CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
YVES BOT
apresentadas em 26 de Maio de 2011 [1]

1. O imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), em virtude do sistema comum instaurado pelo direito da União, é um imposto sobre o consumo cobrado a cada fase do processo de produção ou de distribuição e que deve ser suportado inteiramente pelo consumidor final.

2. A fim de permitir aos operadores económicos, que lhe asseguram a cobrança juntos dos seus clientes ao mesmo tempo que recebem o preço pelos seus produtos ou serviços, que não tenham que suportar o seu encargo, o sistema comum do IVA prevê um mecanismo de dedução, destinado a assegurar a «neutralidade» do imposto a respeito destes.

3. Os operadores económicos, ditos «sujeitos passivos», estão assim autorizados a deduzir ao imposto, cobrado aos seus clientes e que devem ao Estado-Membro, o IVA que eles próprios suportaram a montante no âmbito da aquisição dos bens e dos serviços necessários ao exercício da sua actividade profissional.

4. A presente acção por incumprimento remete para as disposições do sistema comum do IVA aplicáveis quando os direitos à dedução do sujeito passivo excedam o montante do imposto por este devido.

5. Ao abrigo do artigo 183.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho [2], quando o montante das deduções exceder o montante do IVA devido relativamente a um período de tributação, os Estados-Membros podem efectuar o reporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respectivo reembolso nas condições por eles fixadas.

6. A República da Hungria considera que, ao abrigo desta disposição, tinha o direito de limitar o reembolso à parte do IVA que foi efectivamente pago pelo sujeito passivo. A Comissão Europeia, considerando que a referida disposição não confere essa possibilidade aos Estados-Membros, intentou a presente acção por incumprimento.

1 — Língua original: francês.

2 — Directiva de 28 de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1)

7. Nas presentes conclusões, exporemos os motivos pelos quais a presente acção, na nossa opinião, deve ser julgada procedente.

I — Quadro jurídico

A — *Direito da União*

8. Sustentaremos que, contrariamente ao que a Comissão defendeu nos seus articulados, a limitação prevista pelo direito húngaro é contrária ao princípio de neutralidade, sobre o qual assenta o sistema comum do IVA. Exporemos, no entanto, que, como esta instituição sustentou igualmente, o artigo 183.º da Directiva 2006/112, lido à luz das outras disposições desta relativas ao direito à dedução, limita claramente o poder dos Estados-Membros à alternativa de reembolsar o excedente ou de o reportar ao período seguinte, e isso sem fazer distinção entre o IVA pago e aquele que simplesmente é devido.

9. Um Estado-Membro não poderia, portanto, limitar o reembolso do excedente à parte do IVA que foi efectivamente paga pelo sujeito passivo sem exceder a margem de apreciação de que dispõe ao abrigo da Directiva 2006/112.

10. De acordo com o artigo 2.º da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho [3], o princípio do sistema comum do IVA é o de aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação. Em cada transacção, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do IVA que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

11. O Título VI da Directiva 2006/112, que tem por epígrafe «Facto gerador e exigibilidade do imposto», inclui, nomeadamente, as seguintes disposições:

3 — Directiva de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301) (EE 09 F1 p. 3).

«*Artigo 62.º*

Para efeitos da presente directiva, entende-se por:

1) "Facto gerador do imposto", o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;

2) "Exigibilidade do imposto", o direito que o fisco pode fazer valer, nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.

[…]

Artigo 63.º

O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efectuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.

[…]

Artigo 65.º

Em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido.

Artigo 66.º

Em derrogação do disposto nos artigos 63.º, 64.º e 65.º, os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível num dos seguintes momentos:

a) O mais tardar, no momento da emissão da factura;

b) O mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido;

c) Nos casos em que a factura não seja emitida ou seja emitida tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador.

[…]»

12. O Título X da Directiva 2006/112 é dedicado às deduções. O seu capítulo 1, intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», inclui, nomeadamente, os artigos 167.º e 168.º, redigidos da seguinte forma:

«*Artigo 167.º*

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

Artigo 168.º

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;

[...]»

13. O capítulo 4 do Título X da Directiva 2006/112 trata das modalidades de exercício do direito à dedução. Compreende, entre outros, os seguintes artigos:

«*Artigo 178.º*

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;

[…]

Artigo 179.º

O sujeito passivo efectua 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

[…]

Artigo 183.º

Quando o montante das deduções exceder o montante do IVA devido relativamente a um período de tributação, os Estados-Membros podem efectuar o reporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respectivo reembolso nas condições por eles fixadas.

Todavia, os Estados-Membros podem não autorizar o reporte ou o reembolso quando o excedente for insignificante.»

14. O capítulo 5 do Título X Directiva 2006/112 é denominado «Regularização das deduções». Precisa, nos seus artigos 184.º e 185.º:

«*Artigo 184.º*

A dedução inicialmente efectuada é objecto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.

Artigo 185.º

1. A regularização é efectuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços.

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, não é efectuada qualquer regularização no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados, bem como no caso das afectações de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras referidas no artigo 16.º

No caso de operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo, os Estados-Membros podem, todavia, exigir a regularização.»

