Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

13 de março de 2025 *

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Operação de venda requalificada, pelas autoridades tributárias, de transmissão de empresa não abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA — Não retificação da fatura no prazo de caducidade — Impossibilidade de recuperação do IVA pago a título da referida operação — Princípios da efetividade e da neutralidade fiscal — Reembolso do imposto»

No processo C-640/23,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Superior de Cassação e Justiça, Roménia), por Decisão de 26 de junho de 2023, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de outubro de 2023, no processo

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea,

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

contra

Greentech SA,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: A. Kumin, presidente de secção, F. Biltgen (relator), presidente da Primeira Secção, e S. Gervasoni, juiz,

advogado-geral: R. Norkus,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da Greentech SA, por D.-D. Dascălu e A. M. Iordache, avocați,

* Língua do processo: romeno.

– em representação do Governo Romeno, por M. Chicu, E. Gane e A. Wellman, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por M. Herold e T. Isacu de Groot, 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 dos princípios da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima, assim como dos artigos 2.º, 19.º, 168.º e 203.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; a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea [Direção-Geral das Finanças Públicas de Galați — Administração Distrital das Finanças Públicas de Vrancea, Roménia] e a Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Direção-Geral para a Administração dos Grandes Contribuintes, Roménia) à Greentech SA a respeito das liquidações adicionais de IVA e dos respetivos custos acessórios impostos à Greentech.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA prevê:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[…]»

4 O artigo 19.º desta diretiva dispõe:

«Os Estados-Membros podem considerar que a transmissão, a título oneroso ou gratuito ou sob a forma de entrada numa sociedade, de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens e que o beneficiário sucede ao transmitente.

Os Estados-Membros podem adotar as medidas necessárias para evitar distorções de concorrência caso o beneficiário não se encontre totalmente sujeito ao imposto. Podem igualmente adotar todas as

medidas necessárias para evitar a possibilidade de fraude ou evasão fiscais em razão da aplicação do presente artigo.»

5 O artigo 29.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«O artigo 19.º é aplicável nas mesmas condições às prestações de serviços.»

6 Nos termos do artigo 167.º da mesma diretiva:

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

7 O artigo 168.º da Diretiva IVA dispõe:

«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;

b) O IVA devido em relação a operações assimiladas a entregas de bens e a prestações de serviços, em conformidade com a alínea a) do artigo 18.º e o artigo 27.º;

c) O IVA devido em relação às aquisições intracomunitárias de bens, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i);

d) O IVA devido em relação a operações assimiladas a aquisições intracomunitárias, em conformidade com os artigos 21.º e 22.º;

e) O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-Membro.»

8 Nos termos do artigo 179.º desta diretiva:

«O sujeito passivo efetua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução por força do disposto no artigo 178.º

Todavia, os Estados-Membros podem obrigar os sujeitos passivos que efetuem operações ocasionais referidas no artigo 12.º a exercerem o direito à dedução apenas no momento da entrega.»

9 O artigo 203.º da referida diretiva prevê:

«O IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura.»

Direito romeno

Código Tributário

10 Nos termos do artigo 3.º, alínea a), da Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal (Lei n.º 571/2003, que aprova o Código Tributário), de 22 de dezembro de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927, de 23 de dezembro de 2003, a seguir «Código Tributário»):

«Os impostos e taxas regulados pelo presente código baseiam-se nos seguintes princípios:

a) a neutralidade das medidas fiscais em relação às diferentes categorias de investidores e de capitais, assim como às formas de propriedade, que garante condições equitativas para os investidores e para o capital romeno e estrangeiro».

11 O artigo 126.º, n.º 1, do Código Tributário prevê:

«Para efeitos do IVA, estão sujeitas a imposto na Roménia as operações que preencham as condições cumulativas seguintes:

a) as operações efetuadas a título oneroso que, na aceção dos artigos 128.º a 130.º, constituam ou sejam equiparadas a uma entrega de bens ou a uma prestação de serviços sujeitas a IVA».

12 O artigo 128.º, n.º 7, do Código Tributário dispõe:

«A transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela, aquando da transmissão de ativos e/ou passivos, segundo o caso, independentemente de essa transmissão ser feita na sequência de uma venda ou de operações como a cisão, a fusão ou a entrada em espécie no capital de uma sociedade, não constitui uma entrega de bens se a pessoa à qual esses bens foram transmitidos for um sujeito passivo. Considera-se que o cessionário dos bens sucede ao cedente no que respeita à regularização do direito à dedução previsto na lei.»

