

62018CJ0013

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

23 de abril de 2020 (*1)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Direito à dedução do imposto pago a montante — Reembolso do excedente do IVA — Reembolso tardio — Cálculo dos juros — Modalidades de pagamento dos juros devidos pela indisponibilidade de um excedente de IVA dedutível retido em violação do direito da União e de juros devido à mora da Administração Fiscal no pagamento do montante devido — Princípios da efetividade e da equivalência»

Nos processos apensos C-13/18 e C-126/18,

que têm por objeto dois pedidos de decisão prejudicial apresentados, ao abrigo do artigo 267.º TFUE, pelo Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Szeged, Hungria) (C-13/18) e pelo Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Szekszárd, Hungria) (C-126/18), por Decisões de 2 e 3 de janeiro de 2018, que deram entrada no Tribunal de Justiça, respetivamente, em 8 de janeiro e 16 de fevereiro de 2018, nos processos

Sole-Mizo Zrt. (C-13/18),

Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18)

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: A. Arabadjiev, presidente de secção, P. G. Xuereb e T. von Danwitz (relator), juízes,
advogado-geral: G. Hogan,

secretário: R. Ferey, administratrice,

vistos os autos e após a audiência de 6 de junho de 2019,

vistas as observações apresentadas:

—

em representação da Sole-Mizo Zrt., por L. Maklári, ügyvéd,

—

em representação da Dalmandi Mezőgazdasági Zrt., por L. Maklári, ügyvéd,

—

em representação do Governo húngaro, por M. Z. Fehér e G. Koós, na qualidade de agentes,

—

em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e A. Sipos, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 11 de setembro de 2019,

profere o presente

Acórdão

1

Os pedidos de decisão prejudicial têm por objeto a interpretação do direito da União em matéria de direito ao reembolso dos impostos cobrados por um Estado-Membro em violação do direito da União.

2

Estes pedidos foram apresentados no âmbito de dois litígios que opõem a Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) e a Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18) à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Autoridade Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria), a respeito das condições materiais e processuais em que é feito o reembolso ao sujeito passivo do excedente do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que não foi restituído num prazo razoável devido a uma condição fixada pela legislação de um Estado-Membro que foi ulteriormente declarada contrária ao direito da União pelo Tribunal de Justiça.

Quadro jurídico

Direito da União

3

O artigo 183.o da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347; p. 1; a seguir «Diretiva IVA»), prevê:

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

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

Direito húngaro

Lei do IVA

4

O artigo 186.o, n.o 2, da az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei CXXVII de 2007, sobre o imposto sobre o valor acrescentado) [Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16), a

seguir «Lei do IVA»] condicionava o reembolso do excedente de IVA dedutível ao pagamento integral da contrapartida devida, incluindo IVA, pela operação de onde resultava o IVA dedutível (condição dita «das aquisições pagas»). Na falta de pagamento, o excedente era reportado para o período de tributação seguinte.

5

O Tribunal de Justiça, no seu Acórdão de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530), declarou, em substância, que o artigo 186.o, n.o 2, da Lei do IVA era contrário ao artigo 183.o da Diretiva IVA.

6

A az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárás szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (Lei CXXIII de 2011, que altera, para efeitos de harmonização, a Lei CXXVII de 2007, do imposto sobre o valor acrescentado, e através da qual é regulado o procedimento especial de reembolso do imposto; a seguir «Lei de alteração»), revogou, com efeitos a partir de 27 de setembro de 2011, o artigo 186.o, n.os 2 a 4, da Lei do IVA, que passou a permitir o reembolso do excedente de IVA sem ser necessário esperar pelo pagamento da contrapartida da operação da qual resulta o IVA dedutível.

Código de Processo Tributário

7

O artigo 37.o da az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Lei XCII de 2003, que aprova o Código de Processo Tributário, a seguir «Código de Processo Tributário»), dispõe, nos seus n.os 4 e 6:

«4. A data de vencimento para o pagamento de uma subvenção orçamental devida ao sujeito passivo é regulada pelos anexos da presente lei ou por lei especial. A subvenção proveniente do orçamento ou o IVA cujo reembolso é solicitado devem ser pagos no prazo de 30 dias a contar da data da receção do pedido (declaração), mas não antes da data de vencimento, cujo prazo é de 45 dias, caso o valor do IVA reembolsável exceda 500000 [forints húngaros (HUF)]. [...]

[...]

6. Se a Administração Tributária efetuar um pagamento intempestivo, pagará juros a uma taxa equivalente à de uma sanção pecuniária compulsória por cada dia de atraso. [...]

8

Nos termos do artigo 124/C do mesmo código:

«(1) Nos casos em que o Alkotmánybíróság [Tribunal Constitucional, Hungria], a Kúria [Supremo Tribunal, Hungria] ou o Tribunal de Justiça da União Europeia declarem, com efeito retroativo, que uma norma jurídica que impõe uma obrigação fiscal é contrária à Lei Fundamental ou a um ato obrigatório da União Europeia ou, caso se trate de um regulamento municipal, a qualquer outra regra jurídica, e essa decisão judicial conferir o direito ao reembolso a favor do sujeito passivo nos termos do presente artigo, a Autoridade Tributária de primeiro grau procede ao reembolso a pedido do sujeito passivo, em conformidade com os procedimentos especificados na decisão em causa.

(2) O sujeito passivo pode apresentar o seu pedido por escrito à Autoridade Tributária no prazo de 180 dias a contar da data da publicação ou notificação da decisão do Alkotmánybíróság [Tribunal Constitucional], da Kúria [Supremo Tribunal] ou do Tribunal de Justiça da União Europeia; o referido prazo é perentório e não pode ser prorrogado. A Autoridade Tributária indefere o pedido em caso de prescrição, na data da publicação ou notificação da decisão, do direito à indemnização.

[...]

(6) Caso se verifique a existência de um direito do sujeito passivo ao reembolso, a Autoridade Tributária pagará, à data do mesmo, juros de mora sobre o imposto a ser restituído, a uma taxa igual à taxa base do banco central, calculados a partir da data de pagamento do imposto até ao dia em que a decisão de concessão do reembolso se tenha tornado definitiva. O reembolso é devido na data em que a decisão que o concedeu se tornou definitiva e deve ser realizado no prazo de 30 dias a partir da data em que o mesmo se tornou exigível. As disposições relativas ao pagamento de subsídios orçamentais aplicam-se, com as devidas adaptações, ao reembolso regido pelo presente número, sem prejuízo do disposto no artigo 37.º, n.º 6.»