15. As obrigações dos sujeitos passivos no que diz respeito ao pagamento do IVA são enunciadas no Título XI da Directiva 2006/112, que contém, nomeadamente, os seguintes artigos:

«*Artigo 206.º*

Os sujeitos passivos que sejam devedores do imposto devem pagar o montante líquido do IVA no momento da apresentação da declaração de IVA prevista no artigo 250.º Contudo, os Estados-Membros podem fixar outro prazo para o pagamento desse montante ou cobrar adiantamentos provisórios.

[…]

Artigo 250.º

1. Os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração de IVA da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efectuar […]

[…]

Artigo 252.º

1. A declaração de IVA deve ser entregue num prazo a fixar pelos Estados-Membros. Esse prazo não pode exceder em mais de dois meses o termo de cada período de tributação.

2. O período de tributação é fixado pelos Estados-Membros em um, dois ou três meses.

Os Estados-Membros podem, todavia, fixar períodos diferentes, desde que não excedam um ano.»

B — *Regulamentação nacional*

16. O artigo 55.º, n.º 1, da lei CXXVII de 2007 relativa ao IVA [4] dispõe:

«A ocorrência do facto através do qual se realiza objectivamente a operação geradora do imposto (a seguir "realização") dá origem à exigibilidade do imposto.»

17. Nos termos do artigo 56.º da lei húngara relativa ao IVA, «o imposto devido é determinado no momento da realização — salvo disposição em contrário da presente lei».

18. O artigo 119.º, n.º 1, da referida lei prevê:

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

19. O artigo 131.º da lei húngara relativa ao IVA dispõe:

«(1) O sujeito passivo identificado para efeitos de IVA no território nacional pode deduzir ao montante total do imposto de que é devedor relativamente a um período de tributação a importância dedutível do imposto pago a montante que se tenha constituído durante o mesmo período de tributação ou durante um período ou períodos anteriores.

(2) Se a diferença determinada em conformidade com o n.º 1 for negativa, o sujeito passivo identificado para efeitos de IVA no território nacional pode:

a) considerar essa diferença, durante o período de tributação seguinte, como uma rubrica que diminui o montante total do imposto de que é devedor, em conformidade com o n.º 1, relativamente a este período de tributação, ou

b) pedir às autoridades fiscais do Estado o reembolso da diferença nas condições e de acordo com as modalidades definidas no artigo 186.º»

20. O artigo 186.º desta lei estabelece o seguinte:

«(1) O reembolso do montante da diferença negativa determinado em conformidade com o artigo 131.º, n.º 1 — corrigido em conformidade com o n.º 2 — só pode ser pedido a partir do vencimento do prazo fixado na lei XCII de 2003 [sobre o regime de tributação [5]], se

4 — Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a seguir «lei húngara relativa ao IVA»).

5 — Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII törvény.

a) o sujeito passivo identificado para efeitos de IVA no território nacional fizer o pedido às autoridades fiscais no momento em que apresenta a sua declaração em conformidade com o artigo 184.º; […]

[…]

(2) Quando o sujeito passivo, identificado para efeitos de IVA no território nacional, procedendo em conformidade com a n.º 1, alínea a), não pagar imediatamente, antes do vencimento do prazo mencionado no n.º 1, o montante, que inclui igualmente um imposto, que corresponde à operação constitutiva da base jurídica da repercussão do imposto, ou se a sua dívida não se extinguir de outra maneira antes dessa data, deve deduzir-se o total do imposto pago a montante dedutível correspondente a essa operação do montante, expresso em valor absoluto, da diferença negativa apurada em conformidade com o artigo 131.º, n.º 1, até ao limite máximo desse montante.

(3) O artigo 131.º, n.º 2, alínea a), aplica-se à soma que minora, por força do n.º 2, o montante, expresso em valor absoluto, da diferença negativa apurada em conformidade com o artigo 131.º, n.º 1, até ao limite máximo desse montante.

[...]»

21. Resulta do artigo 37.º, n.º 1, da lei XCII de 2003, sobre o regime da tributação, que o vencimento corresponde ao prazo de pagamento do imposto:

«O imposto deve ser pago na data indicada no anexo da lei ou na própria lei (vencimento do prazo) […]»

22. Nos termos do anexo II, parte I, n.º 2, alínea a), desta lei:

«O sujeito passivo devedor de [IVA] paga o montante líquido devido de [IVA]

— em caso de declarações fiscais mensais, antes do dia 20 do mês seguinte ao mês corrente,

— em caso de declarações fiscais trimestrais, antes do dia 20 do mês seguinte ao trimestre,

— em caso de declarações fiscais anuais, antes do dia 25 de Fevereiro do ano seguinte ao ano fiscal.

e pode pedir o reembolso deste a partir dessa mesma data.»

II — Tramitação processual e pedidos das partes

23. A Comissão dirigiu à República da Hungria uma notificação para cumprir, datada de 21 de Março de 2007, em seguida, um parecer fundamentado datado de 8 de Outubro de 2009, nos quais expunha a este Estado-Membro os motivos pelos quais considerava que a legislação deste era contrária ao artigo 183.º da Directiva 2006/112. Convidava-o igualmente a cumprir esta disposição.

24. Não tendo a República da Hungria, que contesta esta apreciação, cumprido tais recomendações, a Comissão, por acto de 20 de Maio de 2010, propôs a presente acção na qual pediu ao Tribunal de Justiça que se digne:

— declarar que a República da Hungria não respeitou as obrigações que lhe incumbem por força da Directiva 2006/112 [...]

