ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

15 de Julho de 2010 *

No processo C-368/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Baranya Megyei Bíróság (Hungria), por decisão de 31 de Agosto de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 14 de Setembro de 2009, no processo

Pannon Gép Centrum kft

contra

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály,

* Língua do processo: húngaro.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Lenaerts (relator), presidente de secção, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský e T. von Danwitz, juízes,

advogado-geral: N. Jääskinen,
secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Governo húngaro, por J. Fazekas, M. Fehér e K. Szíjjártó, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por D. Triantafyllou e B. D. Simon, 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 objecto a interpretação dos artigos 17.º, n.º 1, 18.º, n.º 1, alínea a), e 22.º, n.º 3, alíneas a) e b), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»), conforme alterada pela Directiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 2001 (JO 2002, L 15, p. 24).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Pannon Gép Centrum kft à APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (a seguir «APEH») por esta última ter recusado à recorrente no processo principal a dedução, do montante do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») de que era devedora, do IVA relativo aos serviços que lhe tinham sido prestados.

Quadro jurídico

Regulamentação da União

3 A Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), revogou e substituiu, em conformidade com os seus artigos 411.º e 413.º, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2007, a legislação da União em matéria de IVA, nomeadamente a Sexta Directiva. Segundo o primeiro e terceiro considerandos da Directiva 2006/112, a reformulação da Sexta Directiva era necessária de modo a apresentar todas as disposições aplicáveis de forma clara e racional com uma estrutura e redacção melhoradas sem acarretar, em princípio, alterações de fundo. As disposições da Directiva 2006/112 são assim, no essencial, idênticas às disposições correspondentes da Sexta Directiva.

4 Nos termos do artigo 167.º da Directiva 2006/112, que retoma os termos do artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Directiva, «[o] direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível».

5 O artigo 168.º, alínea a), da Directiva 2006/112, que está redigido em termos no essencial idênticos aos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, na redacção resultante do artigo 28.º-F, n.º 1, desta última directiva, 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 efectua 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».

6 O artigo 178.º da Directiva 2006/112, que retoma, no essencial, os termos do artigo 18.º, n.º 1, da Sexta Directiva, na redacção resultante do artigo 28.º-F, n.º 2, desta última directiva, inclui as disposições seguintes:

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

a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma factura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º;

[…]»

7 O artigo 220.º, n.º 1, da Directiva 2006/112, que retoma, no essencial, os termos do artigo 22.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva, na redacção resultante do artigo 28.º-H, desta última directiva, conforme alterada pelo artigo 2.º, n.º 2, da Directiva 2001/115, dispõe:

«Os sujeitos passivos devem assegurar que seja emitida uma factura, por eles próprios, pelos adquirentes ou destinatários ou, em seu nome e por sua conta, por terceiros, nos seguintes casos:

1) Relativamente às entregas de bens ou às prestações de serviços que efectuem a outros sujeitos passivos ou a pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos».

8 O artigo 226.º da Directiva 2006/112 retoma, no essencial, os termos do artigo 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, na redacção resultante do artigo 28.º-H, desta última directiva, conforme alterada pelo artigo 2.º, n.º 2, da Directiva 2001/115, e tem a seguinte redacção:

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

1) A data de emissão da factura;

2) O número sequencial, baseado numa ou mais séries, que identifique a factura de forma unívoca;

3) O número de identificação para efeitos do IVA, […] ao abrigo do qual o sujeito passivo efectuou a entrega de bens ou a prestação de serviços;

4) O número de identificação para efeitos do IVA do adquirente ou destinatário […];

5) O nome e o endereço completo do sujeito passivo e do adquirente ou destinatário;

6) A quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados;

7) A data em que foi efectuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços […];

8) O valor tributável para cada taxa ou isenção, o preço unitário líquido de IVA, bem como os abatimentos e outros bónus eventuais, se não estiverem incluídos no preço unitário;

9) A taxa do IVA aplicável;

10) O montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime especial para o qual a presente directiva exclua esse tipo de menção;

[…]»

9 O artigo 273.º da Directiva 2006/112, que retoma, no essencial, os termos do artigo 22.º, n.º 8, primeiro e segundo parágrafos, da Sexta Directiva, na redacção resultante do artigo 28.º-H desta última directiva, conforme alterada pelo artigo 2.º, n.º 2, da Directiva 2001/115, dispõe:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do IVA e para evitar a fraude […]

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de facturação suplementares às fixadas[, designadamente, no artigo 226.º].»

