Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

1 de agosto de 2025*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 203.º — Menção de um montante de IVA errado na fatura — Artigo 238.º — Faturação simplificada — Prestações faturadas a pessoas que não são sujeitos passivos e a sujeitos passivos que não beneficiam do direito à dedução do IVA — Obrigação de pagar a parte do IVA indevidamente faturado — Ausência de risco de perda de receitas fiscais»

No processo C-794/23,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria), por Decisão de 14 de dezembro de 2023, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de dezembro de 2023, no processo

Finanzamt Österreich

contra

P GmbH,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: N. Jääskinen, presidente de secção, I. Jarukaitis (relator), presidente da Quarta Secção, e A. Arabadjiev, juiz,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Governo Austríaco, por A. Posch, J. Schmoll e F. Koppensteiner, na qualidade de agentes,

– em representação do Governo Alemão, por J. Möller e P.-L. Krüger, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: alemão.

– em representação do Governo Português, por P. Barros da Costa, C. Bento, R. Laires e A. Rodrigues, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, inicialmente por F. Behre e M. Herold, e, em seguida, por M. Herold, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 19 de dezembro de 2024,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 203.º e 238.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva (UE) 2018/1695 do Conselho, de 6 de novembro de 2018 (JO 2018, L 282, p. 5; retificação no JO 2018, L 329, p. 53) (a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt Österreich (Administração Fiscal da Áustria) (a seguir «Administração Fiscal») à P GmbH relativo ao indeferimento, por parte desta administração, de um pedido de regularização da declaração de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) apresentado pela P, uma vez que esta tinha mencionado nas suas faturas um montante de IVA calculado com base numa taxa errada.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 193.º da Diretiva IVA:

«O IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.º a 199.º-B e 202.º»

4 O artigo 203.º desta diretiva dispõe:

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

5 O artigo 220.º, n.º 1, da referida diretiva prevê:

«Os sujeitos passivos devem assegurar que seja emitida uma fatura, 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 efetuem a outros sujeitos passivos ou a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos;

[…]»

6 O artigo 238.º dessa diretiva dispõe:

«1. Após consulta do Comité do IVA, e nas condições que fixarem, os Estados-Membros podem estabelecer que apenas os elementos previstos no artigo 226.º-B são incluídos nas faturas relativas a entregas de bens ou a prestações de serviços, nos seguintes casos:

a) Quando o montante da fatura for superior a 100 [euros], mas não superior a 400 [euros], ou ao seu contravalor em moeda nacional;

b) Quando as práticas comerciais ou administrativas do setor de atividade em questão ou as condições técnicas de emissão dessas faturas tornarem particularmente difícil satisfazer todas as obrigações previstas nos artigos 226.º ou 230.º

3. A simplificação prevista no n.º 1 não pode ser aplicada quando as faturas tiverem obrigatoriamente de ser emitidas por força do disposto nos pontos 2. e 3. do n.º 1 do artigo 220.º ou quando as entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis forem efetuadas por sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro em que o IVA é devido ou sem a intervenção de um estabelecimento de que o fornecedor ou prestador disponha no território desse Estado-Membro, na aceção do artigo 192.º-A, e o devedor do IVA for a pessoa a quem os bens são entregues ou os serviços prestados.»

Direito austríaco

7 O § 11, n.os 1, 6 e 12, da Umsatzsteuergesetz 1994 (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios de 1994, BGBl. 663/1994), na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «UStG 1994»), prevê:

«(1)

1. Se o empresário realizar operações na aceção do § 1, n.º 1, ponto 1, está habilitado a emitir faturas. Se realizar operações destinadas a outro empresário para os fins da sua empresa ou para uma pessoa coletiva, que não seja empresário, é obrigado a emitir faturas. Se o empresário realizar uma operação tributável de empreitada de obras ou de realização de uma obra relacionada com um bem imóvel destinado a um não empresário, é obrigado a emitir uma fatura. O empresário deve cumprir a sua obrigação de emissão de fatura no prazo de seis meses a contar da realização da operação.