  — ao obrigar os sujeitos passivos cuja declaração fiscal revela um «excedente» na acepção do artigo 183.º da Directiva [2006/112] durante um dado período de tributação, a fazer o reporte desse excedente integral ou parcialmente para o período de tributação seguinte caso não tenham pago a totalidade da compra correspondente ao seu fornecedor, e

  — por, em razão dessa obrigação, certos sujeitos passivos cuja declaração fiscal revela sistematicamente «excedentes» serem constrangidos a fazer o reporte mais de uma vez desse excedente para o período de tributação seguinte;

— condenar a República da Hungria nas despesas.

25. A República da Hungria pede que o pedido da Comissão seja julgado improcedente e que esta seja condenada nas despesas.

III — Argumentos das partes

A — *Comissão*

26. A Comissão salienta que o artigo 186.º, n.º 2, da lei húngara relativa ao IVA exclui o reembolso do excedente na medida em que o IVA, pago a montante, resulta de operações para as quais a contraprestação, IVA incluído, ainda não foi paga e sem que a obrigação de pagamento se tenha extinguido de outra maneira. Sustenta que esta limitação é contrária ao direito da União.

27. Em primeiro lugar, a referida operação não respeita o princípio da neutralidade fiscal tal como interpretado e concretizado pelo Tribunal de Justiça. Ora, o artigo 183.º da Directiva 2006/112, nomeadamente a expressão «nas condições por eles fixadas», deve ser interpretado à luz deste princípio, que constitui um principio fundamental do sistema comum do IVA e de acordo com o qual o mecanismo de deduções visa libertar inteiramente o empresário do peso do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividade económicas.

28. A Comissão alega que, nos termos dos artigos 62.º e 63.º da referida directiva, o IVA a jusante torna-se exigível no momento em que a entrega de bens ou a prestação de serviços é efectuada, independentemente do pagamento da contraprestação para a operação em causa. Um fornecedor de bens ou um prestador de serviços é assim obrigado a pagar o IVA ao Fisco, mesmo que ainda não tenha recebido dos seus clientes, antes do final do período de tributação. Na medida em que, em tal situação, o artigo 186.º, n.º 2, da lei húngara relativa ao IVA impede o cliente de pedir o reembolso do IVA, correspondente à operação em causa, este cliente enriquece o Fisco até ao pagamento da operação e desequilibra o sistema do IVA.

29. A exclusão do reembolso do excedente de IVA dedutível impõe um encargo aos operadores afectados. Por um lado, o atraso verificado no pagamento, pelo Estado, do crédito do sujeito passivo que pede o reembolso, diminui temporariamente o valor dos bens de que esse sujeito passivo dispõe, o que reduz as suas possibilidades de lucro e a sua liquidez e aumenta, portanto, o seu risco comercial. Por outro lado, ao reduzir a liquidez de que dispõe o adquirente de bens ou o tomador de serviços, a não restituição do excedente do IVA aumenta simultaneamente o risco de que esse adquirente ou tomador não possa — ou possa apenas com atraso — pagar os bens ou serviços que lhe foram fornecidos. Assim, a referida exclusão aumenta igualmente o risco comercial do fornecedor de bens ou do prestador de serviços e tem mesmo como consequência reduzir a probabilidade de que a condição para obter o reembolso se verifique.

30. Mesmo que o sistema do IVA instaurado pela Directiva 2006/112 imponha diferentes encargos aos sujeitos passivos, em particular a obrigação de pagar o IVA, a jusante, ao Estado, independentemente do pagamento da contraprestação da operação em causa pelo cliente pelo que o princípio da neutralidade fiscal é aplicado neste sistema com certas restrições, tais restrições devem ser interpretadas de maneira restritiva. O Tribunal de Justiça considerou, no acórdão de 25 de Outubro de 2001, Comissão/Itália [6], nomeadamente, que os Estados-Membros não podem fixar as modalidades de reembolso do excedente do

6 — C-78/00, Colect., p. I-8195.

IVA que façam suportar ao sujeito passivo, no todo ou em parte, o peso do IVA.

31. Segundo a Comissão, o artigo 183.º da Directiva 2006/112 prevê apenas que os Estados-Membros possam definir as regras processuais que regem este reembolso, de modo a que essas regras se insiram correctamente nos diferentes regimes regulamentares do procedimento administrativo. Em contrapartida, este artigo não permite restringir o referido reembolso mediante condições relativas ao fundo. Essa restrição é contrária ao objectivo do referido artigo, provoca divergências regulamentares injustificadas entre os Estados-Membros e viola o princípio da neutralidade fiscal. Ora, a legislação nacional em causa não estabelece regras formais, mas pretende fixar limites materiais ao reembolso do IVA.

32. Em segundo lugar, a Comissão alega que a referida regulamentação nacional é igualmente incompatível com o artigo 183.º da Directiva 2006/112, uma vez que não contém qualquer limitação temporal respeitante ao reporte do excedente para o período de tributação seguinte.

