao reembolso, independentemente de o sujeito passivo ter apresentado, por iniciativa própria, esses documentos e informações no âmbito da reclamação administrativa ou do recurso jurisdicional contra a decisão que indefere esse reembolso¹⁶. No entanto, as circunstâncias particulares do processo que conduziu a esse acórdão não permitem, a meu ver, a sua aplicação ao caso em apreço.

27. Em primeiro lugar, o Acórdão *GE Auto Service Leasing* não dizia respeito à interpretação de disposições da Diretiva 2008/9, mas antes à interpretação de disposições da Diretiva 79/1072/CEE que a precedeu¹⁷. Esta diretiva era muito menos pormenorizada do que a Diretiva 2008/9. Fixava, especialmente, apenas um prazo processual para os sujeitos passivos, a saber, o prazo para apresentar um pedido de reembolso do imposto¹⁸. Não regulamentava de todo a questão do pedido de informações adicionais feito por uma autoridade tributária a um sujeito passivo, deixando essa questão inteiramente ao direito nacional. Por sua vez, isso significa que, do ponto de vista do direito da União, os Estados-Membros estavam unicamente limitados, neste caso, pelos princípios da equivalência e da efetividade.

28. Em segundo lugar, o pedido da autoridade tributária no processo que deu origem ao Acórdão *GE Auto Service Leasing* dizia respeito à apresentação pelo sujeito passivo de documentos cuja anexação ao pedido de reembolso era exigida pela própria Diretiva 79/1072 no seu artigo 3.º, a saber, as faturas a que o pedido dizia respeito e o certificado de registo como sujeito passivo de IVA no Estado-Membro de estabelecimento. Nos termos das disposições da referida diretiva, a

¹⁵ V., especialmente, Acórdão *Sea Chefs Cruise Services*, n.º 48.

¹⁶ Acórdão *GE Auto Service Leasing*, n.º 1 do dispositivo.

¹⁷ Oitava Diretiva do Conselho, de 6 de dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO 1979, L 331, p. 11).

¹⁸ Esse prazo é, aliás, um prazo de caducidade; v. Acórdão de 21 de junho de 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, dispositivo).

anexação desses documentos ao pedido constituía uma condição prévia ao exercício do direito à dedução pelo sujeito passivo¹⁹. A falta desses documentos impossibilita, portanto, que se demonstre a existência desse direito.

29. Em contrapartida, um pedido de informações adicionais ao abrigo do artigo 20.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9, pode visar, como indica a própria utilização do termo «adicionais», informações ou documentos cuja anexação ao pedido de reembolso não é exigida nos termos dos artigos 8.º a 10.º da diretiva, mas cuja falta não tem de implicar necessariamente a recusa do reembolso²⁰.

30. Em terceiro lugar, no dispositivo do Acórdão GE Auto Service Leasing, o Tribunal de Justiça formulou uma reserva segundo a qual a interpretação das disposições da Diretiva 79/1072 aí enunciada se aplica desde que sejam respeitados os princípios da equivalência e da efetividade. Embora o Tribunal de Justiça tenha considerado que, no processo principal que deu origem a esse acórdão, não se afigurava que o exercício do direito ao reembolso do IVA pelo sujeito passivo seja excessivamente difícil ou impossível, deixou essa questão à apreciação do órgão jurisdicional nacional. Na minha opinião, tal demonstra que a solução adotada pelo Tribunal de Justiça no referido acórdão dependia fortemente das circunstâncias específicas do processo principal e não tem necessariamente de ser aplicável a processos substancialmente diferentes deste.

31. Em quarto e último lugar, o facto de, no Acórdão GE Auto Service Leasing, o Tribunal de Justiça não ter feito qualquer referência ao Acórdão Sea Chefs Cruise Services, proferido mais de dois anos antes, indica, na minha opinião, que o Tribunal de Justiça considerou que estes dois processos eram totalmente distintos, pelo que o Acórdão GE Auto Service Leasing não põe de nenhum modo em causa as conclusões decorrentes do Acórdão Sea Chefs Cruise Services.