[…]

6) Para as faturas de montante total não superior a 400 euros, são suficientes as seguintes menções, além da data de emissão:

1. o nome e o endereço do empresário que efetuou a entrega ou prestou o serviço;

2. a quantidade e a denominação comercial usual dos bens entregues ou a natureza e extensão da outra prestação;

3. a data da entrega ou da outra prestação ou o período abrangido pela prestação;

4. a contrapartida e o montante do imposto relativo à entrega ou à outra prestação, totalizados; e

5. a taxa do imposto.

[…]

12) Se o empresário tiver mencionado separadamente, numa fatura relativa a uma entrega ou a outra prestação, um montante de imposto de que não é devedor nos termos da presente lei federal a título da operação, é devedor desse montante com base na fatura, a menos que a retifique junto do destinatário da entrega ou da outra prestação. Em caso de retificação, aplica-se o § 16, n.º 1, *mutatis mutandis*.»

8 O § 16, n.º 1, da UStG 1994 dispõe:

«Em caso de alteração da base tributável de uma operação tributável na aceção do § 1, n.º 1, pontos 1 e 2,

1. o empresário que efetuou essa operação deve retificar, correspondentemente, o montante do imposto devido a esse título; e

2. o empresário destinatário deve, por conseguinte, retificar a dedução efetuada a esse título. As retificações são efetuadas relativamente ao período de tributação durante o qual ocorreu a alteração da contrapartida.»

9 O § 239a do Bundesabgabenordnung (Código Federal dos Impostos), na versão aplicável ao litígio no processo principal, prevê:

«Quando uma contribuição que, de acordo com a finalidade da disposição fiscal, deva ser economicamente suportada por outra pessoa que não o contribuinte, tenha sido economicamente suportada por uma pessoa diferente do contribuinte, não se procede:

1. à inscrição a crédito da conta fiscal,

2. ao reembolso, à transferência ou à cessão de ativos, e

3. à utilização destes para pagar dívidas fiscais,

se tal conduzir a um enriquecimento sem causa do contribuinte.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

10 A P é uma sociedade de responsabilidade limitada de direito austríaco. Explora um parque de diversões coberto. Em 2019, aplicou uma taxa de IVA de 20 % às entradas nesse parque de diversões. Quando do pagamento das taxas de acesso, emitiu faturas aos seus clientes de acordo com as regras de faturação simplificada previstas no § 11, n.º 6, da UStG 1994, tendo em conta os montantes reduzidos das mesmas. A P declarou o imposto correspondente na sua declaração de IVA relativa a 2019, mas, posteriormente, retificou-a com o fundamento de que as taxas de acesso deveriam estar sujeitas à taxa reduzida de IVA de 13 %.

11 Por Decisão de 18 de janeiro de 2021, a Administração Fiscal fixou o IVA devido pela P em relação a 2019 sem ter em conta aquela retificação. Na sua decisão, referiu que a P tinha aplicado uma taxa de IVA de 20 % às receitas provenientes das entradas no parque de diversões coberto e que tinha feito constar o montante desse imposto nas suas faturas. Recusou a retificação *a posteriori* da taxa de IVA com o fundamento de que, por um lado, não era possível alterar as faturas nem transmitir aos clientes notas de crédito correspondentes à diferença entre o IVA à taxa de 20 % e o IVA à taxa reduzida e, por outro, que essa retificação conduziria ao enriquecimento sem causa da P, visto que os clientes desta sociedade tinham suportado o IVA à taxa de 20 %.

12 A P interpôs recurso dessa decisão, alegando que os serviços tinham sido prestados «quase exclusivamente» a particulares que não podem deduzir o IVA a montante, pelo que o risco de perda de receitas fiscais está excluído e não é necessário retificar as faturas.

13 Por Despacho de 21 de junho de 2021, o Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal, Áustria), ao qual tinha sido submetido o litígio, apresentou um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça para determinar se o artigo 203.º da Diretiva IVA pode ser aplicado no contexto de um litígio dessa natureza, quando não há um risco de perda de receitas fiscais.

14 No seu Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:968), o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 203.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo, que prestou um serviço e que mencionou na sua fatura um montante de IVA calculado com base numa taxa errada, não é devedor, por força desta disposição, da parte do IVA faturado indevidamente se não houver um risco de perda de receitas fiscais pelo facto de os beneficiários desse serviço serem exclusivamente consumidores finais que não beneficiam do direito à dedução do IVA pago a montante.

15 Na sequência desse acórdão, o Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal) alterou, por Sentença de 27 de janeiro de 2023, a liquidação do IVA devido pela P em relação a 2019.