13 O artigo 145.º, n.º 2, do Código Tributário tem a seguinte redação:

«Os sujeitos passivos têm direito a deduzir o imposto referente às compras se estas forem utilizadas para os fins das seguintes operações:

a) operações tributadas;

b) operações resultantes de atividades económicas cujo lugar de entrega/prestação se considere situado no estrangeiro, no caso de o imposto ser dedutível se as operações fossem realizadas na Roménia;

c) operações isentas, em conformidade com os artigos 143.º, 144.º e 144[1];

d) operações isentas em conformidade com o artigo 141.º, n.º 2, alínea a), pontos 1 a 5, e alínea b), quando o adquirente ou o destinatário esteja estabelecido fora da Comunidade [Europeia] ou quando essas operações estejam diretamente ligadas a bens que se destinem a ser exportados para fora da Comunidade, assim como para operações efetuadas por intermediários que ajam em nome e por conta de terceiros, quando intervenham no decurso dessas operações;

e) operações visadas no artigo 128.º, n.º 7, e no artigo 129.º, n.º 7, se o imposto se aplicava à referida transferência.»

Código de Processo Tributário

14 O artigo 84.º do Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală (Despacho do Governo n.º 92/2003, que aprova o Código de Processo Tributário, a seguir «Código de Processo Tributário») dispõe:

«1) As declarações fiscais podem ser retificadas pelo sujeito passivo, por sua própria iniciativa, dentro do prazo de caducidade do direito de liquidar as obrigações fiscais.

2) As declarações fiscais podem ser retificadas sempre que o sujeito passivo detete erros na declaração inicial, através da apresentação de uma declaração de substituição.

3) No caso do [IVA], a retificação dos erros que constam das declarações relativas ao imposto é efetuada com base nas disposições do Código Tributário. Os erros materiais da declaração relativa ao [IVA] são retificados com base nos procedimentos aprovados por despacho do presidente da [Agenția Națională de Administrare Fiscală (Agência Nacional da Administração Fiscal, ANAF)].

4) As declarações fiscais não podem ser apresentadas e não podem ser retificadas após a anulação da reserva de controlo ulterior, com exceção das situações em que a retificação é devida ao cumprimento ou não de uma condição prevista pela lei que impõe a retificação do valor tributável e/ou do imposto respetivo.

5) Consideram-se "erros", para efeitos do presente artigo, os erros que dizem respeito ao montante dos impostos, taxas e contribuições, bens e receitas tributáveis bem como outros elementos do valor tributável.

6) Quando, durante a inspeção tributária, o contribuinte apresente ou retifique declarações fiscais relativas aos períodos e aos impostos, taxas, contribuições e outras receitas, que sejam objeto da inspeção tributária, os mesmos não serão tomados em consideração pela autoridade tributária.»

15 O artigo 90.º do Código de Processo Tributário prevê:

«1) O montante das obrigações fiscais é determinado sob reserva de fiscalização ulterior.

2) O aviso de liquidação emitido sob reserva de fiscalização ulterior pode ser anulado ou alterado, por iniciativa da autoridade tributária ou a pedido do contribuinte, com base em declarações da autoridade tributária competente.

3) A reserva da fiscalização ulterior só é anulada no termo do prazo de caducidade ou na sequência da inspeção tributária realizada dentro do prazo de caducidade.

4) Se o contribuinte retificar as declarações fiscais em conformidade com o artigo 84.º, n.º 4, a reserva da fiscalização ulterior é reposta.»

16 O artigo 91.º do Código de Processo Tributário dispõe:

«1) O direito da autoridade tributária de liquidar as obrigações tributárias caduca no prazo de cinco anos, salvo disposição legal em contrário.

2) O prazo de caducidade do direito previsto no n.º 1 começa a contar em 1 de janeiro do ano seguinte àquele em que foi gerada a dívida fiscal em conformidade com o artigo 23.º, salvo disposição legal em contrário.

3) O direito de liquidar as obrigações tributárias caduca no prazo de dez anos quando resultem da prática de um ato previsto pela lei penal.