Legislação nacional

10 Nos termos do artigo 13.º, n.º 1, ponto 16, da Lei n.º LXXIV de 1992, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény, a seguir «lei relativa ao IVA»), que foi revogada com efeitos a partir de 31 de Dezembro de 2007, mas que é aplicável no litígio no processo principal, considera-se factura «qualquer documento em papel ou, mediante consentimento do destinatário e com base em normas especiais, produzido por via electrónica, que possa servir para fins de identificação fiscal e que contenha pelo menos as informações seguintes:

a) um número sequencial;

b) uma data de emissão;

c) o nome, endereço e número fiscal do sujeito passivo que proceda à entrega de bens ou à prestação de serviços;

d) se o cliente é devedor de imposto, o seu nome, o seu endereço e o seu número fiscal comunitário ou, se não o tiver, o seu número fiscal;

e) em caso de isenção da entrega de bens intracomunitária, o número fiscal comunitário do cliente;

f) a data da entrega ou da prestação, se for diferente da data de emissão;

[…]

i) o preço unitário dos bens ou dos serviços sem imposto;

j) a contrapartida total dos bens e serviços sem imposto;

k) a taxa do imposto facturado;

l) o montante total do imposto repercutido;

m) o montante final da factura».

11 O artigo 35.º, n.º 1, da lei relativa ao IVA dispõe:

«O direito à dedução só pode ser exercido desde que o titular disponha dos documentos fidedignos que façam prova do montante do imposto contabilizado a montante. Consideram-se como tais:

a) as facturas, as facturas simplificadas, […]

[…]

dirigidas ao sujeito passivo.»

12 O artigo 1/E, n.º 1, do Regulamento do Ministro das Finanças n.º 24 de 1995 (XI. 22), relativo à identificação fiscal das facturas, facturas simplificadas e recibos, e respeitante à utilização de caixas registadoras e taxímetros para assegurar a emissão de recibos [24/1995. (XI. 22) PM rendelet a számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról], dispõe:

«Uma factura impressa em papel com recurso a meios informáticos só pode servir de identificação fiscal no caso de se inserir numa contabilização rigorosa efectuada de forma que:

a) o programa informático que serve para emitir a factura garanta a numeração contínua sem omissão nem repetição […]»

13 O artigo 165.º, n.º 2, da Lei n.º C de 2000, relativa à contabilidade (Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény), prevê que os dados só podem ser inscritos nos livros de contabilidade se sustentados por documentos regularmente emitidos. Por força do artigo 166.º, n.º 2, desta lei, as informações constantes dos documentos de contabilidade devem ser, quanto à forma e quanto ao fundo, fidedignas, fiáveis e correctas.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

14 A recorrente no processo principal celebrou um contrato, em 2 de Maio de 2007, com a Betonút Szolgáltató és Építő Zrt (a seguir «Betonút»), através do qual se obrigou perante a Betonút a realizar trabalhos de reparação de uma ponte. A recorrente no processo principal subcontratou a execução destes trabalhos a um subempreiteiro, J és B Pannon-Bau kft (a seguir «subempreiteiro»).

15 Em 20 de Novembro de 2007, a Betonút entregou à recorrente no processo principal o documento comprovativo da execução dos referidos trabalhos e, com base neste, a dita recorrente entregou a esta sociedade as facturas relativas à realização destes mesmos trabalhos indicando como data de conclusão destes o dia 20 de Novembro de 2007. Por seu turno, o subempreiteiro elaborou duas facturas dirigidas à recorrente no processo principal, relativas aos trabalhos que efectuou, que indicavam como data de conclusão o dia 14 de Dezembro de 2007.

16 Em 3 de Outubro de 2007, a recorrente no processo principal concluiu um contrato com a Gebrüder Haider Építőipari kft (a seguir «Haider»), através do qual se obrigou perante a Haider a efectuar trabalhos de construção de escoamento de águas pluviais. Para a execução deste contrato, a recorrente no processo principal também subcontratou estes trabalhos ao subempreiteiro.

17 A Haider entregou o documento comprovativo da execução dos mencionados trabalhos referindo como data de conclusão destes o dia 11 de Dezembro de 2007 e a factura final que foi entregue pela recorrente no processo principal a esta sociedade indicava esta mesma data como sendo a da conclusão dos trabalhos. O subempreiteiro, por seu turno, entregou uma factura à recorrente no processo principal indicando o dia 18 de Dezembro de 2007 como data de conclusão destes mesmos trabalhos.

18 Na sua declaração relativa ao quarto trimestre do ano de 2007, a recorrente no processo principal mencionou as três facturas do subempreiteiro acima referidas e exerceu o seu direito à dedução do IVA.