16 Aquele órgão jurisdicional partiu da premissa de que os serviços da P foram prestados «(quase) exclusivamente» a consumidores finais, que não beneficiam do direito à dedução do IVA a montante. Contudo, uma vez que não se pode excluir que os clientes tenham deduzido, errada ou corretamente, o IVA faturado pela P, o referido tribunal considerou que era necessário efetuar uma estimativa do número de faturas que podem ter dado origem a uma dívida de IVA na aceção do artigo 203.º da Diretiva IVA. Considerou que há um risco de perda de receitas fiscais no que diz respeito a uma parte estimada em 0,5 % do volume de negócios total do parque de diversões coberto, ou seja, em relação a cerca de 112 das 22 557 faturas emitidas pela P.

17 A Administração Fiscal interpôs recurso de «Revision» da Sentença de 27 de janeiro de 2023 para o Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria). Alega que esta decisão se afasta do Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:968). Sustenta que não se pode inferir desse acórdão, no qual o Tribunal de Justiça analisou as questões que lhe foram submetidas à luz da premissa de que o serviço em causa no processo principal era exclusivamente prestado a consumidores finais que não tinham direito de deduzir o IVA pago a montante, que o IVA devido pode ser avaliado com base numa afetação por estimativa entre, por um lado, os consumidores finais e, por outro, os sujeitos passivos que têm direito de deduzir o imposto a montante.

18 De acordo com o órgão jurisdicional de reenvio, a P pode ser considerada devedora integral dos montantes de IVA mencionados em todas as faturas, uma vez que o risco de perda de receitas fiscais não foi completamente eliminado em tempo útil, visto que as faturas não foram retificadas.

19 No entanto, caso o risco de perda de receitas fiscais deva ser avaliado, como a advogada-geral sugere nas suas Conclusões no processo Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:657), no que respeita a cada uma das faturas erradas, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber que critérios devem ser utilizados para determinar, se for o caso, com base numa estimativa, as faturas em relação às quais existe esse risco de perda.

20 Aquele órgão jurisdicional sublinha que, neste contexto, não é claro como deve ser entendido o conceito de «consumidores finais que não beneficiam do direito à dedução do IVA pago a montante», na aceção do Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:968).

21 Nestas condições, o Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 203.º da Diretiva [IVA] ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo que tenha efetuado uma prestação e tenha mencionado na fatura um montante de IVA calculado com base numa taxa errada não é devedor, nos termos desta disposição, da parte do IVA indevidamente faturado quando a prestação mencionada na fatura em causa tenha sido efetuada a uma pessoa que não seja um sujeito passivo, mesmo que esse sujeito passivo tenha efetuado outras prestações da mesma natureza a outros sujeitos passivos?

2) Por "consumidor final que não beneficia do direito à dedução do IVA pago a montante", na aceção do Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 8 de dezembro de 2022, [Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:968)], deve entender-se apenas uma pessoa que não seja um sujeito passivo ou também um sujeito passivo que utilize a prestação concreta unicamente para fins privados (ou para outros fins sem direito à dedução do IVA pago a montante) e não tenha, portanto, direito à dedução do IVA pago a montante?

3) Que critérios devem ser utilizados para apreciar, numa faturação simplificada, na aceção do artigo 238.º da Diretiva [IVA], quais as faturas (pelo menos no âmbito de uma estimativa) em relação às quais o sujeito passivo não é devedor do montante indevidamente faturado por não haver risco de perda de receitas fiscais?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

22 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 203.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo que tenha efetuado uma prestação e tenha mencionado na sua fatura um montante de IVA calculado com base numa taxa errada é devedor da parte do IVA indevidamente faturada a uma pessoa que não seja um sujeito passivo, mesmo que esse sujeito passivo também tenha efetuado prestações da mesma natureza a outros sujeitos passivos.

23 A este respeito, o artigo 203.º da Diretiva IVA prevê que o IVA é devido por qualquer pessoa que o mencione numa fatura. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o IVA mencionado numa fatura é devido pelo emitente dessa fatura, incluindo no caso de não haver nenhuma operação tributável real [Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais), C-378/21, EU:C:2022:968, n.º 19 e jurisprudência referida].