Questão da compatibilidade do artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 com o artigo 47.º da Carta

32. A questão da interpretação do artigo 47.º da Carta foi suscitada pelo órgão jurisdicional de reenvio caso se considerasse que o prazo previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 pode ter carácter perentório. Tendo em conta a resposta que proponho que seja dada à primeira parte da segunda questão prejudicial, esta questão não se coloca.

33. Por conseguinte, é apenas de passagem que observo que, na minha opinião, independentemente da questão de saber se o prazo previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 tem carácter perentório ou pode ser deixado ao direito nacional dos Estados-Membros, não é contrário ao artigo 47.º da Carta.

34. Em todos os ordenamentos jurídicos há talvez certos prazos processuais, incluindo os que relevam à luz do direito a um tribunal protegido por força do artigo 47.º da Carta, como prazos para intentar uma ação ou interpor recurso, que são de carácter perentório e cuja inobservância tem por efeito a perda da possibilidade de intentar uma ação em tribunal. Se só esses prazos são fixados de modo razoável²¹, isso não é contrário ao direito a um tribunal. Isto porque esse direito deve ceder perante a segurança jurídica e a perenidade das relações jurídicas, ou seja, valores que

¹⁹ Acórdão GE Auto Service Leasing, n.º 54.

²⁰ Como observou o próprio Tribunal de Justiça — v. Acórdão Sea Chefs Cruise Services, n.º 44.

²¹ E o prazo de um mês para fornecer informações ou documentos que, em circunstâncias normais, estão na posse do sujeito passivo por estarem relacionados com a sua própria atividade económica, não se afigura excessivamente rigoroso.

os prazos processuais visam proteger²². Por maioria de razão, um prazo, mesmo perentório, para fornecer à autoridade tributária informações necessárias à apreciação do pedido de reembolso do imposto também não pode ser contrário ao direito à ação judicial quando a inobservância desse prazo não priva o sujeito passivo do seu direito de impugnar, incluindo no órgão jurisdicional, uma decisão tomada no processo em que é visado.

Resposta à segunda questão prejudicial

35. No que respeita às restantes disposições e princípios do direito da União mencionados pelo órgão jurisdicional de reenvio na sua segunda questão prejudicial, a sua pertinência no presente processo será examinada mais à frente, por ocasião da análise da primeira questão prejudicial. Por conseguinte, proponho que se responda à segunda questão prejudicial que o artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 deve ser interpretado no sentido de que o prazo de um mês aí fixado para fornecer informações adicionais a pedido da autoridade que aprecia o pedido de reembolso do IVA apresentado por um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro não pode ser considerado um prazo perentório.

Quanto à primeira questão prejudicial

36. A primeira questão prejudicial visa permitir ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar a compatibilidade com o direito da União de uma disposição de direito nacional que exclui a possibilidade de invocar, num processo de recurso, informações ou documentos adicionais solicitados pela autoridade tributária de primeiro grau e que o sujeito passivo só forneceu na fase de recurso na autoridade tributária de segundo grau.

37. A formulação literal desta questão diz apenas respeito à interpretação do artigo 23.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9. No entanto, esta disposição limita-se a indicar que os recursos de decisões em processos de reembolso do IVA a sujeitos passivos estabelecidos noutro Estado-Membro estão sujeitos às mesmas regras que os recursos dos sujeitos passivos nacionais. Dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, implica, na minha opinião, alargar a análise a outras regras e princípios do direito da União em matéria de IVA, nomeadamente ao artigo 170.º da Diretiva 2006/112, ao artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 e aos princípios da equivalência e da efetividade, bem como da neutralidade fiscal. O artigo 170.º da Diretiva 2006/112 e os princípios da efetividade e da neutralidade fiscal são, aliás, mencionados pelo órgão jurisdicional de reenvio na sua segunda questão prejudicial. Com a sua primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, essencialmente, saber se as referidas disposições e princípios do direito da União se opõem a uma aplicação de disposições do direito nacional como a disposição descrita no n.º 36 das presentes conclusões. Começarei a análise desta questão recordando a jurisprudência pertinente do Tribunal de Justiça.