9

Os n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 124/D do mesmo código têm a seguinte redação:

«(1) Salvo disposição em contrário do presente artigo, as disposições do artigo 124/C são aplicáveis aos pedidos de reembolso com fundamento no direito à dedução do IVA.

(2) O sujeito passivo pode exercer o direito previsto no n.º 1 do presente artigo através de uma declaração de regularização apresentada no prazo de 180 dias a contar da data da publicação ou notificação da decisão do Alkotmánybíróság [Tribunal Constitucional], da Kúria [Supremo Tribunal] ou do Tribunal de Justiça da União Europeia, referente à declaração ou às declarações correspondentes ao exercício fiscal ou exercícios fiscais em que foi constituído o direito à dedução em causa. O referido prazo é perentório e não pode ser prorrogado.

(3) Caso a declaração retificada pela declaração de regularização demonstre que o sujeito passivo tem direito a um reembolso em virtude da redução do imposto de que é devedor ou do aumento do montante reembolsável — tendo também em conta os requisitos de reembolso do imposto a ser consignado com um valor negativo, previstos pela lei do IVA em vigor à data em que é constituído o direito à dedução —, a Autoridade Tributária aplicará ao montante a reembolsar uma taxa de juros equivalente à taxa base do banco central, calculada para o período entre a data fixada para pagamento na declaração ou declarações abrangidas pela declaração de regularização ou a data de vencimento — ou a data de pagamento do imposto, se esta for posterior — e a data em que é apresentada a declaração de regularização. O reembolso, ao qual se aplicam as disposições relativas ao pagamento de subsídios orçamentais, deve ser efetuado no prazo de 30 dias a contar da data de apresentação da declaração de regularização.»

10

O artigo 164.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário enuncia:

«O direito à liquidação do imposto prescreve decorrido o prazo de cinco anos após o último dia do ano civil em que a declaração ou notificação relativa a esse imposto devia ter sido efetuada ou, na falta de tal declaração ou notificação, durante o qual o imposto devia ter sido pago. Salvo disposição legal em contrário, o direito de solicitar um subsídio orçamental e o direito ao

reembolso do excedente prescrevem decorrido o prazo de cinco anos após o último dia do ano civil em que foi constituído o direito de solicitar o subsídio ou reembolso.»

11

O artigo 165.o, n.o 2, do mesmo código dispõe o seguinte:

«A taxa da sanção pela mora por cada dia civil de mora é equivalente a 1/365 do dobro da taxa base do banco central em vigor à data da sua aplicação. A sanção moratória não pode, por sua vez, dar origem à aplicação de uma sanção moratória. A Administração Tributária e Aduaneira central não ordena o pagamento de sanções moratórias inferiores a 2000 [HUF].»

Litígios dos processos principais e questões prejudiciais

Processo C-13/18

12

No Despacho de 17 de julho de 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, não publicado, EU:C:2014:2127, n.o 39), o Tribunal de Justiça declarou que o direito da União, e, em especial, o artigo 183.o da Diretiva IVA, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à legislação e à prática de um Estado-Membro que excluem o pagamento de juros sobre o montante não reembolsável do excedente de IVA dedutível num prazo razoável devido a uma disposição nacional considerada contrária ao direito da União. No entanto, o Tribunal de Justiça também declarou que, na falta de legislação da União na matéria, a determinação das modalidades de pagamento desses juros incumbe, sob reserva do respeito dos princípios da equivalência e da efetividade, aos Estados-Membros.

13

Na sequência daquele despacho, a Administração Fiscal húngara adotou uma prática administrativa sobre cuja regularidade a Kúria (Supremo Tribunal) se pronunciou no Acórdão n.o Kfv.I.35.472/2016/5 de 24 de novembro de 2016. Com base nesse acórdão, aquele tribunal proferiu uma decisão (n.o EBH2017.K18), designada «Apreciação (quanto à taxa e à prescrição) da questão dos juros do IVA obrigatoriamente acumulado devido à condição de pagamento» (a seguir «Decisão de Princípio n.o 18/2017 do Supremo Tribunal»), que precisa as modalidades do cálculo dos juros a aplicar ao montante de IVA que não foi restituído devido à condição das «aquisições pagas». Segundo esta decisão de princípio, têm de distinguir-se dois períodos:

—

Para o período compreendido entre o dia seguinte ao último dia do prazo para a apresentação da declaração de IVA e a data do termo do prazo para a apresentação da próxima declaração, são aplicáveis por analogia os artigos 124/C e 124/D do Código de Processo Tributário, que regulam o caso em que o Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional) ou a Kúria (Supremo Tribunal) consideram que uma determinada norma viola uma norma superior de direito nacional, e

—

Para o período a contar da data em que venceram os juros devidos pela Autoridade Tributária até à data em que os mesmos foram efetivamente pagos por aquela, deve ser aplicado o artigo 37.o, n.o 6, do Código de Processo Tributário.

14

Em 30 de dezembro de 2016, a Sole Mizo apresentou à Autoridade Tributária, com base no Despacho de 17 de julho de 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, não publicado, EU:C:2014:2127), um pedido de pagamento de juros sobre os montantes do excedente de IVA dedutível que não tinham sido reembolsados atempadamente devido à aplicação do anterior critério das «aquisições pagas». O pedido era relativo a diferentes períodos de referência entre dezembro de 2005 e junho de 2011. Também foram solicitados juros de mora relativos a estes juros devido ao atraso no seu pagamento.

15

Por Decisão de 3 de março de 2017, a Autoridade Tributária de primeiro grau deferiu, em parte, o pedido da Sole Mizo e ordenou o pagamento de juros, calculados a uma taxa correspondente à taxa de base simples do Banco Central da Hungria, no montante de 99630000 HUF (aproximadamente 321501 euros), mas indeferiu-o na parte referente ao pagamento de juros de mora calculados à taxa equivalente ao dobro da taxa de base do Banco Central da Hungria, relativos ao atraso de pagamento dos juros.

16

Por Decisão de 19 de junho de 2017, subsequente a uma reclamação apresentada pela Sole Mizo, a Autoridade Tributária de segundo grau alterou a primeira decisão e ordenou o pagamento de 104165000 HUF (aproximadamente 338891 euros) de juros relativos ao excedente de IVA dedutível que não foi reembolsado devido à condição das «aquisições pagas». Este montante de juros foi calculado com base nos artigos 124/C e 124/D do Código de Processo Tributário, por aplicação de uma taxa correspondente à taxa base simples do Banco Central da Hungria.