24 Por outro lado, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o artigo 203.º da Diretiva IVA visa eliminar o risco de perda de receitas fiscais que pode resultar do direito à dedução previsto nesta diretiva. Por conseguinte, este artigo é aplicável quando o IVA foi faturado indevidamente e há um risco de perda de receitas fiscais pelo facto de o destinatário da fatura em questão poder invocar o seu direito à dedução desse IVA [Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais), C-378/21, EU:C:2022:968, n.ºs 20 e 21 e jurisprudência referida].

25 O Tribunal de Justiça declarou também que, numa situação em que uma parte do IVA foi erradamente faturada, o artigo 203.º da Diretiva IVA só é aplicável ao montante do IVA que excede o montante devidamente faturado. Com efeito, neste último caso, há um risco de perda de receitas fiscais, uma vez que um sujeito passivo destinatário dessa fatura pode ser levado a exercer o seu direito a dedução a título desse IVA sem que a Administração Fiscal competente esteja em condições de determinar se estão preenchidas as condições para exercer esse direito [Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais), C-378/21, EU:C:2022:968, n.º 23].

26 Resulta do exposto que a aplicação do artigo 203.º da Diretiva IVA depende apenas da existência de um risco de perda de receitas fiscais, que deve ser avaliado com base numa fatura específica e que não pode depender do facto de saber se as prestações em causa do sujeito passivo em causa foram efetuadas não só a pessoas que não são sujeitos passivos de IVA, mas também a outros sujeitos passivos deste imposto. Assim, para avaliar se este risco existe, cumpre verificar se o destinatário da fatura apresentada é efetivamente sujeito passivo de IVA e se, por conseguinte, pode invocar o direito à dedução do imposto pago a montante.

27 Tendo em conta estes fundamentos, há que responder à primeira questão que o artigo 203.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo que tenha efetuado uma prestação e tenha mencionado na sua fatura um montante de IVA calculado com base numa taxa errada não é devedor da parte do IVA indevidamente faturada a uma pessoa que não seja um sujeito passivo, mesmo que esse sujeito passivo também tenha efetuado prestações da mesma natureza a outros sujeitos passivos.

Quanto à segunda questão

28 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que há que qualificar de «consumidores finais que não beneficiam do direito à dedução do IVA pago a montante», na aceção do Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:968), não só as pessoas que não são sujeitos passivos, mas também os sujeitos passivos que, numa determinada situação, não têm direito à dedução do IVA pago a montante.

29 A este respeito, cumpre recordar que o Tribunal de Justiça declarou, no n.º 25 do Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:968), que o artigo 203.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo, que prestou um serviço e que mencionou na sua fatura um montante de IVA calculado com base numa taxa errada, não é devedor, por força desta disposição, da parte do IVA faturado erradamente se não houver um risco de perda de receitas fiscais pelo facto de os beneficiários desse serviço serem exclusivamente consumidores finais que não beneficiam do direito à dedução do IVA pago a montante.

30 Além disso, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, como foi recordado no n.º 24 do presente acórdão, o risco de perda de receitas fiscais que a obrigação prevista no artigo 203.º da Diretiva IVA visa eliminar não é, em princípio, completamente eliminado enquanto o destinatário de uma fatura na qual o IVA foi indevidamente mencionado a puder utilizar para exercer o seu direito a dedução (v., neste sentido, Acórdão de 31 de janeiro de 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, n.ºs 30 a 32), uma vez que não se pode excluir que circunstâncias e relações jurídicas complexas impeçam a Administração Fiscal de identificar, em tempo útil, os motivos que se opõem ao exercício deste direito (v., neste sentido, Acórdão de 18 de junho de 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, n.º 30).

31 Por conseguinte, há que interpretar o conceito de «consumidores finais que não beneficiam do direito à dedução do IVA pago a montante» de forma estrita e considerar que aquele risco existe quando o destinatário de uma fatura errada é um sujeito passivo, mesmo que este utilize a prestação em causa para fins privados ou para outros fins que não conferem direito a dedução.

32 Tendo em conta o que precede, há que responder à segunda questão que a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que só há que qualificar de «consumidores finais que não beneficiam do direito à dedução do IVA pago a montante», na aceção do Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:968), pessoas que não sejam sujeitos passivos. Assim, os sujeitos passivos que, numa determinada situação, não têm direito de deduzir o IVA pago a montante, não estão abrangidos por este conceito.