Jurisprudência constante do Tribunal de Justiça

38. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito ao reembolso do IVA a um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro, consagrado no artigo 170.º da Diretiva 2006/112, constitui o corolário do direito à dedução do imposto pago no território do país previsto no artigo 168.º desta diretiva. Constitui um princípio fundamental do sistema

²² V., neste sentido, mais recentemente, Acórdão de 20 de maio de 2021, Dickmanns/EUIPO (C-63/20 P, EU:C:2021:406, n.os 58 e 60).

comum do IVA que visa liberar o sujeito passivo do encargo desse imposto e assegurar assim a neutralidade fiscal. Por conseguinte, esse direito faz parte integrante desse mecanismo e não pode, em princípio, ser limitado²³.

39. O princípio da neutralidade exige, além disso, que seja concedido ao sujeito passivo o direito à dedução ou ao reembolso do imposto pago a montante, desde que as exigências substanciais desse direito estejam preenchidas, mesmo que esse sujeito passivo tenha negligenciado certos requisitos formais. Só pode ser de outro modo se a inobservância dessas requisitos formais tornar impossível provar com certeza que as exigências substanciais estão preenchidas²⁴. No que diz respeito ao momento em que há que prestar prova de que as exigências substanciais do direito ao reembolso do imposto foram cumpridas, o Tribunal de Justiça declarou que apresentar essas provas sem limitação no tempo implicaria que a situação do sujeito passivo no que diz respeito aos seus direitos e obrigações para com as autoridades tributárias seria suscetível de ser indefinidamente posta em causa, o que iria contra o princípio da segurança jurídica²⁵.

40. Além disso, no que respeita aos aspetos que não são regulados pelas disposições do direito da União, os requisitos formais relativos ao exercício do direito ao reembolso do IVA são determinadas, em conformidade com o princípio da autonomia processual dos Estados-Membros, pelo direito interno desses Estados, sem prejuízo do respeito dos princípios da equivalência e da efetividade. Nos termos desses princípios, tais requisitos não podem ser menos favoráveis do que os que regulam situações semelhantes de natureza interna e não podem tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito ao reembolso²⁶.

41. Por último, o Tribunal de Justiça declarou, como já referi na parte das presentes conclusões relativa à segunda questão prejudicial, que o prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 não é um prazo de caducidade pelo que o sujeito passivo pode fornecer as informações solicitadas pela autoridade à qual é apresentado um pedido de reembolso do IVA na fase do processo judicial²⁷.

42. É à luz desta jurisprudência que há que examinar a primeira questão prejudicial.

Aplicação ao caso em apreço

43. Com base na jurisprudência referida nos n.ºs 38 a 40 das presentes conclusões, o Tribunal de Justiça não pôs de parte a compatibilidade com o direito da União de disposições nacionais dos Estados-Membros que não admitem a apresentação, só na fase do processo judicial, de informações adicionais relativas ao pedido de reembolso do IVA por um sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro de reembolso²⁸, bem como de disposições que permitem não ter em conta as provas do cumprimento das exigências de isenção ao imposto apresentadas pelo sujeito passivo após a conclusão de uma auditoria fiscal²⁹. O Tribunal de Justiça limitou-se a

²³ V., neste sentido, Acórdão *Sea Chefs Cruise Services*, n.ºs 34 a 36.

²⁴ V., neste sentido, Acórdão de 17 de dezembro de 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, n.ºs 47 e 48).

²⁵ V., neste sentido, Acórdão *GE Auto Service Leasing*, n.º 60.