17

A Sole Mizo interpôs recurso para o tribunal de reenvio contra a decisão da Autoridade Tributária de segundo grau, no processo C-13/18, alegando que o montante devido a título de juros relativos ao montante do excedente de IVA dedutível mas não reembolsável devido à condição das «aquisições pagas» devia ser igualmente calculada a uma taxa correspondente ao dobro da taxa de base do Banco Central húngaro, nos termos do artigo 37.o, n.o 6, do Código de Processo Tributário.

18

Este tribunal interroga-se sobre a compatibilidade com o direito da União e especialmente com os princípios da equivalência e da efetividade das modalidades do cálculo dos juros relativos ao IVA definidas pela Decisão de Princípio n.o 18/2017 do Supremo Tribunal.

19

Nestas condições, o Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Szeged, Hungria) decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1)

É conforme com as disposições do direito [da União], com o disposto na [Diretiva IVA] (tendo em especial consideração o seu artigo 183.o), e com os princípios da efetividade, do efeito direto e da

equivalência a prática de um Estado?Membro nos termos da qual, ao examinar as disposições pertinentes em matéria de [juros], se parte da premissa de que a Autoridade Tributária nacional não cometeu uma infração (omissão) — isto é, não incorreu em mora no que respeita à parte não recuperável do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir “IVA”) [...] correspondente às aquisições não pagas dos sujeitos passivos — na medida em que, no momento em que a Autoridade Tributária nacional decidiu, a legislação nacional que violava o direito [da União] estava em vigor e o Tribunal de Justiça não declarou até momento posterior a não conformidade com o mesmo do requisito nela estabelecido?

2)

É conforme com o direito [da União], em particular com as disposições da Diretiva IVA (tendo em especial consideração o seu artigo 183.o) e com os princípios da equivalência, da efetividade e da proporcionalidade, a prática de um Estado?Membro que, ao examinar as disposições pertinentes em matéria de [juros], distingue consoante a Autoridade Tributária nacional não tenha reembolsado o imposto em cumprimento das disposições nacionais então em vigor — que, de resto, violavam o direito [da União] — ou tenha assim procedido violando tais disposições, e que, no que respeita ao montante dos juros vencidos sobre o IVA cujo reembolso não foi possível reclamar num prazo razoável, em consequência de um requisito de direito nacional declarado contrário ao direito da União pelo Tribunal de Justiça, indica dois períodos distintos, de forma que,

—

no primeiro período, os sujeitos passivos apenas têm direito a receber o [juro] correspondente à taxa base do Banco Central, tendo em consideração que, e atendendo a que a legislação húngara contrária ao direito [da União] ainda estava em vigor à data, as Autoridades Tributárias húngaras não agiram ilicitamente ao não autorizar o pagamento, num prazo razoável, do IVA incluído nas faturas, enquanto

—

no segundo período deve ser pago um juro equivalente ao dobro da taxa base do Banco Central — aplicável, de resto, aos casos de mora no ordenamento jurídico do Estado?Membro em questão — apenas pelo pagamento com atraso dos [juros] correspondentes ao primeiro período?

3)

Deve o artigo 183.o da Diretiva IVA ser interpretado no sentido de que o princípio da equivalência se opõe à prática de um Estado?Membro nos termos da qual, relativamente ao IVA não reembolsado, a Autoridade Tributária apenas paga o juro correspondente à taxa base (simples) do Banco central se tiver sido violado o direito da União, pagando um juro equivalente ao dobro da taxa base do Banco Central se tiver existido violação do direito nacional?»

Processo C?126/18

20

Em 30 de dezembro de 2016, a Dalmandi Mez?gazdasági apresentou à Autoridade Tributária de primeiro grau um pedido de pagamento de juros sobre os montantes do IVA que não tinham sido reembolsados num prazo razoável no período compreendido entre 2005 e 2011 devido à aplicação do critério das «aquisições pagas». O montante reclamado ascendeu a 74518800 HUF (aproximadamente 240515 euros). Para o cálculo dos juros que visavam ressarcir os danos diretamente sofridos, o pedido tomou em consideração o prazo total decorrido entre a data de

vencimento do pagamento para o período de referência considerado e a data de vencimento do pagamento para o período de referência durante o qual a lei de alteração foi introduzida, ou seja, 5 de dezembro de 2011. Para efeitos deste cálculo, foi aplicada uma taxa equivalente ao dobro da taxa base do Banco central, nos termos do artigo 37.o, n.o 6, do Código de Processo Tributário. Além disso, a Dalmandi Mez?gazdasági requereu o pagamento de juros adicionais relativos ao período compreendido entre 5 de dezembro de 2011 e a data efetiva de pagamento, aos quais aplicou igualmente a taxa prevista no artigo 37.o, n.o 6, do Código de Processo Tributário.

21

Por Decisão de 10 de março de 2017, a Autoridade Tributária de primeiro grau deferiu parcialmente o pedido, atribuindo à requerente juros no montante de 34673000 HUF (cerca de 111035 euros) no que dizia respeito aos montantes excedentes do IVA dedutível retidos ilicitamente durante o período decorrido entre o quarto trimestre de 2005 e o terceiro trimestre de 2011, nos termos do artigo 124/D, n.o 3, do Código de Processo Tributário, indeferindo o pedido quanto ao restante.

22

A decisão da Autoridade Tributária de primeiro grau baseou-se nos princípios enunciados na Decisão de Princípio n.o 18/2017 do Supremo Tribunal. Em primeiro lugar, para determinar o montante do crédito de juros, a Autoridade Tributária aplicou os artigos 124/C e 124/D do Código de Processo Tributário, que prescrevem a aplicação de uma taxa correspondente à taxa de base do Banco Central húngaro. Em segundo lugar, considerou infundado o pedido da Dalmandi Mez?gazdasági relativo ao pagamento de juros de mora, porquanto a requerente não fez nem um pedido de reembolso excecional nem uma declaração de IVA com um pedido de reembolso. Em terceiro lugar, a Autoridade Tributária de primeiro grau indeferiu o pedido, relativo a 2005, de pagamento de juros da Dalmandi Mez?gazdasági por ter considerado o crédito prescrito no tocante aos três primeiros trimestres desse ano.