19 A Administração Fiscal submeteu esta declaração fiscal a uma fiscalização e verificou que as datas de conclusão constantes dos comprovativos dos trabalhos emitidos pela Betonút e pela Haider, bem como das facturas entregues pela recorrente no processo principal às referidas sociedades, eram anteriores às datas constantes das facturas entregues pelo subempreiteiro e utilizadas pela mesma recorrente para proceder à dedução do IVA.

20 A recorrente no processo principal e o subempreiteiro indicaram à Administração Fiscal que as facturas emitidas por este último indicavam datas de conclusão erradas.

21 Em 29 de Setembro de 2008, o subempreiteiro anulou as três facturas erradas através de notas de crédito com os números 2007/0000000124, 2007/0000000125 e 2007/0000000126 e substituiu-as por novas facturas com os números JESB20080000016, JESB20080000017 e JESB20080000018. Estas novas facturas indicavam uma data de conclusão dos trabalhos igual à que figurava nas facturas entregues pela recorrente no processo principal.

22 Por decisão de 21 de Janeiro de 2009, a autoridade fiscal de primeira instância ordenou à recorrente no processo principal o pagamento, por um lado, do IVA relativo aos serviços fornecidos pelo subempreiteiro, que tinha deduzido do montante do imposto de que era devedor referente ao quarto trimestre do ano de 2007, e, por outro lado, de uma coima e uma penalização por pagamento fora do prazo. Segundo a referida autoridade fiscal, a recorrente no processo principal não podia utilizar as facturas inicialmente emitidas pelo subempreiteiro para efeitos de dedução do IVA, dado que estas facturas não incluíam a data correcta de conclusão dos trabalhos por ele. As novas facturas rectificadas já não podiam fundamentar a dedução do IVA, na medida em que a numeração contínua não tinha sido assegurada. Considerou a este respeito que as notas de crédito e as facturas rectificadas emitidas no mesmo dia utilizavam duas numerações distintas, já que os números das notas de crédito começavam pelos números «2007» enquanto os números das facturas rectificadas começavam pela referência «JESB2008».

23 A APEH, por decisão de 29 de Abril de 2009, confirmou a decisão da autoridade fiscal de primeira instância de 21 de Janeiro de 2009.

24 A recorrente no processo principal interpôs recurso para o Baranya Megyei Bíróság (Tribunal Distrital de Baranya).

25 Na decisão de reenvio, o Baranya Megyei Bíróság considera que, segundo a legislação nacional em causa, como interpretada pelo Legfelsőbb Bíróság (Tribunal Supremo) e aplicada pela Administração Fiscal, o sujeito passivo só pode fazer valer o seu direito à dedução com base numa factura fidedigna do ponto de vista formal e substantivo. Assim, o exercício do direito à dedução é contestado se a factura contém qualquer vício de forma. No caso concreto, por erros nas datas de conclusão dos trabalhos referidas nas facturas do subempreiteiro, a Administração Fiscal contestou o direito à dedução exercido com base nestas facturas, embora fidedignas do ponto de vista substantivo. A Administração Fiscal não contestou, com efeito, que as operações comerciais mencionadas nas ditas facturas foram efectuadas pelas contrapartidas que figuram nestas últimas.

26 Nestas condições, o Baranya Megyei Bíróság decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) As disposições nacionais previstas no artigo 13.º, n.º 1, ponto 16, da lei relativa ao [IVA], aplicável no momento da emissão da factura, e no artigo 1/E, n.º 1, do Regulamento do [Ministro] das Finanças n.º 24 de 1995, tendo especialmente em conta o disposto no artigo 13.º, n.º 1, ponto 16, alínea f), da lei relativa ao [IVA], são compatíveis com os requisitos e o conceito de factura estabelecidos no artigo 2.º, [n.º 2], da Directiva 2001/115?

Em caso de resposta afirmativa a esta questão:

2) Uma prática de um Estado-Membro que sanciona os vícios formais das facturas que servem de base ao direito à dedução com a perda desse direito viola o artigo 17.º, n.º 1, o artigo 18.º, n.º 1, [alínea a),] ou o artigo 22.º, n.º 3, alíneas a) e b), da Sexta Directiva?

3) Para exercer o direito a dedução, basta cumprir as obrigações previstas no artigo 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, ou o exercício desse direito e a aceitação da factura como documento fidedigno só são possíveis se estiverem preenchidos todos os requisitos exigidos e se forem cumpridas todas as obrigações previstas na Directiva 2002/115[…]?»

Quanto às questões prejudiciais

Observações preliminares

27 Cumpre observar que a jurisdição de reenvio convida o Tribunal de Justiça a pronunciar-se sobre a conformidade de uma regulamentação ou prática nacional com o direito da União.