4) O prazo previsto no n.º 3 conta a partir da data da prática do ato constitutivo de infração sancionada enquanto tal por uma decisão judicial definitiva.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

17 Entre 23 de novembro de 2015 e 15 de julho de 2016, a Greentech foi objeto de uma inspeção tributária que conduziu à emissão de um aviso de liquidação relativo a obrigações tributárias adicionais no montante de 4 388 720 leus romenos (RON) (cerca de 882 352 euros) a título de IVA e respetivos custos acessórios. Essas liquidações adicionais resultavam da requalificação, pela Administração Tributária romena, da operação de venda de equipamentos pela Greenfiber International SA (a seguir «Greenfiber») à Greentech, inicialmente considerada uma entrega de bens sujeita a IVA que dava à Greentech o direito de deduzir o IVA pago a montante, de transmissão de parte de uma universalidade de bens entre duas sociedades coligadas, operação não sujeita a IVA em conformidade com o artigo 128.º, n.º 7, do Código Fiscal.

18 Por outro lado, entre 28 de maio e 17 de novembro de 2015, a Greenfiber foi também objeto de uma inspeção tributária que deu lugar à emissão de um aviso de liquidação em 26 de novembro de 2015. No quadro desta inspeção, essa Administração considerou que o tratamento fiscal dado pela Greenfiber e pela Greentech à operação de transmissão de bens, a saber, que a operação estava sujeita a IVA, era correta e que a Greenfiber tinha, portanto, legitimamente cobrado e entregue o IVA relativo a essa operação ao erário público.

19 Uma vez que a reclamação apresentada pela Greentech contra o aviso de liquidação relativo às liquidações adicionais de IVA que lhe tinham sido exigidas foi parcialmente indeferida, a Greentech interpôs um recurso no Curtea de Apel Ploiești (Tribunal de Recurso de Ploiești, Roménia).

20 Em 26 de novembro de 2018, este órgão jurisdicional deu provimento ao recurso da Greentech, e anulou parcialmente a decisão de indeferimento dessa reclamação (a seguir «Acórdão de 26 de novembro de 2018»).

21 Além disso, em 12 de março de 2019 o Curtea de Apel Ploiești (Tribunal de Recurso de Ploiești, Roménia) anulou parcialmente o aviso de liquidação e o relatório de inspeção tributária relativo à inspeção realizada junto da Greentech.

22 A Administração Tributária interpôs recurso do Acórdão de 26 de novembro de 2018, como completado pelo Acórdão de 12 de março de 2019, no Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Superior de Cassação e Justiça, Roménia), que é o órgão jurisdicional de reenvio.

23 Em 23 de novembro de 2021, este órgão jurisdicional admitiu o referido recurso, anulou parcialmente o Acórdão de 26 de novembro de 2018 e, proferindo nova decisão, deu provimento parcial aos recursos da Greentech, no sentido de que anulou os atos administrativos fiscais impugnados, unicamente no que respeita às liquidações adicionais emitidas a título do ano 2009 (a seguir «Acórdão de 23 de novembro de 2021»). Foi negado provimento ao recurso da Greentech quanto ao restante e o montante que lhe tinha sido atribuído anteriormente a título das despesas foi reduzido.

24 A Greentech interpôs um recurso de revista desse acórdão no Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Superior de Cassação e Justiça), alegando que o referido acórdão violava a jurisprudência do Tribunal de Justiça, nomeadamente os Acórdãos de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), e de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), segundo a qual o direito a dedução do IVA deve ser reconhecido mesmo nos casos em que as operações em causa não sejam abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, quando das circunstâncias particulares do caso concreto resulte ser impossível ou extremamente difícil à pessoa que pagou o IVA recuperá-lo, uma vez que, no caso contrário, seriam prejudicados os princípios da neutralidade do IVA e da efetividade.

25 Em 31 de janeiro de 2023, o Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Superior de Cassação e Justiça) deu provimento ao referido recurso de revista e anulou parcialmente o Acórdão de 23 de novembro de 2021 no que dizia respeito ao fundamento de recurso relativo à requalificação da transação de venda de equipamentos de transmissão de bens. Este órgão jurisdicional ordenou que fosse proferida nova decisão sobre este fundamento e ouviu as partes na audiência de 9 de maio de 2023.

26 O órgão jurisdicional de reenvio salienta, nomeadamente, que na medida em que o Acórdão de 26 de novembro de 2018 confirmou que o tratamento fiscal reservado pela Greenfiber e pela Greentech à operação em causa era correto, essas sociedades não tinham nenhuma razão válida para proceder à retificação da fatura que comprova esta operação antes da prolação do Acórdão de 23 de novembro de 2021. Além disso, a Greenfiber só podia proceder à retificação dessa fatura após a prolação deste último acórdão. Todavia, à data do referido acórdão, o direito de retificar a referida fatura já tinha prescrito, tendo o prazo de caducidade terminado no mês de maio de 2021.