23

Por Decisão de 12 de junho de 2017, a Autoridade Tributária de segundo grau, na qual a Dalmandi Mez?gazdasági apresentou uma reclamação administrativa, reduziu o montante de juros relativos ao excedente de IVA dedutível não reembolsável devido à condição das «aquisições pagas» para 34259000 HUF (cerca de 111527 euros). Em conformidade com a Decisão de Princípio n.o 18/2017 do Supremo Tribunal, esses juros foram calculados, nos termos dos artigos 124/C e 124/D do Código de Processo Tributário à taxa correspondente à taxa de base simples do Banco Central húngaro. A Autoridade Tributária de segundo grau concedeu à requerente 7000 HUF (cerca de 22 euros) a título de juros por incumprimento do prazo de resposta ao seu requerimento, calculados a contar de 9 de março de 2017, e confirmou a decisão da Autoridade Tributária de primeiro grau quanto ao restante.

24

A Dalmandi Mez?gazdasági interpôs recurso para o tribunal de reenvio, alegando, concretamente, que a Decisão de Princípio n.o 18/2017 do Supremo Tribunal não é conforme com os princípios de equivalência e da efetividade e ignora o efeito direto do direito da União.

25

Nestas condições, o Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Szekszárd, Hungria) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de

Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1)

É conforme com as disposições do direito [da União], com as disposições da [Diretiva IVA] (tendo em especial consideração o seu artigo 183.o) e com os princípios da efetividade, do efeito direto e da equivalência a prática judicial de um Estado?Membro nos termos da qual, ao examinar as disposições pertinentes em matéria de [juros], se parte da premissa de que a Autoridade Tributária nacional não cometeu uma infração (omissão) — isto é, não incorreu em mora no que respeita à parte não recuperável do IVA, correspondente às aquisições não pagas dos sujeitos passivos — na medida em que, no momento em que a referida autoridade decidiu, a legislação nacional que violava o direito [da União] estava em vigor e o Tribunal de Justiça não declarou até momento posterior a não conformidade com o mesmo do requisito nela estabelecido? Desta forma, a prática nacional aceitou como praticamente conforme com o [d]ireito a aplicação deste requisito estabelecido na legislação nacional que violava o direito da União, até ao momento em que o legislador nacional o revogou formalmente.

2)

São conformes com o direito [da União], em particular com as disposições da Diretiva IVA (tendo em especial consideração o seu artigo 183.o) e com os princípios da equivalência, da efetividade e da proporcionalidade a legislação e a prática de um Estado?Membro que, ao examinar as disposições pertinentes em matéria de [juros], distinguem se a Autoridade Tributária não reembolsou o imposto em cumprimento das disposições nacionais então em vigor — que, de resto, violavam o direito comunitário — ou se assim procedeu violando tais disposições e que, no que respeita ao montante dos juros vencidos sobre o IVA cujo reembolso não foi possível reclamar num prazo razoável, em consequência de um requisito de direito nacional declarado contrário ao direito da União pelo Tribunal de Justiça, indicam dois períodos distintos, de forma que,

—

no primeiro período, os sujeitos passivos apenas têm direito a receber o [juro] correspondente à taxa base do Banco Central, tendo em consideração que, e atendendo a que a legislação húngara contrária ao direito [da União] ainda estava em vigor à data, as Autoridades Tributárias húngaras não agiram ilicitamente ao não autorizar o pagamento, num prazo razoável, do IVA incluído nas faturas, enquanto

—

no segundo período deve ser pago um juro equivalente ao dobro da taxa base do Banco Central — aplicável, de resto, aos casos de mora no ordenamento jurídico do Estado?Membro em questão — apenas pelo pagamento com atraso dos [juros] correspondentes ao primeiro período?

3)

É conforme com o direito [da União], com o artigo 183.o da Diretiva IVA e com o princípio da efetividade a prática de um Estado?Membro que estipula como data inicial para o cálculo dos [...] juros compostos [...] vencidos à luz das disposições do Estado?Membro, correspondente ao atraso no pagamento dos juros de mora sobre o imposto retido de forma contrária ao direito da União (juros [sobre os juros de IVA capitalizados]), não a data original de vencimento dos juros sobre o IVA [enquanto crédito de capital], mas um momento posterior, tendo especialmente em consideração que a reclamação de juros relacionada com impostos retidos ou não devolvidos em

contradição com o direito da União é um direito subjetivo que decorre diretamente do próprio direito da União?

4)

É conforme com o direito [da União], com o artigo 183.o da Diretiva IVA e com o princípio da efetividade a prática de um Estado?Membro por força da qual o sujeito passivo deve apresentar um pedido independente em caso de reclamação de juros vencidos gerados por uma infração por mora da Autoridade Tributária, enquanto noutros casos de reclamação de juros de mora não carece de ser efetuado o referido pedido independente porquanto os juros são atribuídos oficiosamente?

5)

Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, é conforme com o direito [da União], com o artigo 183.o da Diretiva IVA e com o princípio da efetividade a prática de um Estado?Membro por força da qual apenas se podem conceder os juros compostos (juros sobre juros) correspondentes ao atraso no pagamento dos juros sobre o IVA [capitalizados] sobre o imposto [cuja retenção foi posteriormente declarada contrária ao direito da União], se o sujeito passivo apresentar um pedido extraordinário através do qual não são reclamados, em concreto, juros, mas o montante do imposto correspondente às aquisições não pagas, devido precisamente no momento da revogação, no direito interno, da norma do Estado?Membro contrária ao direito da União, que determinava a retenção do IVA por causa da referida falta de pagamento, embora já se tenham vencido os juros sobre o IVA que servem de base à reclamação do juro composto relativamente aos períodos de declaração anteriores ao pedido extraordinário, e não tenham ainda sido pagos?

6)

Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, é conforme com o direito [da União], com o artigo 183.o da Diretiva IVA e com o princípio da efetividade a prática de um Estado?Membro que contempla a perda do direito a receber juros compostos (juros sobre juros) correspondentes ao atraso no pagamento dos juros sobre o imposto retido de forma contrária ao direito da União, segundo declaração do Tribunal de Justiça (juros sobre o IVA [capitalizados]), relacionado com as reclamações de juros sobre o IVA que não eram objeto do período de declaração de IVA afetado pelo prazo de caducidade estabelecido para a apresentação do pedido extraordinário, por os referidos juros se terem vencido em momento anterior?