²⁶ V., neste sentido, Acórdão *GE Auto Service Leasing*, n.º 59.

²⁷ Acórdão *Sea Chefs Cruise Services*, dispositivo.

²⁸ Acórdão *GE Auto Service Leasing*.

²⁹ Acórdão de 2 de março de 2023, *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142, dispositivo).

subordinar a admissibilidade de tais disposições à luz do direito da União ao cumprimento das condições de efetividade e de equivalência³⁰, deixando, porém, ao mesmo tempo a fiscalização do seu cumprimento aos órgãos jurisdicionais nacionais.

44. O Tribunal de Justiça decidiu desta forma tanto numa situação em que, ao dar orientações sobre essa questão ao órgão jurisdicional nacional, considerou que essas condições, e especialmente a condição da efetividade, estavam preenchidas³¹, como na situação inversa. No Acórdão *Nec Plus Ultra Cosmetics*, o Tribunal de Justiça declarou, especialmente, que «a recusa de tomar em consideração elementos de prova numa data que se situa antes da adoção dessa nota de liquidação é suscetível de tornar excessivamente difícil o exercício dos direitos reconhecidos pela ordem jurídica da União, visto que essa recusa restringe a possibilidade de o sujeito passivo apresentar elementos de prova relativos ao preenchimento dos requisitos substanciais que permitem obter uma isenção do IVA. Uma legislação nacional que, nesta fase do procedimento de tributação, não permite ao sujeito passivo fornecer as provas ainda em falta para fundamentar o direito que reivindica, e que não tem em conta eventuais explicações sobre as razões pelas quais essas provas não foram fornecidas mais cedo afigura-se dificilmente conciliável com o princípio da proporcionalidade e também com o princípio fundamental da neutralidade do IVA»³². O Tribunal de Justiça deixou, por último, a questão da compatibilidade das disposições do direito nacional à apreciação do órgão jurisdicional de reenvio no processo que deu origem a esse acórdão.

45. No entanto, na minha opinião, uma solução semelhante seria insuficiente no caso em apreço. O procedimento de reembolso do IVA aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso é regulado com bastante pormenor pela Diretiva 2008/9. Deixar questões essenciais — e, sem dúvida, é uma delas a questão do efeito do incumprimento do prazo previsto no artigo 20.º, n.º 2, dessa diretiva sobre o direito do sujeito passivo ao reembolso do imposto —, serem reguladas pelo direito nacional dos Estados-Membros, apenas sob reserva do respeito, com a fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais, dos princípios da equivalência e da eficácia, seria contrário ao efeito útil da harmonização efetuada pelo legislador da União.

46. No que diz respeito ao princípio da equivalência, a fiscalização da compatibilidade das disposições nacionais com o mesmo requer uma interpretação dessas disposições e deve, por conseguinte, ser da competência dos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros. No processo em apreço, nada indica, aliás, que esse princípio tenha sido violado, uma vez que as disposições nacionais aplicáveis parecem visar, de maneira geral, qualquer processo fiscal. Em contrapartida, considero que o Tribunal de Justiça deve adotar uma posição mais firme no que respeita à compatibilidade destas disposições com o princípio da efetividade.

47. Recordo que, em conformidade com o princípio da efetividade, as disposições nacionais adotadas no âmbito da autonomia processual dos Estados-Membros não devem tornar excessivamente difícil ou impossível na prática para os particulares o exercício dos direitos conferidos pelo direito da União³³. Nos termos das disposições do direito húngaro, um sujeito passivo que não tenha fornecido, nos prazos fixados, à autoridade que examina o seu pedido de reembolso do IVA as informações adicionais que esta pediu ao abrigo do artigo 20.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9 não pode sanar esse erro fornecendo-as na fase do recurso da decisão adotada pela referida autoridade no processo relativo ao pedido. Em contrapartida, pode, em certas

³⁰ Na aceção da jurisprudência referida no n.º 39 das presentes conclusões.