33. Resulta do teor deste artigo que o excedente deve ser reembolsado, o mais tardar, durante o segundo período de tributação após a sua constituição. Em contrapartida, nos termos da legislação nacional em causa, é possível que o sujeito passivo tenha que fazer várias vezes o reporte do excedente do IVA, em particular quando se trate de um sujeito que efectua operações em que o montante de IVA pago a montante dedutível ultrapasse regularmente o montante de IVA a jusante. Esse é, nomeadamente, o caso dos sujeitos passivos que exercem essencialmente actividades de exportação, nos termos dos artigos 146.º, n.º 1, alínea a) e 169.º, alínea b) da Directiva 2006/112.

34. A legislação nacional em causa também não garante que o sujeito passivo recupere efectivamente o excedente de IVA. Se o sujeito passivo eventualmente encerrar sua actividade, devido a insolvência, sem ter pago todas as suas aquisições, o excedente do IVA correspondente às aquisições, por pagar, acaba por ficar nas mãos do Estado.

B — *República da Hungria*

35. A República da Hungria considera que a condição prevista pela sua legislação, segundo a qual apenas o imposto efectivamente pago pode ser objecto de reembolso, não viola nem o princípio da neutralidade fiscal nem o artigo 183.º da Directiva 2006/112, que atribui claramente aos Estados-Membros a competência para definir as condições de reembolso.

36. Em primeiro lugar, a República da Hungria alega que esta condição não representa um encargo, para o sujeito passivo, contrário ao princípio da neutralidade fiscal.

37. Com efeito, deve entender-se por «encargo do IVA» unicamente um encargo definitivo, a saber, uma situação na qual o sujeito deve suportar o IVA sem direito a dedução. O facto de suportar provisoriamente o encargo do IVA constitui apenas um encargo de financiamento ou de tesouraria, que só afecta temporariamente a situação financeira do operador afectado e que não é contrário ao princípio da neutralidade fiscal.

38. A República da Hungria salienta, a este respeito, que o sistema comum do IVA, ao prever que o IVA se torna exigível após a realização da operação independentemente do pagamento da contraprestação, nos artigos 62.º e 63.º da Directiva 2006/112, ou ainda que o reembolso de um excedente de IVA pago a montante dedutível sucede, o mais tardar, após o final do período de tributação em causa, impõe aos sujeitos passivos que suportem transitoriamente o montante do imposto.

39. Consequentemente, a condição controvertida determina unicamente o momento no qual está aberta a possibilidade de reembolso sem pôr em causa este último.

40. Por outro lado, esta condição não faz impender risco financeiro sobre o sujeito passivo, na medida em que este ainda não pagou a sua dívida. O encargo é, na verdade, unicamente suportado pelo vendedor, mas este resulta das regras da União, em particular dos artigos 62.º e 63.º da Directiva 2006/112. Sendo este encargo compatível com o princípio da neutralidade fiscal, o alegado encargo decorrente da legislação nacional controvertida para o adquirente de bens ou tomador de serviços não pode ser considerado inadmissível.

41. A condição de pagamento, fixada pelo artigo 186.º, n.º 2, da lei húngara relativa ao IVA para obter o reembolso do excedente do IVA, pretende neutralizar a vantagem de que beneficia o adquirente de bens ou o tomador de serviços, que poderia, na ausência desta condição, pagar aos seus fornecedores graças ao imposto reembolsado pelo Estado e encontrar-se-ia numa situação mais vantajosa do que um sujeito passivo que tenha pago aos seus fornecedores antes do reembolso do excedente de IVA. Em contrapartida, de acordo com a concepção da Comissão, o Estado suportaria inicialmente a dívida fiscal, decorrente da operação e concederia um empréstimo gratuito aos sujeitos passivos, em particular, quando o período de tributação do prestador de serviços é mais longo que o do tomador.

42. O artigo 186.º, n.º 2, da lei húngara relativa ao IVA visa evitar que um sujeito passivo possa aproveitar a possibilidade de obter o reembolso do imposto que impende sobre uma transacção que não pagou, e que talvez nunca pague, para melhorar a sua situação de tesouraria. Se o fornecedor ou o prestador de serviços não tiver pago o IVA a que está sujeito, seja porque o declara no decurso de um outro período de tributação, seja porque, mais genericamente, não pode pagar o imposto que lhe incumbe na altura do vencimento, o

direito ao reembolso do adquirente é, na verdade, um empréstimo do Estado, que onera o orçamento deste.

43. Em segundo lugar, a República da Hungria sustenta que a interpretação da Comissão do princípio da neutralidade fiscal restringe de maneira injustificada o poder de apreciação conferido aos Estados-Membros pelo artigo 183.º da Directiva 2006/112. Segundo este Estado-Membro, admitir que qualquer regra em matéria de IVA que afecte de alguma maneira a situação financeira, a tesouraria ou as decisões comerciais das empresas viola o princípio da neutralidade fiscal, teria por efeito privar de sentido o artigo 183.º, da Directiva 2006/112.

44. Além disso, a República da Hungria alega que a sua legislação não é comparável à que está em causa no acórdão Comissão/Itália, já referido, na medida em que a legislação húngara não põe em causa a possibilidade de um sujeito passivo recuperar o montante total do IVA, através de pagamento em dinheiro e num prazo razoável, caso tenha sido fixado um prazo razoável para o pagamento da transacção. Por outro lado, ao empregar, no n.º 34 desse acórdão, a expressão «num prazo razoável», o Tribunal de Justiça reconheceu que os Estados-Membros dispõem de uma certa latitude no que diz respeito à fixação do prazo de reembolso. Consequentemente, as regras nacionais de reembolso podem necessariamente impor, a título temporário, o encargo do financiamento ao sujeito passivo, sem que o princípio da neutralidade fiscal seja violado.