28 Há que recordar a este respeito que, embora não incumba ao Tribunal de Justiça pronunciar-se, no âmbito do processo prejudicial, sobre a compatibilidade de disposições do direito nacional ou de uma prática nacional com as regras de direito da União, este declarou reiteradamente que tem competência para fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio todos os elementos de interpretação decorrentes desse direito, que lhe permitam apreciar essa conformidade para proferir decisão no processo que lhe incumbe decidir (v. acórdão de 26 de Janeiro de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, Colect., p. I-635, n.º 23 e jurisprudência referida).

29 Consequentemente, incumbe ao Tribunal de Justiça, no presente processo, limitar o seu exame às disposições do direito da União, delas fornecendo uma interpretação que seja útil ao órgão jurisdicional de reenvio, ao qual cabe apreciar a conformidade das disposições legislativas nacionais com o direito da União para proferir decisão no litígio nele pendente (v., por analogia, acórdão de 31 de Janeiro de 2008, Centro Europa 7, C-380/05, Colect., p. I-349, n.º 51).

30 Nestas circunstâncias, cumpre notar que o pedido do órgão jurisdicional de reenvio, que se refere aos artigos 17.º, n.º 1, 18.º, n.º 1, alínea a), e 22.º, n.º 3, alíneas a) e b), da Sexta Directiva, tem por objecto a interpretação das referidas disposições.

31 No entanto, em conformidade com os artigos 411.º e 413.º da Directiva 2006/112, esta última revogou e substituiu a Sexta Directiva a partir de 1 de Janeiro de 2007.

32 Uma vez que todos os factos do litígio são posteriores a 1 de Janeiro de 2007, só a interpretação das disposições da Directiva 2006/112 é pertinente para o litígio no processo principal.

33 O facto de o órgão jurisdicional nacional, no plano formal, ter formulado as questões prejudiciais referindo-se unicamente às disposições da Sexta Directiva não obsta a que o Tribunal de Justiça forneça a este órgão todos os elementos de interpretação que possam ser úteis à decisão do litígio nele pendente, haja ou não feito referência aos mesmos no enunciado das suas questões (v., neste sentido, acórdãos de 27 de Outubro de 2009, ČEZ, C-115/08, Colect., p. I-10265, n.º 81, e de 12 de Janeiro de 2010, Petersen, C-341/08, Colect., p. I-47, n.º 48).

34 A este respeito, importa recordar que, como resulta do seu terceiro considerando, a Directiva 2006/112 é uma reformulação da legislação existente, designadamente da Sexta Directiva, que não acarreta, em princípio, alterações de fundo.

35 Nestas circunstâncias, deve considerar-se que as questões prejudiciais têm por objecto a interpretação dos artigos 167.º, 178.º, alínea a), 220.º, n.º 1, e 226.º da Directiva 2006/112 que correspondem às disposições da Sexta Directiva referidas pela decisão de reenvio.

Quanto ao mérito

36 Com as suas questões, que importa analisar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 167.º, 178.º, alínea a), 220.º, n.º 1, e 226.º da Directiva 2006/112 se opõem a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, ou a uma prática assente nessa regulamentação, que recusa o direito à dedução do IVA quando a factura relativa aos bens entregues ao sujeito passivo ou aos serviços que lhe foram fornecidos incluía inicialmente uma referência errónea cuja rectificação ulterior não respeita todas as condições fixadas pelas regras nacionais aplicáveis.

37 A este respeito, recorde-se que o direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Directiva 2006/112 é parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante (v., designadamente, acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 18; de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 43; e de 6 de Julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Colect., p. I-6161, n.º 47).

38 Decorre da decisão de reenvio que, no caso concreto, estão reunidos os pressupostos previstos no artigo 168.º, alínea a), da Directiva 2006/112, para que a recorrente no processo principal possa beneficiar do direito à dedução do IVA relativo aos serviços que lhe foram prestados pelo subempreiteiro. Estes últimos serviços foram, com efeito, utilizados para os fins das operações tributadas efectuadas pelo sujeito passivo no Estado-Membro em causa.

39 No entanto, por força do artigo 178.º, alínea a), da Directiva 2006/112, o exercício do direito à dedução previsto no artigo 168.º, alínea a), desta directiva, está associado à posse de uma factura. Em conformidade com o artigo 220.º, n.º 1, da Directiva 2006/112, uma factura deve, assim, ser emitida para qualquer entrega de bens ou prestação de serviços que um sujeito passivo efectue a outro sujeito passivo.