7)

É conforme com o direito [da União] e com o artigo 183.o da Diretiva IVA (tendo em consideração, em especial, o princípio da efetividade e o caráter de direito subjetivo da reclamação de juros pelos impostos indevidamente não devolvidos) a prática de um Estado?Membro que priva definitivamente o sujeito passivo da possibilidade de reclamar juros sobre o imposto retido, nos termos de uma legislação nacional declarada, posteriormente, contrária ao direito comunitário, e que proibia reclamar o IVA relativamente a determinadas aquisições não pagas, de forma que,

—

[à luz da referida prática] não se considerava fundamentada a reclamação de juros no momento em que era exigível [o reembolso d]o imposto, alegando a vigência da disposição declarada, posteriormente, contrária ao direito comunitário (por não se ter verificado atraso e porque a Autoridade Tributária se tinha limitado a aplicar o direito vigente),

—
e, posteriormente, quando tinha sido revogada na ordem jurídica interna a disposição declarada contrária ao direito [da União] que limitava o direito ao reembolso, alegando a prescrição?

8)

É conforme com o direito [da União], com o artigo 183.o da Diretiva IVA e com o princípio da efetividade a prática de um Estado?Membro por força da qual a possibilidade de reclamar os [juros] que devem ser pagos sobre os juros do IVA [capitalizados], a que tem direito o sujeito passivo, pelo imposto não reembolsado no momento em que era inicialmente exigível, à luz de uma norma de direito interno posteriormente declarada contrária ao direito [da União], depende, para a totalidade do período compreendido entre 2005 e 2011, do facto de o sujeito passivo estar, atualmente, em situação de pedir o reembolso do IVA correspondente ao período de declaração do referido imposto no qual foi revogada, no ordenamento jurídico interno, a disposição contrária ao direito [da União] em questão (setembro de 2011), embora o pagamento dos juros sobre o IVA [capitalizados] não se tenha verificado antes desse momento, nem se tenha verificado, posteriormente, antes da interposição do recurso perante o tribunal nacional?»

26

Por Decisão do presidente do Tribunal de Justiça de 12 de março de 2018, os processos C-13/18 e C-126/18 foram apensados para efeitos das fases escrita e oral e do acórdão.

Quanto à competência do Tribunal de Justiça

27

O Governo húngaro invoca a inadmissibilidade dos pedidos de decisão prejudicial, pois, segundo alega, não cabe ao Tribunal de Justiça apreciar as questões relativas ao pagamento de juros suscitadas nos processos principais, cuja taxa, cálculo e modalidades processuais não são regulados pelo direito da União, mas pelo direito nacional.

28

Com os seus argumentos, o Governo húngaro contesta, na realidade, a competência do Tribunal de Justiça para responder às questões colocadas.

29

Ao abrigo do artigo 267.o TFUE, o Tribunal de Justiça tem competência para decidir sobre a interpretação dos Tratados assim como sobre a validade e a interpretação dos atos das instituições da União. A este respeito, embora não lhe caiba apreciar a conformidade de uma legislação nacional com o direito da União nem interpretar as disposições legislativas ou regulamentares nacionais, o Tribunal de Justiça tem, no entanto, competência para dar ao órgão jurisdicional de reenvio todos os elementos de interpretação provenientes do direito da União que permitam ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar essa conformidade no processo que tem de decidir (Acórdão de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, n.o 31 e jurisprudência referida).

30

No caso sub judice, importa salientar que os Estados-Membros são obrigados a restituir, com

juros, os impostos cobrados em violação do direito da União. Na falta de legislação da União, cabe à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro prever as condições em que os juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o seu modo de cálculo, devendo, no entanto, essas condições respeitar os princípios da equivalência, da efetividade e da neutralidade fiscal (v., neste sentido, Acórdãos de 18 de abril de 2013, *Irimie*, C-565/11, EU:C:2013:250, n.os 22 e 23; e de 28 de fevereiro de 2018, *Nidera*, C-387/16, EU:C:2018:121, n.os 22, 23 e 25 e jurisprudência referida).

31

Ora, com as suas questões, os tribunais de reenvio interrogam o Tribunal de Justiça sobre a interpretação do direito da União, e, mais particularmente, sobre os princípios referidos no número anterior do presente acórdão, o que releva da competência do Tribunal de Justiça.

32

Destarte, deve considerar-se que o Tribunal de Justiça tem competência para responder às questões submetidas pelos tribunais de reenvio.

Quanto às questões prejudiciais

Primeira a terceira questões no processo C-13/18 assim como primeira e segunda questões e primeira parte da sétima questão no processo C-126/18

33

Com as questões primeira a terceira no processo C-13/18 assim como com a primeira e segunda questões e a primeira parte da sétima questão no processo C-126/18, que devem ser analisadas conjuntamente, os tribunais de reenvio perguntam, em substância, se o direito da União, e, em especial, o artigo 183.o da Diretiva IVA e os princípios da efetividade e da equivalência, do efeito direto e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem à prática de um Estado-Membro, como a que está em causa nos processos principais, que consiste em aplicar juros sobre o excedente de IVA dedutível retido por esse Estado para além de um prazo razoável em violação do direito da União, aplicando uma taxa que corresponde à taxa de base do banco central nacional.

34

A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o direito de obter o reembolso dos impostos cobrados por um Estado-Membro em violação das normas do direito da União é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares pelas disposições do direito da União tal como interpretadas pelo Tribunal de Justiça. Os Estados-Membros são assim, em princípio, obrigados a reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União (Acórdão de 19 de julho de 2012, *Littlewoods Retail* e o., C-591/10, EU:C:2012:478, n.o 24 e jurisprudência referida).

35

O Tribunal de Justiça declarou igualmente que, quando um Estado-Membro tiver cobrado impostos em violação das normas do direito da União, os particulares têm direito ao reembolso não só do imposto indevidamente cobrado mas também dos montantes pagos a esse Estado ou por ele retidos, diretamente relacionados com esse imposto. Isso inclui igualmente as perdas resultantes da indisponibilidade de quantias em numerário decorrentes da exigibilidade prematura do imposto (Acórdão de 19 de julho de 2012, *Littlewoods Retail* e o., C-591/10, EU:C:2012:478,

n.o 25 e jurisprudência referida).

36

Resulta dessa jurisprudência que o princípio da obrigação de os Estados-Membros restituírem com juros os montantes dos impostos cobrados em violação do direito da União decorre deste último direito (Acórdão de 19 de julho de 2012, Littlewoods Retail e o., C-591/10, EU:C:2012:478, n.o 26 e jurisprudência referida).