45. Quanto à ausência de limitação temporal, relativamente ao reporte do excedente do IVA para o período de tributação seguinte, a República da Hungria alega que nem o teor nem o preâmbulo da Directiva 2006/112 indicam que o excedente de IVA apenas possa ser reportado uma só vez.

46. Por outro lado, a concretização da condição imposta pela legislação nacional controvertida para obter o reembolso dependerá da própria decisão do sujeito passivo afectado. Quanto este tenha pago o bem ou a prestação de serviços, a questão do reporte para um período de tributação posterior já não se colocará.

47. Por fim, a República da Hungria sublinha que, na prática comercial, um reporte de pagamento de 90 a 120 dias pode ser considerado como normal. Nestas condições, o deferimento reiterado do reembolso só pode afectar os sujeitos passivos que entregam uma declaração mensal. Com efeito, os sujeitos passivos que efectuam uma declaração trimestral terão, na sua maioria, provavelmente pago, durante o período de tributação seguinte, o preço e o IVA que impende sobre as suas operações a montante pelo que o reembolso já não é excluído por força do artigo 186.º, n.º 2, da lei húngara relativa ao IVA.

IV — A nossa apreciação

48. A Comissão pede ao Tribunal de Justiça que declare que a legislação húngara viola a Directiva 2006/112 dado que, por um lado, o reembolso de um excedente do IVA está subordinado à condição de que o imposto tenha sido efectivamente pago e, por outro, por força dessa condição, o reembolso do excedente correspondente à parte do IVA ainda não paga pode ser reportado indefinidamente e não apenas para o período seguinte.

49. A título preliminar é importante assinalar que a segunda acusação feita pela Comissão apenas constitui a consequência da aplicação da condição prevista pela legislação húngara em causa, que é referida na primeira acusação. A legalidade do reporte do reembolso da parte do IVA, ainda não paga, até que esta seja paga pelo sujeito passivo e, portanto, sendo o caso, para lá do período de tributação seguinte, depende assim da compatibilidade com direito da União da condição prevista pela República da Hungria, segundo a qual apenas o IVA pago pode dar lugar a reembolso.

50. Consequentemente, a questão que importa decidir no âmbito da presente acção versa sobre o ponto de saber se um Estado-Membro tem o direito de limitar o reembolso de um excedente do IVA à parte do imposto que já foi paga pelo sujeito passivo.

51. A República da Hungria defende que o poder de estabelecer essa condição lhe é conferido pelo artigo 183.º da Directiva 2006/112, que prevê que, em caso de excedente do IVA, os Estados-Membros podem quer efectuar o reporte para o período seguinte, a proceder ao seu reembolso, nas condições por eles fixadas.

52. Trata-se portanto de determinar se a expressão «nas condições por eles fixadas», incluída no artigo 183.º da Directiva 2006/112, confere a um Estado-Membro o poder de limitar o reembolso do excedente do IVA à parte do imposto que foi paga pelo sujeito passivo.

53. A Comissão defende que esta disposição não permite a um Estado-Membro estabelecer essa condição, pelo motivo de que é contrária, por um lado, ao princípio da neutralidade do sistema comum do IVA para os sujeitos passivos e, por outro lado, ao sentido e ao alcance da referida disposição.

54. Não estamos convencidos com a argumentação da Comissão fundada no princípio da neutralidade fiscal. Em contrapartida, aderimos à sua posição quanto ao sentido e ao alcance do artigo 183.º da Directiva 2006/112.

A — *Princípio da neutralidade fiscal*

55. Ao contrário da Comissão, não estamos convencidos que a limitação do reembolso do excedente do IVA à parte do imposto que foi paga pelo sujeito passivo seja realmente contrária ao princípio da neutralidade do IVA que, como recorda essa instituição, constitui um princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA [7].

56. Este princípio tem um conteúdo duplo. Exige, em primeiro lugar, que os operadores económicos que se encontrem numa situação comparável, bem como que os bens e as prestações de serviços semelhantes, que se encontrem em concorrência uns com os outros sejam tratados de maneira idêntica no que diz respeito ao IVA, a fim de evitar qualquer distorção da concorrência. Sobre este aspecto, o princípio da neutralidade fiscal constitui uma expressão, no domínio do IVA, do princípio geral da igualdade de tratamento [8].

57. O princípio da neutralidade fiscal implica, em segundo lugar, que o sujeito passivo seja integralmente libertado do ónus do IVA que incidiu sobre os bens e serviços que adquiriu para o exercício das suas actividades tributadas [9]. Este princípio é concretizado, no sistema comum do IVA, pelo regime de dedução cujo alcance foi interpretado à luz do referido princípio.

58. Assim, em conformidade com a jurisprudência, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se, por um lado, a que o regime de dedução tenha por efeito que o montante de IVA de que o interessado é declarado devedor perante a administração exceda o do imposto que recuperou ou que lhe é devido pelos seus clientes [10]. Opõe-se, por outro lado, a uma medida nacional que coloque a cargo do sujeito passivo o custo do IVA, que suportou no âmbito da sua actividade económica sem lhe dar a possibilidade de o deduzir [11]. Noutros termos, o princípio da neutralidade fiscal exige que as regras em matéria de dedução permitam eliminar totalmente o imposto que o sujeito passivo pagou a montante pela produção dos seus bens ou dos serviços tributados. Trata-se de evitar que, no fim de contas, o sujeito passivo tenha que suportar um remanescente de imposto.