³¹ V. Acórdão *GE Auto Service Leasing*, n.º 61.

³² Acórdão de 2 de março de 2023, *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142, n.º 37).

³³ V., no mesmo sentido, Acórdão *GE Auto Service Leasing*, n.º 59.

condições, apresentar eficazmente essas informações no âmbito de um processo judicial na sequência de um recurso dessa decisão³⁴. Na minha opinião, estas disposições tornam excessivamente difícil o reembolso do imposto aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso.

48. A Diretiva 2008/9 introduz uma série de prazos processuais que tanto as autoridades nacionais competentes como os sujeitos passivos em causa são obrigados a respeitar³⁵. No entanto, estas partes não estão em pé de igualdade em termos dos seus direitos ao abrigo dessa diretiva ou, mais amplamente, das disposições do direito da União em matéria de IVA. Estas disposições visam, numa primeira fase, proteger e melhorar a situação dos sujeitos passivos, ao passo que as autoridades tributárias salvaguardam o interesse público de assegurar o bom funcionamento deste sistema. Tal reveste particular importância no sistema do IVA, que se baseia no princípio da neutralidade fiscal, por força do qual os sujeitos passivos não devem, em princípio, suportar o encargo económico da tributação. Deste ponto de vista, o prazo previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 prossegue, na minha opinião, dois objetivos. Por um lado, constitui uma garantia para os sujeitos passivos quanto à duração mínima colocada à sua disposição, evitando que a autoridade tributária fixe arbitrariamente prazos excessivamente curtos para a apresentação de informações adicionais. Em segundo lugar, permite pôr termo a todo o procedimento relativo ao pedido de reembolso nos prazos previstos no artigo 21.º desta diretiva. Trata-se, portanto, de um prazo fixado no interesse dos sujeitos passivos e não no interesse das autoridades tributárias.

49. É evidente que, como o Tribunal de Justiça já salientou, os prazos processuais visam igualmente que a incerteza quanto à situação jurídica do sujeito passivo não seja prolongada indefinidamente³⁶. No que respeita ao reembolso do IVA aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, este objetivo é prosseguido, nomeadamente, pelo prazo de apresentação do pedido de reembolso fixado no artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9, que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, é um prazo de caducidade³⁷ e cujo incumprimento implica a perda do direito ao reembolso. Por outro lado, permitir ao sujeito passivo que forneça, na etapa do processo administrativo de recurso, as informações adicionais que lhe foram pedidas pela autoridade de primeiro grau não é suscetível de prolongar indefinidamente o estado de incerteza quanto à situação jurídica desse sujeito passivo. Isto porque, tal processo está, pela sua própria natureza, sujeito a prazos processuais rigorosos, incluindo, em primeiro lugar, o prazo para interposição de recurso, e enquadra-se habitualmente numa moldura temporal facilmente previsível.

50. Compreendo, evidentemente, que pode ser frustrante que um sujeito passivo, devidamente convidado pela autoridade de primeiro grau a transmitir determinadas informações, não as forneça atempadamente sem razão válida e só o faça na fase do processo de recurso. No entanto, nessa situação, o artigo 26.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2008/9 dispensa o Estado-Membro de reembolso da obrigação de pagar juros a título de um eventual atraso de pagamento dos montantes devidos, de modo que é o sujeito passivo que suporta os custos do atraso em que incorreu. Posso também conceber que o direito nacional preveja, nestes casos, a imputação ao sujeito passivo negligente dos custos administrativos adicionais resultantes da sua negligência.

³⁴ V. apreciação das disposições de direito nacional nos n.ºs 8 e 9 das presentes conclusões.

³⁵ V. também o segundo considerando dessa diretiva.

³⁶ V., no mesmo sentido, Acórdão GE Auto Service Leasing, n.º 60.