37

Na falta de legislação da União, cabe à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro prever as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o seu modo de cálculo (juros simples ou juros compostos). Essas condições devem respeitar os princípios da equivalência e da efetividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as que se referem a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno nem organizadas de forma que tornem impossível na prática o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (Acórdão de 19 de julho de 2012, Littlewoods Retail e o., C-591/10, EU:C:2012:478, n.o 27 e jurisprudência referida). Essas condições devem, além disso, respeitar o princípio da neutralidade fiscal (Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, n.o 25 e jurisprudência referida).

38

No caso sub judicio, os tribunais de reenvio interrogam-se, em primeiro lugar, sobre se a prática da Administração Fiscal, baseada na Decisão de Princípio n.o 18/2017 do Supremo Tribunal, é compatível com o princípio da equivalência, ao prever que os juros sobre os montantes do excedente do IVA dedutível que não foram restituídos devido à condição das «aquisições pagas» sejam pagos nos termos dos artigos 124/C e 124/D do Código de Processo Tributário e não com base no artigo 37.o, n.os 4 e 6, daquele código.

39

Segundo as indicações constantes dos despachos de reenvio, os artigos 124/C e 124/D do Código de Processo Tributário preveem que a taxa de juros aplicável aos montantes a reembolsar ao contribuinte na sequência de uma decisão do Tribunal de Justiça, do l'Alkotmánybíróság (Tribunal Constitucional) ou da Kúria (Supremo Tribunal), que declare que uma norma do direito nacional viola o direito da União ou a constituição húngara ou, no caso de regulamento municipal, qualquer outra norma jurídica, corresponde à taxa de base do Banco Central da Hungria. Em contrapartida, segundo essas mesmas indicações, o artigo 37.o, n.o 6, do Código de Processo Tributário prevê a aplicação de uma taxa correspondente ao dobro da taxa de base do Banco Central húngaro, no caso de a Administração não pagar o IVA cujo reembolso é pedido no prazo de 30 ou 45 dias a contar da receção do pedido de reembolso.

40

Cabe, assim, aos tribunais de reenvio, pois só eles têm conhecimento direto das modalidades dessas ações de restituição propostas contra o Estado, verificar se as modalidades destinadas a assegurar, no direito interno, a salvaguarda dos direitos que o direito da União confere aos particulares são conformes com o referido princípio e avaliar o objeto e os elementos essenciais das ações de direito interno alegadamente similares. A este respeito, os tribunais nacionais devem verificar a semelhança das ações em causa sob o ângulo do seu objeto, da sua causa e dos seus elementos essenciais (Acórdão de 19 de julho de 2012, Littlewoods Retail e o.,

41

Sob reserva dessa verificação, que incumbe aos tribunais de reenvio, convém salientar que os juros previstos nos artigos 124/C e 124/D do Código de Processo Tributário parecem ter origem num acórdão do Tribunal de Justiça ou de um tribunal superior nacional que declarou, com efeito retroativo, a contrariedade com uma norma de grau superior de uma norma do direito nacional que impunha uma obrigação fiscal. Pelo contrário, o artigo 37.º, n.ºs 4 e 6, do mesmo código parece dizer respeito a uma situação em que a Administração não deferiu um pedido de reembolso do IVA dentro do prazo estabelecido. Em consequência, essa norma nacional sanciona o incumprimento do prazo em que Administração Fiscal estava obrigada a reembolsar um montante de que era devedora.

42

Importa acrescentar que, como salientou, em substância, a Comissão Europeia nas suas observações escritas, enquanto os juros de mora previstos no artigo 37.º, n.º 6, do mesmo código parecem aplicar-se a um período posterior à data em que o sujeito passivo fez o pedido de pagamento do montante devido, os juros previstos nos artigos 124/C e 124/D deste código parecem aplicar-se, nomeadamente, a um período anterior a esse pedido. Assim, parece que os artigos 124/C e 124/D do Código de Processo Tributário e o artigo 37.º, n.ºs 4 e 6, deste código não têm um objeto e uma causa semelhantes, o que cabe, todavia, aos tribunais de reenvio verificar.

43

Em segundo lugar, o princípio da efetividade exige que as normas nacionais relativas ao cálculo dos juros eventualmente devidos em caso de pedido de reembolso do excedente de IVA dedutível retido em violação do direito da União não privem o sujeito passivo de uma indemnização adequada pela perda gerada pela indisponibilidade dos montantes em causa (v., neste sentido, Acórdão de 18 de abril de 2013, *Irimie*, C-565/11, EU:C:2013:250, n.º 26 e jurisprudência referida).

44

Neste contexto, deve salientar-se que, tendo em conta a finalidade do pagamento de juros sobre o excedente de IVA retido por um Estado-Membro em violação das normas do direito da União, que é a de compensar as perdas financeiras do sujeito passivo, causadas pela indisponibilidade dos montantes em causa, o princípio da neutralidade fiscal exige que as modalidades de pagamento dos juros devem ser estabelecidas por forma a que o encargo económico dos montantes do imposto indevidamente retidos possa ser compensado (v., neste sentido, Acórdão de 16 de maio de 2013, *Alakor Gabon*, *termelés Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, n.ºs 24 e 27, e de 28 de fevereiro de 2018, *Nidera*, C-387/16, EU:C:2018:121, n.ºs 24, 25, e 29).

45

No caso em apreciação, os tribunais de reenvio interrogam-se sobre a compatibilidade da prática da Administração Fiscal em causa nos processos principais com os princípios invocados nos dois números anteriores do presente acórdão, considerando, por um lado, o valor da taxa de juros prevista nos artigos 124/C e 124/D do Código de Processo Tributário e, por outro, o período abrangido pela aplicação desses juros.

No tocante à taxa de juros, importa salientar que os artigos 124/C e 124/D do mesmo código prescrevem a aplicação de juros ao excedente de IVA à taxa de base do Banco Central húngaro, correspondente à taxa de juros que o banco central nacional aplica às principais operações de refinanciamento. Todavia, como salientou o advogado?geral nos n.os 72 e 74 das suas conclusões, se um sujeito passivo pedisse um empréstimo de montante igual ao excedente de IVA dedutível a uma instituição de crédito para compensar o défice de tesouraria decorrente do não reembolso do excedente de IVA dedutível em violação do direito da União tinha de pagar uma taxa de juros mais elevada que a taxa de base do banco central nacional, a qual é aplicada exclusivamente às instituições de crédito.