59. Todavia, não encontramos, na jurisprudência, precedente no qual o Tribunal de Justiça tenha afirmado que o princípio da neutralidade fiscal se opõe a que o sujeito

7 — V., nomeadamente, acórdãos de 5 de Março de 2009, J D Wetherspoon (C-302/07, Colect., p. I-1467, n.os 34 e 57); de 29 Outubro de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Colect., p. I-10567, n.º 40 e jurisprudência referida), e de 22 de Dezembro de 2010, Dankowski (C-438/09, Colect., p. I-4009, n.º 37).

8 — V. acórdãos NCC Construction Danmark, já referido (n.º 44), bem como de 3 de Março de 2011, Comissão/Países Baixos (C-41/09, Colect., p. I-831, n.º 66 e jurisprudência referida).

9 — Acórdão de 26 de Maio 2005, Kretztechnik (C-465/03, Colect., p. I-4357, n.º 34 e jurisprudência referida).

10 — Acórdãos de 24 de Outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Colect., p. I-5339, n.º 28), e J D Wetherspoon, já referido (n.º 34 e jurisprudência referida).

11 — Acórdãos de 22 de Fevereiro de 2001, Abbey National (C-408/98, Colect., p. I-1361, n.º 35 e jurisprudência referida).

passivo antecipe o IVA e suporte assim provisoriamente o encargo de tesouraria que essa antecipação implica.

60. O acórdão Comissão/Itália, já referido, mencionado pela Comissão, não permite, na nossa opinião, deduzir esse princípio. Com efeito, nesse acórdão, o Tribunal de Justiça viu-se confrontado com a legislação de um Estado-Membro por força da qual o reembolso do excedente do IVA, de que beneficiava um certo número de sujeitos passivos para o ano de 1992, devia ser efectuado pela entrega de títulos da dívida pública, emitidos a partir de 1 de Janeiro de 1994 e que se venciam cinco ou dez anos após a emissão.

61. Foi neste contexto que o Tribunal de justiça declarou que, embora os Estados-Membros disponham de uma certa liberdade de manobra para fixar as condições de reembolso do excedente do IVA [12], as condições por eles fixadas não podem ser tais que atentem contra o princípio da neutralidade fiscal fazendo recair sobre o sujeito passivo, no todo ou em parte, o peso do IVA, de modo que estas devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do crédito resultante desse excedente de IVA. O Tribunal de Justiça deduziu, assim, que tal implica que o reembolso seja efectuado, num prazo razoável, através de pagamento em espécies ou equivalente, e que, em qualquer caso, o modo de reembolso adoptado não faça o sujeito passivo correr qualquer risco financeiro [13].

62. No acórdão Comissão/Itália, já referido, o Tribunal de Justiça condenou simplesmente as condições de reembolso em causa pelo facto de estas não constituírem um pagamento em espécies num prazo razoável [14].

63. Por outro lado, quando se analisa a economia geral do sistema comum do IVA, há que assinalar, como salienta o governo húngaro, que este impõe ao sujeito passivo adiantar esse imposto, não apenas aquele que incide sobre os bens e serviços que este adquire para o exercício das suas actividades tributadas, mas também, numa certa medida, aquele de que é devedor perante o Fisco.

64. Com efeito, como indicámos, em virtude do sistema comum, o IVA é recebido a cada etapa do circuito de produção ou de distribuição, de maneira que o sujeito passivo, deve, em princípio, pagá-lo junto dos seus fornecedores para, em seguida, o deduzir do IVA que deve ao Fisco.

12 — As disposições aplicáveis no que diz respeito ao reembolso de um excedente de IVA eram as do artigo 18.º, n.º 4, 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»), cujos termos são retomados pelo artigo 183.º da Directiva 2006/112.

13 — Acórdão Comissão/Itália, já referido (n.os 33 e 34).

14 — Ibidem (n.º 36).

65. Igualmente, por força dos artigos 63.º, 206.º e 250.º da Directiva 2006/112, o sujeito passivo é devedor, aquando da entrega de cada declaração de IVA, não apenas do imposto que efectivamente recuperou junto dos seus clientes, mas também do que estes lhe continuem a dever a título de entregas de bens ou de prestações de serviços que já tenha efectuado. Com efeito, por força deste artigo 63.º, recorde-se, o imposto torna-se exigível no momento em que é efectuada a entrega dos bens ou a prestação de serviços.

66. Na medida em que, na maioria dos casos, a dívida dos sujeitos passivos perante o Fisco excede o montante dos seus direitos de dedução, os sujeitos passivos podem portanto ser obrigados a suportar o encargo de tesouraria correspondente à parte do IVA que se tornou exigível e que este ainda não receberam.

67. Por outro lado, se, ao abrigo da opção prevista no artigo 183.º da Directiva 2006/112, um Estado-Membro decidisse reportar o excedente do IVA para o período seguinte, cuja duração, nos termos do artigo 252.º da mesma directiva, pode ir até um ano, o sujeito passivo deveria esperar durante todo esse período pelo reembolso, não apenas do imposto de que é devedor, mas também do que já tinha pago.