³⁷ V. Acórdão Sea Chefs Cruise Services, n.º 39 e jurisprudência aí referida.

51. Por outro lado, impedir um sujeito passivo de fornecer, fora do prazo, informações em apoio do seu direito ao reembolso, ainda que o direito nacional preveja a possibilidade de o fazer³⁸, o que pode ter como consequência privá-lo desse direito, é, a meu ver, desproporcionado e contrário ao princípio da efetividade, uma vez que torna excessivamente difícil e sem necessidade aparente a reivindicação desse direito. E recorro que se trata de um direito fundamental no sistema comum do IVA, que constitui a própria essência do mecanismo de funcionamento desse sistema e que não pode, em princípio, ser limitado³⁹. Por conseguinte, limitar este direito por motivos puramente formais, quando os requisitos substanciais desse direito estão preenchidos, seria igualmente contrário ao artigo 170.º da Diretiva 2006/112, nos termos do qual todos os sujeitos passivos que preencham estes requisitos substanciais têm direito ao reembolso.

52. Esta conclusão não é alterada pela eventual possibilidade de o sujeito passivo invocar informações adicionais que justifiquem o seu direito ao reembolso do IVA num processo judicial. Isto porque tal obriga o sujeito passivo a impugnar judicialmente a decisão de recusa de reembolso (ou, como no caso em apreço, de arquivamento do processo) para sanar um vício processual de natureza formal, quando existia uma via de recurso administrativo mais simples e mais célere para o fazer no processo de recurso administrativo.

53. Além disso, como referi na parte das presentes conclusões consagrada ao exame da segunda questão prejudicial, o Tribunal de Justiça declarou, no Acórdão *Sea Chefs Cruise Services*, que o prazo previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 não é um prazo de caducidade pelo que um sujeito passivo tem o direito de invocar, no âmbito de um processo judicial, informações que não forneceu no prazo previsto nesta disposição, a pedido da autoridade que aprecia o seu pedido de reembolso do IVA. O mesmo se deve aplicar ao procedimento de recurso administrativo quando o direito nacional prevê esse procedimento para as decisões relativas ao reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso⁴⁰. Com efeito, todos os argumentos invocados pelo Tribunal de Justiça no acórdão supracitado são igualmente aplicáveis a tal processo. A impossibilidade de prestar informações adicionais no âmbito de um processo de recurso administrativo, quando o direito nacional prevê esse processo, seria, portanto, contrária à interpretação do artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9, que o Tribunal de Justiça adotou no Acórdão *Sea Chefs Cruise Services*⁴¹.

54. As considerações *supra* dizem evidentemente respeito a uma situação em que os requisitos substanciais do direito ao reembolso do IVA estão preenchidos e o atraso do sujeito passivo na prestação das informações adicionais solicitadas não tem por objetivo praticar uma fraude ou abuso de direito. Isto porque, caso contrário, os Estados-Membros estão obviamente autorizados a aplicar as medidas de prevenção dessas fraudes ou abusos de direito, previstas no seu direito nacional. Contudo, como o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de observar, não constitui um abuso de direito o facto de um sujeito passivo apresentar informações adicionais numa fase posterior do processo⁴².

³⁸ Nomeadamente, o processo de recurso de uma decisão de primeira instância.

³⁹ V. jurisprudência referida nos n.ºs 38 e 39 das presentes conclusões.

⁴⁰ Como já referi no n.º 24 das presentes conclusões.

⁴¹ Ora, como salientei nos n.ºs 26 a 30 das presentes conclusões, esta interpretação não é posta em causa pelo Acórdão *GE Auto Service Leasing*, posterior, proferido no âmbito de outras disposições menos específicas do direito da União.

⁴² V., no mesmo sentido, Acórdão *GE Auto Service Leasing*, n.º 2 do dispositivo.