No que se refere ao período abrangido pela aplicação desses juros, resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que, segundo a prática nacional em causa, os juros sobre o montante do excedente do IVA dedutível que não foi restituído devido à condição das «aquisições pagas» são calculados com base no período de declaração do IVA. Segundo a Decisão de Princípio n.o 18/2017 do Supremo Tribunal, esses juros começam a contar a partir do dia seguinte ao da apresentação do modelo de declaração do IVA em que o sujeito passivo tenha indicado um excedente de IVA a ser reportado para o período seguinte devido à condição das «aquisições pagas» até ao último dia de apresentação da declaração de IVA seguinte.

A este respeito, decorre dos elementos apresentados pela Sole?Mizo e pela Dalmandi Mez?gazdasági ao Tribunal de Justiça, elementos cuja verificação incumbe aos tribunais de reenvio, que o período compreendido entre a data em que o montante de juros aplicáveis ao excedente de IVA dedutível não reembolsado devido à condição das «aquisições pagas» foi determinado e a data do pagamento efetivo desses juros, no caso destas duas empresas, varia entre cinco e quase onze anos, período para o qual não parece estar previsto o pagamento de juros para compensar o sujeito passivo da depreciação monetária provocada pelo decurso do tempo que afetou o valor da moeda em causa.

Ora, uma prática nacional segundo a qual, em caso de reembolso a pedido do sujeito passivo de um excedente de IVA dedutível, retido em violação do direito da União, os juros aplicados a esse montante, por um lado, são calculados segundo uma taxa menos elevada do que aquela que um sujeito passivo que não seja uma instituição de crédito teria de pagar por um empréstimo de igual montante e, por outro lado, correm durante um período de declaração determinado, sem aplicação de juros para compensar o sujeito passivo da depreciação monetária causada pelo decurso do tempo subsequente a esse período de declaração e até efetivo pagamento dos juros, pode privar o sujeito passivo de uma indemnização adequada pela perda resultante da indisponibilidade dos montantes em causa e, por conseguinte, não respeita o princípio da efetividade. Além disso, tal prática não permite compensar o encargo económico dos montantes do imposto indevidamente retidos, contrariamente ao princípio da neutralidade fiscal.

Tendo em conta quanto precede, não é necessário analisar as presentes questões à luz dos princípios do efeito direto e da proporcionalidade.

51

Tendo em conta o que precede, deve responder-se às questões primeira a terceira no processo C-13/18 e à primeira e segunda questões e ainda à primeira parte da sétima questão no processo C-126/18 que o direito da União e, em especial, os princípios da efetividade e da neutralidade fiscal devem ser interpretados no sentido de que se opõem à prática de um Estado-Membro que consiste em calcular os juros aplicáveis aos excedentes de IVA dedutível retidos por esse Estado-Membro para além de um prazo razoável, em violação do direito da União, aplicando uma taxa equivalente à taxa de base do banco central nacional, quando, por um lado, essa taxa é mais baixa que aquela que um sujeito passivo que não seja uma instituição de crédito teria de pagar por um empréstimo de igual montante e, por outro, os juros sobre os excedentes de IVA em causa correm durante um período de declaração determinado, não sendo aplicados juros para compensar o sujeito passivo pela depreciação monetária resultante do decurso do tempo subsequente a esse período de declaração e até efetivo pagamento dos juros.

Quanto à segunda parte da sétima questão no processo C-126/18

52

Com a segunda parte da sétima questão no processo C-126/18, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o direito da União e, em especial, os princípios da efetividade e da equivalência devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática de um Estado-Membro que submete a um prazo de prescrição de cinco anos os pedidos de pagamento dos juros sobre o excedente de IVA dedutível retido devido à aplicação de uma norma nacional declarada contrária ao direito da União.

53

A este respeito, resulta da jurisprudência referida no n.º 37 do presente acórdão que, na falta de legislação da União, cabe à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro prever as condições em que os juros devidos sobre os montantes de impostos cobrados em violação do direito da União devem ser pagos, sob reserva do respeito, entre outros, dos princípios da equivalência e da efetividade.

54

Em primeiro lugar, no que se refere ao princípio da efetividade, o Tribunal de Justiça reconheceu a compatibilidade com o direito da União da fixação de prazos razoáveis de recurso sob pena de caducidade no interesse da segurança jurídica que protege simultaneamente o contribuinte e a Administração interessada. Com efeito, esses prazos não tornam impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União, mesmo que, por definição, o decurso do prazo conduza ao não provimento, total ou parcial, do recurso (Acórdão de 14 de junho de 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, n.º 42 e jurisprudência referida).

55

Com efeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a possibilidade de requerer o reembolso dos excedentes de IVA sem limitação no tempo iria contra o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações

face à Administração Fiscal, não seja indefinidamente suscetível de ser posta em causa (Acórdão de 21 de janeiro de 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, n.º 16).

56

O Tribunal de Justiça já declarou que se afigura razoável um prazo nacional de caducidade de três anos a contar da data do pagamento controvertido (Acórdão de 11 de julho de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, n.º 35 e jurisprudência referida).

57

No caso em apreciação, resulta da decisão de reenvio no processo C-126/18 que a prática nacional em causa no processo principal, baseada no artigo 164.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário, permite ao sujeito passivo reclamar juros para compensar as perdas sofridas desde o último período de declaração de 2005 devido à aplicação da condição das «aquisições pagas». De acordo com essa prática nacional, o pedido de pagamento de juros deverá ser feito até ao último dia do quinto ano civil posterior à entrada em vigor, em 27 de setembro de 2011, da lei de alteração — que criou o processo de reembolso do excedente IVA dedutível retido devido à condição das «aquisições pagas» —, ou seja, até 31 de dezembro de 2016.

58

Assim, constata-se que a referida prática nacional condiciona o direito de reclamar juros sobre o excedente de IVA dedutível retido pelo Estado em violação do direito da União a um prazo de prescrição de cinco anos a contar da data em vigor de uma legislação nacional que institui um processo de reembolso desse excedente. Importa constatar que tal prática nacional respeita os imperativos decorrentes do princípio da efetividade.