68. Nesse caso, o sujeito passivo deveria adiantar o pagamento do IVA e suportar o encargo de tesouraria que esse adiantamento implica e, em função da duração do período de tributação fixado pelo Estado-Membro, o peso desse encargo para as finanças do sujeito passivo poderia ser superior ao causado pela legislação húngara, que prevê o reembolso sem reporte do imposto já pago.

69. Enfim, a Comissão sublinha que, caso o sujeito passivo viesse a encerrar a sua actividade devido a insolvência sem ter pago todas as suas compras, o excedente do IVA correspondente às compras por pagar acabaria, por fim, nas mãos do Estado.

70. Também não nos parece que esta consequência seja contrária ao princípio da neutralidade fiscal. Este princípio não se opõe a que o Estado enriqueça, mas a que o IVA suportado pelo sujeito passivo a montante pelo exercício da sua actividade tributada permaneça, no fim de contas, a seu cargo. Ora, não é esse o caso enquanto o sujeito passivo não tiver pago o IVA.

71. O prejuízo, em caso de insolvência do sujeito passivo, é sobretudo suportado pelos seus fornecedores que, em virtude do sistema comum do IVA, são forçados a pagar ao Estado o imposto exigível mesmo quando não o tenham cobrado. Todavia, o facto de o fornecedor de um sujeito passivo, que tenha encerrado a sua actividade devido a insolvência, ser devedor perante o Fisco de um imposto que não poderá recuperar, decorre da aplicação do sistema comum do IVA, mais precisamente dos artigos 63.º, 206.º e 250.º da

directiva 2006/112. Por outro lado, este caso está expressamente previsto no artigo 185.º, da Directiva 2006/112, que trata da possibilidade para o Estado-Membro de proceder a regularizações em caso de operações total ou parcialmente não pagas.

72. É portanto tendo em vista o conjunto destas considerações que temos dificuldades em aderir à argumentação da Comissão, segundo a qual a legislação húngara, por obrigar o sujeito passivo a adiantar o pagamento do imposto devido a montante, seria contrária ao princípio da neutralidade fiscal.

73. Certamente, como veremos na segunda parte da nossa análise, as disposições da Directiva 2006/112, relativas ao reembolso de um excedente do IVA, não autorizavam a República da Hungria, na nossa opinião, a estabelecer a condição em litígio.

74. No entanto, não são as condições concretas de aplicação do direito à dedução que devem determinar as implicações exactas do princípio da neutralidade fiscal. É, contrariamente, este princípio que, em caso de silêncio ou insuficiência do teor da Directiva 2006/112, deve orientar a sua interpretação.

75. No presente caso, não é o princípio da neutralidade fiscal que, na nossa opinião, se opõe à legislação em causa, mas sim as disposições da Directiva 2006/112 e, nomeadamente, o artigo 183.º da mesma.

B — *Sentido e alcance do artigo 183.º da Directiva 2006/112*

76. A argumentação da República da Hungria, segundo a qual o artigo 183.º da Directiva 2006/112 a autoriza a estabelecer a condição controvertida tropeça, na nossa opinião, em primeiro lugar, no teor desta disposição. O artigo 183.º, primeiro parágrafo, da Directiva 2006/112, recorde-se, dispõe que, «[q]uando o montante das deduções exceder o montante do IVA devido relativamente a um período de tributação, os Estados-Membros podem efectuar o reporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respectivo reembolso nas condições por eles fixadas.»

77. Quando analisamos essa disposição, constatamos, por um lado, que esta redacção apenas dá aos Estados-Membros, duas possibilidades, a saber, ou efectuar o reporte do excedente para o período seguinte ou reembolsar segundo as condições que lhes cabe determinar.

78. Assinalamos, por outro lado, que a parte da expressão «nas condições por eles fixadas» apenas diz respeito às condições de reembolso e não à determinação do montante das deduções. Esta análise verifica-se igualmente nas línguas em que o artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva, do qual o artigo 183.º da

Directiva 2006/112 retira os seus termos, foi adoptado [15].

79. As condições que compete aos Estados-Membros fixar, atendendo à redacção do artigo 183.º da Directiva 2006/112, apenas abrangem as condições práticas de reembolso do excedente e não a determinação do montante do mesmo. Pode tratar-se, por exemplo, do prazo fixado à administração fiscal para proceder a este reembolso [16], ou de medidas destinadas a prevenir os riscos de fraude [17], ou ainda da fixação de um prazo de prescrição [18].

80. No entanto, a parte da frase «nas condições por eles fixadas» dificilmente pode ser lida no sentido de permitir aos Estados-Membros acrescentar uma terceira possibilidade à alternativa enunciada no artigo 183.º, primeiro parágrafo, da Directiva 2006/112, que preveria apenas reembolsar o IVA efectivamente pago.

81. Esta análise encontra vários elementos de confirmação na Directiva 2006/112.

82. Assim, o segundo parágrafo do artigo 183.º desta prevê que os Estados-Membros podem não autorizar o reporte ou o reembolso quando o excedente for insignificante. *A contrario*, pode deduzir-se da referida disposição que o legislador comunitário não quis conferir aos Estados-Membros o poder de limitar o reembolso do IVA pago.