Resposta à questão

55. Por conseguinte, proponho que se responda à primeira questão prejudicial que o artigo 170.º da Diretiva 2006/112, o artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9, e os princípios da efetividade e da neutralidade fiscal devem ser interpretados no sentido de que se opõem à aplicação de disposições do direito nacional que excluem a possibilidade de invocar, no âmbito de um processo de recurso, informações ou documentos adicionais solicitados pela autoridade tributária de primeiro grau e que o sujeito passivo forneceu apenas na fase do recurso para a autoridade tributária de segundo grau.

Quanto à terceira questão prejudicial

56. Com a terceira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, essencialmente, determinar se o artigo 23.º da Diretiva 2008/9 deve ser interpretado no sentido de que se opõe à aplicação de uma disposição de direito nacional nos termos da qual é posto termo a um processo relativo a um pedido de reembolso do IVA a um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro sem apreciação do pedido de reembolso quando esse sujeito passivo não cumpriu a sua obrigação de fornecer informações adicionais na sequência de um pedido apresentado nos termos do artigo 20.º desta diretiva. Embora seja verdade que o órgão jurisdicional de reenvio só menciona na sua questão o artigo 23.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9, resulta das explicações contidas no pedido de decisão prejudicial que esse órgão jurisdicional pretende saber se a decisão de arquivamento do processo deve ser equiparada a uma decisão de recusa de reembolso do imposto. Ora, esta questão é regulada pelo artigo 23.º, n.º 2, segundo parágrafo, desta diretiva. Proponho, portanto, que se considere que o objeto da terceira questão é o artigo 23.º da Diretiva 2008/9 na sua totalidade.

57. O artigo 23.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9 estabelece um dever de fundamentação das decisões de recusa de reembolso do IVA. Ora, nos termos do artigo 23.º, n.º 2, primeiro parágrafo, dessa diretiva, o sujeito passivo deve dispor das mesmas vias de recurso que as previstas para os sujeitos passivos no direito do Estado-Membro de reembolso. Por último, o artigo 23.º, n.º 2, segundo parágrafo da mesma diretiva dispõe que o sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro deve ter acesso aos mesmos procedimentos administrativos ou judiciais que os sujeitos passivos nacionais que se encontrem na mesma situação, quando a falta de decisão sobre o pedido de reembolso não implique a concessão de um direito ao reembolso nem a recusa do reembolso. Em contrapartida, se o direito nacional do Estado de reembolso não previr tais procedimentos, a falta de decisão deve ser considerada uma recusa de reembolso.

58. Na minha opinião, estas disposições devem ser entendidas no sentido de que, caso se ponha termo ao processo de pedido de reembolso do IVA sem apreciação do mesmo, por exemplo, como no processo principal, por uma decisão de arquivamento devido ao facto de o sujeito passivo não ter fornecido dentro do prazo as informações adicionais que lhe tinham sido solicitadas, este deve dispor de vias de recurso administrativas ou jurisdicionais efetivas que lhe permitam solicitar novamente a apreciação do seu pedido. Acrescento que de tal decisão de arquivamento ou qualquer outra forma de encerramento do processo deve constar fundamentação, uma vez que se trata de uma condição para o exercício efetivo do direito de recurso. Em contrapartida, na falta de vias de recurso adequadas, o encerramento do processo sem exame do pedido deve ser tratado como uma decisão de recusa de reembolso, com todas as consequências decorrentes do artigo 23.º, n.ºs 1 e 2, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/9.

59. Esta conceção das disposições referidas resulta do carácter especial do mecanismo de reembolso do IVA aos sujeitos passivos estabelecidos noutro Estado-Membro. Isto porque ao contrário do direito à dedução que é exercido autonomamente pelo sujeito passivo no momento do pagamento do imposto à autoridade tributária, o exercício do direito ao reembolso do imposto aos sujeitos passivos estabelecidos noutro Estado-Membro, que corresponde ao direito à dedução, pressupõe uma ação positiva do Estado-Membro de reembolso, através da adoção de uma decisão de reembolso e do pagamento dos montantes correspondentes. Nesta situação, pôr termo ao processo sem apreciar o pedido, isto é, a inexistência de uma decisão positiva equivale, na prática, a uma recusa de reembolso. É também por esta razão que o sujeito passivo deve dispor de vias de recurso efetivas contra esta forma de pôr termo ao processo.