27 Este órgão jurisdicional considera que a situação que lhe é submetida pode ser comparada à que está na origem do processo que deu origem ao Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), tendo em conta a existência, pelo menos aparente, de uma impossibilidade objetiva de recuperar o IVA devido ao facto de a Greenfiber estar impedida de retificar a fatura e a declaração de IVA após o termo do prazo de caducidade previsto a este respeito. Esta situação é também comparável à que está na origem do processo que deu lugar ao Acórdão de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), uma vez que a recuperação do IVA junto do emissor da fatura se afigurava impossível ou excessivamente difícil. Com efeito, por um lado, o prazo de caducidade em matéria fiscal terminou, de modo que a Greenfiber não podia proceder à correção das faturas e, por outro, a Administração Tributária romena confirmou, após a inspeção tributária realizada junto da Greenfiber, que esta última tinha corretamente faturado e entregue o IVA em causa.

28 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta-se ainda se, perante a interpretação da Diretiva IVA, o facto de a Administração Tributária romena ter tratado de duas maneiras totalmente diferentes uma mesma operação comercial relativa a um equipamento cuja transferência deu lugar à cobrança do IVA, a saber, por um lado, como sendo uma operação sujeita ao IVA pela Greenfiber a quem esse equipamento foi adquirido e a quem a Greentech pagou o IVA e, por outro, como sendo uma operação não sujeita ao IVA pela Greentech, é pertinente.

29 Nestas circunstâncias, o Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Superior de Cassação e Justiça) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os princípios da neutralidade, da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima, previstos nos artigos 2.º, 19.º e 168.º da [Diretiva IVA], lidos em conjugação com o artigo 203.º da [mesma], opõem-se a que seja recusado o reconhecimento do direito a dedução do IVA pago a título de uma operação de venda, posteriormente requalificada pela Administração Tributária como transmissão de empresa não abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA, se o IVA já tiver sido cobrado pelo Estado e, com base na legislação nacional, não se possa proceder ao seu reembolso?»

Quanto à questão prejudicial

30 A título preliminar, importa recordar que, no âmbito do processo de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, instituído pelo artigo 267.º TFUE, cabe a este dar ao juiz nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido. Nesta ótica, incumbe ao Tribunal, se necessário, reformular as questões que lhe são submetidas. Além disso, o Tribunal de Justiça pode ser levado a tomar em consideração normas de direito da União a que o juiz nacional não fez referência no enunciado da sua questão (v., neste sentido, Acórdão de 7 de setembro de 2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, n.º 47 e jurisprudência referida).

31 No caso em apreço, resulta do pedido de decisão prejudicial que um elemento essencial que caracteriza a situação em causa no processo principal reside no facto de, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a Greentech estar agora na impossibilidade material de obter o reembolso do IVA que o vendedor, a saber, a Greenfiber, indevidamente lhe faturou e entregou ao erário público. Ora, nessa situação, o princípio que há que ter especialmente em conta é o princípio da efetividade e não o princípio da segurança jurídica ou o princípio da proteção da confiança legítima.

32 Por conseguinte, e para dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, importa compreender que, com a questão colocada, esse órgão jurisdicional pergunta, em substância, se os artigos 168.º e 203.º da Diretiva IVA e os princípios da neutralidade do IVA e da efetividade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação ou a uma prática administrativa nacional que não permite a um sujeito passivo obter a dedução do IVA pago a montante sobre uma operação que, na sequência de uma inspeção tributária, foi requalificada pela Administração Tributária de operação não sujeita ao IVA, ainda que se afigure impossível ou excessivamente difícil para esse sujeito passivo obter, da parte do vendedor, o reembolso do IVA assim indevidamente pago.

33 A este propósito, há que recordar 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). 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).

34 No caso em apreço, resulta do pedido de decisão prejudicial que a operação que ocorreu entre a Greenfiber e a Greentech, no que respeita ao segundo desses sujeitos passivos, foi definitivamente qualificada de operação não sujeita ao IVA pela Administração Tributária romena e que a Greenfiber está impedida de retificar a fatura relativa a essa operação assim como a declaração de IVA após o termo do prazo de caducidade previsto para tal.