Quanto à terceira questão

33 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que se opõe a que, em caso de faturação simplificada em aplicação do artigo 238.º desta diretiva, uma Administração Fiscal ou um tribunal nacional procedam a uma estimativa para determinar a parte das faturas a respeito das quais um sujeito passivo que faturou indevidamente o IVA é devedor deste imposto em aplicação do artigo 203.º da referida diretiva.

34 Resulta dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que o processo principal diz respeito a uma situação em que o sujeito passivo emitiu um número muito elevado de faturas, dado que esta emissão foi efetuada no contexto de um comércio em massa, sem que a identidade dos destinatários destas faturas seja conhecida.

35 Consequentemente, cumpre determinar como, *in casu*, se deve identificar, para efeitos de regularização do IVA indevidamente faturado, as faturas de montante reduzido a respeito das quais o sujeito passivo é devedor do IVA ao abrigo do artigo 203.º da Diretiva IVA, quando os destinatários das prestações e das faturas são tanto consumidores finais como sujeitos passivos que beneficiam de um direito à dedução do IVA pago a montante.

36 Conforme resulta, em substância, do n.º 33 das conclusões da advogada-geral, a Diretiva IVA não regula esta questão nem a do ónus da prova relativo a essa identificação. Por conseguinte, compete ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro prever os critérios segundo os quais há que determinar os casos em que um sujeito passivo é devedor de um montante de IVA faturado indevidamente. Esta autonomia processual dos Estados-Membros é, no entanto, enquadrada pelos princípios da equivalência e da efetividade, ou seja, os critérios acima referidos não devem ser menos favoráveis do que os relativos a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem ser organizados de modo que impossibilite, na prática, o exercício dos direitos conferidos pelo ordenamento jurídico da União (v., neste sentido, Acórdão de 13 de outubro de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, n.os 33 e 39).

37 Uma vez que o princípio da equivalência não está em causa no caso em apreço, há que recordar, no que respeita ao princípio da efetividade, que este último exige que as normas nacionais relativas, nomeadamente, à determinação da parte das faturas pelas quais o sujeito passivo em causa, que faturou erradamente o IVA, é devedor do IVA faturado deste modo não privem esse sujeito passivo da possibilidade de regularização ou de reembolso do montante do IVA pago indevidamente, visto que o direito da União prevê essa obrigação para os Estados-Membros se, nomeadamente, não houver risco de perda de receitas fiscais para o Estado-Membro em causa. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se tal se verifica no caso em apreço, tendo em conta todas as circunstâncias do processo principal (v., neste sentido, Acórdão de 13 de outubro de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, n.os 36 e 40).

38 A este respeito, conforme foi salientado no n.º 26 do presente acórdão, há que avaliar se existe um risco de perda de receitas fiscais na aceção do artigo 203.º da Diretiva IVA com base em cada fatura específica, verificando se o seu destinatário está efetivamente sujeito a IVA.

39 Além disso, para determinar, entre as faturas que mencionam o montante errado do IVA, a parte das faturas emitidas para outros sujeitos passivos, há que ter em conta todas as circunstâncias relevantes, como a natureza do serviço prestado, as modalidades de prestação e de faturação desse serviço, bem como qualquer informação estatística sobre os destinatários do referido serviço de que dispõe o seu prestador. A este título, é particularmente importante o facto de, no caso em apreço, os clientes do sujeito passivo em causa raramente serem outros sujeitos passivos.

40 Quanto à possibilidade de proceder a uma estimativa para identificar a parte das faturas erradas emitidas em relação a outros sujeitos passivos, cumpre salientar que, conforme a advogada-geral referiu, em substância, nos n.os 42 e 43 das suas conclusões, o direito da União não se opõe, em princípio, a tal estimativa, desde que sejam respeitados, no âmbito da mesma, os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade (v., neste sentido, Acórdão de 21 de novembro de 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, n.os 36 e 37).