60. No contexto do presente processo, importa acrescentar que, se o Tribunal de Justiça seguir a minha proposta de resposta às primeira e segunda questões prejudiciais, as vias de recurso de que o sujeito passivo dispõe no termo do processo sem apreciação do pedido de reembolso devem permitir ao sujeito passivo, nomeadamente, invocar eventualmente informações adicionais que não tenha fornecido atempadamente a pedido do órgão que aprecia um pedido formulado nos termos do artigo 20.º da Diretiva 2008/9. Com efeito, caso contrário, o encerramento do processo sem apreciação do pedido impediria o sujeito passivo de sanar o erro relativo ao incumprimento do prazo para fornecer informações adicionais e esse prazo tornar-se-ia em si um prazo de caducidade, ao contrário do que declarou o Tribunal de Justiça no Acórdão *Sea Chefs Cruise Services*.

61. Por conseguinte, proponho que se responda à terceira questão prejudicial que o artigo 23.º da Diretiva 2008/9 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à aplicação de uma disposição de direito nacional nos termos da qual um processo relativo a um pedido de reembolso do IVA a um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro é arquivado sem apreciação do pedido de reembolso quando esse sujeito passivo não cumpriu a sua obrigação de fornecer informações adicionais na sequência de um pedido feito pelo órgão que aprecia o pedido formulado ao abrigo do artigo 20.º desta diretiva, desde que exista no direito nacional um procedimento de recurso efetivo contra a decisão de arquivamento do processo, que permita, especialmente, ao sujeito passivo invocar, durante o mesmo, informações adicionais que não forneceu no prazo fixado no âmbito do processo arquivado. Caso contrário, a decisão de arquivar o processo deve ser considerada uma decisão de recusa de reembolso.

Conclusões

62. Tendo em conta todas as considerações precedentes, proponho que se dê a seguinte resposta às questões prejudiciais submetidas ao Tribunal de Justiça pelo Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste-Capital, Hungria):

- 1) O artigo 20.º, n.º 2, 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

deve ser interpretado no sentido de que

o prazo de um mês aí fixado para fornecer informações adicionais a pedido da autoridade que aprecia o pedido de reembolso do IVA apresentado por um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro não pode ser considerado um prazo perentório.

- 2) O artigo 170.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, o artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9, e os princípios da efetividade e da neutralidade fiscal

devem ser interpretados no sentido de que

se opõem à aplicação de disposições do direito nacional que excluem a possibilidade de invocar, no âmbito de um processo de recurso, informações ou documentos adicionais solicitados pela autoridade tributária de primeiro grau e que o sujeito passivo forneceu apenas na fase do recurso para a autoridade tributária de segundo grau.

- 3) O artigo 23.º da Diretiva 2008/9

deve ser interpretado no sentido de que

não se opõe à aplicação de uma disposição de direito nacional nos termos da qual um processo relativo a um pedido de reembolso do IVA a um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro é arquivado sem apreciação do pedido de reembolso quando esse sujeito passivo não cumpriu a sua obrigação de fornecer informações adicionais na sequência de um pedido feito pelo órgão que aprecia o pedido formulado ao abrigo do artigo 20.º desta diretiva, desde que exista no direito nacional um procedimento de recurso efetivo contra a decisão de arquivamento do processo, que permita, especialmente, ao sujeito passivo invocar, durante o mesmo, informações adicionais que não forneceu no prazo fixado no âmbito do processo arquivado. Caso contrário, a decisão de arquivar o processo deve ser considerada uma decisão de recusa de reembolso.