35 A este respeito, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, numa situação como a que está em causa no processo principal, em que um sujeito passivo pagou um montante de IVA indevidamente faturado, em princípio cabe ao emitente da fatura proceder à sua regularização uma vez que, na falta de disposição, na Diretiva IVA, sobre a regularização do IVA indevidamente faturado pelo emitente da fatura, em princípio cabe aos Estados-Membros determinar as condições em que esse IVA pode ser regularizado (Acórdão de 13 de outubro de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, n.º 19 e jurisprudência referida).

36 Com efeito, a fim de assegurar a neutralidade do IVA, cabe aos Estados-Membros prever, na sua ordem jurídica interna, a possibilidade de regularização de qualquer imposto indevidamente faturado, desde que o emitente da fatura demonstre a sua boa-fé (Acórdão de 13 de outubro de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, n.º 20 e jurisprudência referida).

37 Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma regulamentação nacional nos termos da qual, por um lado, o fornecedor que pagou por erro o IVA às autoridades tributárias pode exigir o seu reembolso e, por outro, o destinatário dos serviços pode intentar uma ação cível para obter a repetição do indevido contra esse fornecedor, respeita os princípios da neutralidade do IVA e da efetividade. Tal sistema permite, com efeito, ao referido destinatário, que suportou o encargo do imposto faturado por erro, obter o reembolso dos montantes indevidamente pagos (Acórdão de 13 de outubro de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, n.º 21 e jurisprudência referida).

38 Se, como no caso em apreço, o reembolso do IVA se tornou impossível ou excessivamente difícil, os princípios da neutralidade do IVA e da efetividade exigem que os Estados-Membros prevejam os instrumentos necessários para permitir ao destinatário recuperar o IVA indevidamente faturado e pago, nomeadamente dirigindo o seu pedido de reembolso diretamente à autoridade tributária (Acórdão de 13 de outubro de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, n.º 22 e jurisprudência referida). Assim, como o vendedor já não pode retificar a fatura relativa à operação em causa e o adquirente está, portanto, impossibilitado de obter o reembolso do IVA indevidamente faturado pelo vendedor, o adquirente deve, em conformidade com a jurisprudência recordada *supra*, poder dirigir o seu pedido de reembolso diretamente à Administração Tributária.

39 Há, todavia, que declarar que, como resulta do n.º 45 do Acórdão de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), tal pedido de reembolso deve ser distinguido de um pedido de dedução do IVA como o que é objeto do litígio no processo principal.

40 Com efeito, 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 e 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 eram devidos (Acórdão de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, n.º 36 e jurisprudência referida). Logo, na falta de uma operação sujeita ao IVA, um sujeito passivo não pode invocar um direito a dedução do IVA em relação a essa operação (v., neste sentido, Acórdão de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, n.º 37). Esta constatação não é posta em causa pelo facto de, numa situação como a que está em causa no processo principal, não haver risco de perdas de receitas fiscais.

41 Ora, uma vez que a operação em causa no processo principal foi definitivamente qualificada de operação não sujeita ao IVA, o IVA pago pela Greentech ao emitente da fatura, a Greenfiber, não era «devido», na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

42 Tendo em conta as considerações expostas, importa responder à questão prejudicial que os artigos 168.º e 203.º da Diretiva IVA e os princípios da neutralidade do IVA e da efetividade devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação ou a uma prática administrativa nacional que não permite a um sujeito passivo obter a dedução do IVA pago a montante sobre uma operação que, na sequência de uma inspeção tributária, foi requalificada pela Administração Tributária de operação não sujeita ao IVA, ainda que se afigure impossível ou excessivamente difícil para esse sujeito passivo obter, da parte do vendedor, o reembolso do IVA assim indevidamente pago. Estes princípios exigem, todavia, em tal situação, que esse sujeito passivo possa dirigir o seu pedido de reembolso diretamente à Administração Tributária.

Quanto às despesas

43 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 (Sexta Secção) declara:

Os artigos 168.º e 203.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e os princípios da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e da efetividade

devem ser interpretados no sentido de que:

não se opõem a uma regulamentação ou a uma prática administrativa nacional que não permite a um sujeito passivo obter a dedução do IVA pago a montante sobre uma operação que, na sequência de uma inspeção tributária, foi requalificada pela Administração Tributária de operação não sujeita ao IVA, ainda que se afigure impossível ou

excessivamente difícil para esse sujeito passivo obter, da parte do vendedor, o reembolso do IVA assim indevidamente pago. Estes princípios exigem, todavia, em tal situação, que esse sujeito passivo possa dirigir o seu pedido de reembolso diretamente à Administração Tributária.

Assinaturas