41 Em primeiro lugar, no que respeita ao princípio da neutralidade fiscal, cumpre sublinhar que o sistema comum do IVA garante a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos fins ou resultados dessas atividades, desde que as referidas atividades estejam em princípio, elas próprias, sujeitas a IVA. Ora, a Administração Fiscal de um

Estado-Membro viola de forma desproporcionada o princípio da neutralidade do IVA ao deixar o sujeito passivo suportar o IVA a cujo reembolso tem direito, quando o sistema comum do IVA tem como objetivo isentar totalmente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas [Acórdão de 21 de março de 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilidade de correção em caso de taxa errada), C-606/22, EU:C:2024:255, n.os 23 e 24].

42 Em caso de emissão de faturas erradas que mencionem um montante de IVA demasiado elevado, aquele princípio é assegurado pela possibilidade, a prever pelos Estados-Membros, de corrigir o imposto indevidamente faturado, desde que o emitente da fatura tenha, em tempo útil, eliminado completamente o risco de perda de receitas fiscais (v., neste sentido, Acórdão de 2 de julho de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, n.º 28).

43 Em segundo lugar, no que respeita ao princípio da proporcionalidade, este exige, nomeadamente, que os dados utilizados para efetuar uma estimativa do número de faturas erradas emitidas pelos sujeitos passivos devem ser exatos, fiáveis e atualizados. Além disso, esta estimativa só pode dar origem a uma presunção ilidível, que pode ser ilidida pelo sujeito passivo emissor dessas faturas mediante prova em contrário (v., neste sentido, Acórdão de 21 de novembro de 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, n.º 42).

44 A este título, o respeito dos direitos de defesa do sujeito passivo implica, nomeadamente, que, antes de ser tomada uma medida que lhe cause prejuízo, lhe seja dada a possibilidade de dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre os elementos nos quais as autoridades pretendem basear a sua decisão, em particular de contestar a exatidão da estimativa em causa e de explicitar as circunstâncias que justificam essa contestação. O princípio da proporcionalidade impõe, além disso, que o nível de prova exigido para esse efeito não seja excessivamente elevado (v., neste sentido, Acórdão de 21 de novembro de 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, n.os 43 e 44).

45 Tendo em conta os fundamentos que precedem, há que responder à terceira questão que a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que não se opõe a que, em caso de faturação simplificada em aplicação do artigo 238.º desta diretiva, uma Administração Fiscal ou um tribunal nacional procedam a uma estimativa para determinar a parte das faturas a respeito das quais um sujeito passivo que faturou indevidamente o IVA é devedor deste imposto em aplicação do artigo 203.º da referida diretiva, desde que sejam tidas em conta, para efeitos dessa estimativa, todas as circunstâncias relevantes e que o sujeito passivo tenha a possibilidade de questionar os resultados obtidos com base neste método, no respeito dos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, bem como dos direitos de defesa.

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

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

1) **O artigo 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, conforme alterada pela Diretiva (UE) 2018/1695 do Conselho, de 6 de novembro de 2018,**

   deve ser interpretado no sentido de que:

   um sujeito passivo que tenha efetuado uma prestação e tenha mencionado na sua fatura um montante de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) calculado com base numa taxa errada não é devedor da parte do IVA indevidamente faturada a uma pessoa que não seja um sujeito passivo, mesmo que esse sujeito passivo também tenha efetuado prestações da mesma natureza a outros sujeitos passivos.

2) **A Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2018/1695,**

   deve ser interpretada no sentido de que:

   só há que qualificar de «consumidores finais que não beneficiam do direito à dedução do [imposto sobre o valor acrescentado (IVA)] pago a montante», na aceção do Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:968), as pessoas que não sejam sujeitos passivos. Assim, os sujeitos passivos que, numa determinada situação, não têm direito de deduzir o IVA pago a montante, não estão abrangidos por este conceito.

3) **A Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2018/1695,**

   deve ser interpretada no sentido de que:

   não se opõe a que, em caso de faturação simplificada em aplicação do artigo 238.º da Diretiva 2006/112, conforme alterada, uma Administração Fiscal ou um tribunal nacional procedam a uma estimativa para determinar a parte das faturas a respeito das quais um sujeito passivo que faturou indevidamente o imposto sobre o valor acrescentado é devedor deste imposto em aplicação do artigo 203.º da Diretiva 2006/112, conforme alterada, desde que sejam tidas em conta, para efeitos dessa estimativa, todas as circunstâncias relevantes e que o sujeito passivo tenha a possibilidade de questionar os resultados obtidos com base neste método, no respeito dos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, bem como dos direitos de defesa.

Assinaturas