15 — V. versões em língua alemã («Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegen Einzelheiten erstatten»); inglesa («Where, for a given tax period, the amount of deductions exceeds the amount of VAT due, the Member States may, in accordance with conditions which they shall determine, either make a refund or carry the excess forward to the following period»); italiana («Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite»), e neerlandesa («Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde BTW, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling»).

16 — V., neste sentido, acórdãos Comissão/Itália, já referido (n.os 32 a 34) e de 10 de Julho de 2008, Sosnowska (C-25/07, Colect., p. I-5129, n.º 17).

17 — No acórdão de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e o. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect., p. I-7281), o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva não se opõe a medidas que permitam às autoridades fiscais nacionais reter, a título conservatório, montantes de IVA restituíveis, quando existam indícios de fraude fiscal ou quando essas autoridades invocam um crédito de IVA que não resulta das declarações do sujeito passivo de imposto e que este último contesta (n.os 41 e 44).

18 — No acórdão de 21 de Janeiro de 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, Colect., p. I-623), o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que prevê um prazo de caducidade de três anos para a apresentação de um pedido de reembolso dos montantes de IVA recebidos indevidamente pela Administração Fiscal desse Estado (n.º 22).

83. Vimos, de facto, que o primeiro parágrafo do artigo 183.º da Directiva 2006/112, prevê a hipótese de o montante das deduções ultrapassar o do IVA sem prever que estes direitos de dedução devam reduzir o IVA exigível ainda não pago. Ora, está expressamente indicado, no artigo 168.º desta directiva, que o direito à dedução pelo sujeito passivo do imposto pago a montante incide não apenas sobre o IVA que pagou, mas também sobre o IVA devido.

84. Encontramos um outro elemento de confirmação nas disposições da Directiva 2006/112 que tratam especificamente da regularização das deduções. Em particular, o artigo 185.º desta visa precisamente a situação em que as operações ficaram total ou parcialmente por pagar.

85. Esta referência às operações por pagar no artigo 185.º, quando não foi feita qualquer reserva no que diz lhes respeito no artigo 183.º da Directiva 2006/112, atesta ainda, *a contrario*, que o legislador comunitário não quis permitir aos Estados-Membros excluir o reembolso do imposto quando este não tenha sido efectivamente pago.

86. Certamente, esta interpretação pode ter por consequência, como alega a República da Hungria, obrigar um Estado-Membro a prover gratuitamente a tesouraria de um sujeito passivo, quando os direitos de dedução deste são constituídos por um imposto que ainda não foi pago. Essa consequência pode parecer ilógica à luz da regra segundo a qual os sujeitos passivos são devedores perante o Fisco do IVA simplesmente exigível, que pode obrigar os operadores económicos a adiantar o IVA que ainda não cobraram.

87. A mesma pode igualmente ter por efeito criar uma desigualdade de situação entre os operadores económicos, em função da sua capacidade de obter prazos de pagamento junto dos seus fornecedores de bens ou serviços, a qual pode depender da sua importância económica.

88. Todavia, não nos parece que estes argumentos da República da Hungria justifiquem considerar uma interpretação diversa do artigo 183.º, da Directiva 2006/112.

89. Com efeito, já foi afirmado que os Estados-Membros são obrigados a aplicar o regime comum do IVA, mesmo que o considerem perfectível. Com efeito, resulta dos n.ºs 55 e 56 do acórdão de 8 de Novembro de 2001, Comissão/Países Baixos [19], que, ainda que a interpretação proposta por determinados Estados-Membros permitisse respeitar melhor determinadas finalidades prosseguidas pela Sexta Directiva, como a neutralidade do imposto, os Estados-Membros não se podem afastar das normas nela expressamente previstas [20].

90. É por isso que somos da opinião de que a Comissão tem razão em considerar que o artigo 183.º da Directiva 2006/112 não autoriza

19 — C-338/98, Colect., p. I-8265.

20 — Acórdão de 6 de Outubro de 2005, Comissão/França (C-243/03, Colect., p. I-8411, n.º 35).

um Estado-Membro a limitar o reembolso do excedente do IVA ao imposto que foi efectivamente pago. Por conseguinte, propomos ao Tribunal de Justiça que julgue procedente a presente acção por incumprimento.

91. A República da Hungria, caso o Tribunal de Justiça partilhe a nossa posição, deverá suportar as despesas do presente processo, por força do artigo 69.º, n.º 2 do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça

V — Conclusão

92. Vistas as considerações precedentes, propomos ao Tribunal de Justiça que:

— declare a presente acção de incumprimento procedente na medida em que a Comissão Europeia acusa a República da Hungria de não ter respeitado as obrigações que lhe incumbem por força da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado:

  — ao obrigar os sujeitos passivos cuja declaração fiscal revela um «excedente» na acepção do artigo 183.º da Directiva 2006/112 durante um dado período de tributação, a reportar esse excedente integral ou parcialmente para o período de tributação seguinte caso não tenham pago a totalidade da compra correspondente ao seu fornecedor, e

  — por, em razão dessa obrigação, certos sujeitos passivos cuja declaração fiscal revela sistematicamente «excedentes» serem constrangidos a reportar mais de uma vez esse excedente para o período de tributação seguinte;

— condenar a República da Hungria nas despesas.