40 O artigo 226.º da Directiva 2006/112 precisa que, sem prejuízo das disposições particulares desta directiva, só as referências citadas neste artigo devem constar obrigatoriamente, para efeitos de IVA, das facturas emitidas em aplicação do artigo 220.º da referida directiva.

41 Daqui decorre que não é legítimo aos Estados-Membros associar o exercício do direito à dedução do IVA ao preenchimento de pressupostos relativos ao conteúdo das facturas que não estão expressamente previstos nas disposições da Directiva 2006/112. Esta interpretação é igualmente corroborada pelo artigo 273.º desta directiva, que prevê que os Estados-Membros podem impor obrigações que considerem necessárias para assegurar a exacta percepção do IVA e para evitar a fraude, mas que esta faculdade não pode ser utilizada para impor obrigações de facturação suplementares às fixadas, designadamente, no artigo 226.º da referida directiva.

42 No âmbito do litígio no processo principal, o direito à dedução do IVA relativo às prestações fornecidas pelo subempreiteiro foi recusada à recorrente no processo principal por dois motivos. Por um lado, as facturas iniciais emitidas pelo subempreiteiro referiam datas de conclusão das prestações de serviços erradas. Por outro lado, as facturas rectificadas, não sendo contestado que mencionavam datas de conclusão exactas, foram consideradas como não assegurando uma numeração contínua, já que as notas de crédito e as facturas rectificadas emitidas no mesmo dia utilizavam duas numerações distintas.

43 Claro que, como sublinha o Governo húngaro, a factura, em conformidade com o artigo 226.º, n.º 7, da Directiva 2006/112, deve obrigatoriamente referir a data exacta em que a prestação de serviços foi concluída. No entanto, decorre do processo

submetido ao Tribunal de Justiça que, no momento em que a autoridade fiscal de primeira instância recusou à recorrente no processo principal a dedução do IVA relativo aos serviços que lhe foram prestados pelo subempreiteiro, esta autoridade já possuía facturas rectificadas por este último, mencionando as datas exactas de conclusão. Ora, a Directiva 2006/112 não obsta à rectificação de facturas incorrectas.

44 Tendo em conta o exposto nos n.os 38 e 41 do presente acórdão, se as facturas rectificadas incluíam todas as referências impostas pela Directiva 2006/112, designadamente no seu artigo 226.º, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, deve considerar-se que, num caso como o que está em causa no processo principal, estão reunidas todas as condições materiais e formais para que a recorrente no processo principal possa beneficiar da dedução do IVA relativo à prestação de serviços fornecida pelo subempreiteiro. A este propósito, sublinhe-se que o artigo 226.º da Directiva 2006/112 não impõe nenhuma obrigação de que as facturas rectificadas devam incluir-se na mesma série em que se incluem as notas de crédito que anulam as facturas erradas.

45 Nestas condições, há que responder às questões submetidas que os artigos 167.º, 178.º, alínea a), 220.º, n.º 1, e 226.º da Directiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação ou a uma prática nacional por força da qual as autoridades nacionais recusam a um sujeito passivo o direito de deduzir do montante do IVA de que é devedor o montante do imposto devido ou pago pelos serviços que lhe foram prestados, pelo facto de a factura inicial, na sua posse no momento da dedução, mencionar uma data errada de conclusão da prestação de serviços e de não existir uma numeração contínua da factura rectificada ulteriormente e da nota de crédito que anulava a factura inicial, se os pressupostos materiais se encontram preenchidos e, antes da adopção da decisão da decisão da autoridade visada, o sujeito passivo lhe tiver fornecido uma factura rectificada, que indique a data exacta em que a referida prestação foi concluída, mesmo que não exista uma numeração contínua desta factura e da nota de crédito que anula a factura inicial.

Quanto às despesas

46 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 efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

Os artigos 167.º, 178.º, alínea a), 220.º, n.º 1, e 226.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação ou a uma prática nacional por força da qual as autoridades nacionais recusam a um sujeito passivo o direito de deduzir do montante do IVA de que é devedor o montante do imposto devido ou pago pelos serviços que lhe foram prestados, pelo facto de a factura inicial, na sua posse no momento da dedução, mencionar uma data errada de conclusão da prestação de serviços e de não existir uma numeração contínua da factura rectificada ulteriormente e da nota de crédito que anulava a factura inicial, se os pressupostos materiais se encontram preenchidos e, antes da adopção da decisão da autoridade visada, o sujeito passivo lhe tiver fornecido uma factura rectificada, que indique a data exacta em que a referida prestação foi concluída, mesmo que não exista uma numeração contínua desta factura e da nota de crédito que anula a factura inicial.

Assinaturas