59

Em segundo lugar, no que concerne ao princípio da equivalência, o Tribunal de Justiça não dispõe de nenhum elemento que lhe permita duvidar da conformidade da prática nacional em causa no processo principal com este princípio, visto que o pedido de pagamento de juros está sujeito ao mesmo prazo de caducidade de cinco anos, sendo indiferente que o pedido seja baseado numa violação do direito da União ou na violação do direito interno com objeto e causa semelhantes.

60

Tendo em conta quanto precede, importa responder à segunda parte da sétima questão no processo C-126/18 que o direito da União e, em especial, os princípios da efetividade e da equivalência devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma prática de um Estado-Membro que estabelece um prazo de caducidade de cinco anos para os pedidos de pagamento de juros sobre o excedente de IVA dedutível retido devido à aplicação de uma norma nacional declarada contrária ao direito da União.

Quanto à terceira e quarta questões do processo C-126/18

61

Com as suas questões terceira e quarta no processo C-126/18, que importa apreciar conjuntamente, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o direito da União e, em especial, o artigo 183.º da Diretiva IVA e o princípio da efetividade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática de um Estado-Membro que, primeiro, condiciona o

pagamento de juros de mora resultantes do facto de a Administração Fiscal não ter procedido, no prazo estabelecido, ao pagamento de um crédito de juros devidos a título de reembolso de um excedente de IVA retido em violação do direito da União à apresentação de um pedido específico, ao passo que, noutros casos, tais juros são pagos oficiosamente, e, segundo, calcula esses juros a contar do fim de um prazo de 30 ou 45 dias de que dispõe a Administração para responder ao pedido, e não a partir da data em que o excedente se constituiu.

62

A título liminar, importa salientar que estas questões não se reportam à questão de saber se os juros se aplicam aos excedentes de IVA dedutível retidos em violação do direito da União, mas aos juros de mora previstos no artigo 37.º, n.os 4 e 6, do Código de Processo Tributário, que é aplicável em caso de mora da Administração no pagamento de um montante cuja restituição é pedida pelo sujeito passivo. A este respeito, resulta da decisão de reenvio no processo C-126/18 que a Dalmandi Mezgazdasági não fez o seu pedido de pagamento dos juros sobre os excedentes dessa sociedade relativos a diferentes períodos de declaração decorridos entre dezembro de 2005 e junho de 2011 logo após a entrada em vigor da lei de alteração que instituiu o processo de reembolso dos excedentes de IVA dedutível retidos pelo Estado húngaro devido à condição das «aquisições pagas» durante o ano de 2011, mas apenas em 30 de dezembro de 2016. Ora, o pedido de pagamento da Dalmandi Mezgazdasági, a contar de uma data anterior à data de apresentação do requerimento e ao fim do prazo de decisão da Administração, de juros de mora ao abrigo do artigo 37.º, n.º 6, do Código de Processo Tributário, foi recusado pela Administração Fiscal pelo facto de, na falta de pedido, nenhuma mora poder ser imputada à Administração.

63

Como salientou o advogado-geral no n.º 100 das suas conclusões, sendo os juros de mora previstos no artigo 37.º, n.os 4 e 6, do Código de Processo Tributário devidos em virtude do pagamento tardio pela Administração Fiscal de um crédito reclamado pelo sujeito passivo, o pagamento desses juros não decorre diretamente da obrigação derivada do direito da União de compensar as perdas resultantes da indisponibilidade do excedente de IVA retido em violação do direito da União, mas do incumprimento do prazo processual previsto no direito nacional por parte da Administração Fiscal.

64

Mas, não deixa de ser certo que, quando, como é o caso no processo principal, o crédito tem a sua causa na violação por um Estado-Membro do direito da União, o princípio da efetividade exige o pagamento de juros de mora em caso de pagamento tardio desse crédito pela Administração; a não ser assim, os Estados-Membros não seriam incentivados a compensar com a maior brevidade os efeitos decorrentes para os sujeitos passivos da aludida violação do direito da União.

65

No que se refere às condições em que esses juros são pagos, resulta da jurisprudência recordada no n.º 37 do presente acórdão que, na falta de legislação da União, cabe à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro prever essas condições, sob reserva, entre outros, dos princípios da equivalência e da efetividade.

66

No que se refere ao princípio da efetividade, que é o único referido nas questões terceira e quarta no processo C-126/18, a condição de apresentação de um requerimento do sujeito passivo para o pagamento dos juros de mora devidos em caso de atraso de pagamento pela Administração de um crédito resultante da violação do direito da União por um Estado não é, em si, suscetível de tornar na prática impossível o exercício do direito ao reembolso de um excedente de IVA retido em violação do direito da União. Como observou o Governo húngaro, é a com a apresentação desse pedido que o sujeito passivo informa a Administração Fiscal do seu crédito e é esse pedido que permite à Administração verificar o montante e o fundamento do crédito reclamado.

67

Considerando a autonomia processual de que gozam os Estados-Membros para preverem no direito nacional as condições processuais do pagamento dos juros vencidos sobre os montantes dos impostos cobrados em violação do direito da União, a exigência de apresentação de um pedido do sujeito passivo de pagamento de juros de mora por atraso de pagamento pela Administração de um crédito resultante da violação do direito da União pelo Estado não é contrário ao princípio da efetividade.

68

Por conseguinte, uma prática nacional que consiste em contar os juros de mora previstos pelo direito nacional em caso de pagamento tardio pela Administração Fiscal de um crédito na sequência do pedido do sujeito passivo a partir do termo de um prazo de 30 ou 45 dias de que dispõe a Administração para responder a esse pedido também não é contrária ao princípio da efetividade, sendo indiferente que o crédito se tenha constituído no contexto do reembolso de um excedente de IVA retido em violação do direito da União.

69

Nestas condições, deve responder-se à terceira e quarta questões no processo C-126/18 que o direito da União e, em especial, o princípio da efetividade devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma prática de um Estado-Membro que, primeiro, condiciona o pagamento de juros de mora resultantes do facto de a Administração Fiscal não ter procedido, no prazo estabelecido, ao pagamento de um crédito a título de reembolso de um excedente de IVA retido em violação do direito da União à apresentação de um pedido específico, ao passo que, noutros casos, tais juros são pagos oficiosamente, e, segundo, calcula esses juros a contar do fim de um prazo de 30 ou 45 dias de que dispõe a Administração para responder ao pedido, e não a partir da data em que o excedente se constituiu.

Quanto à quinta e sexta questões no processo C-126/18

70

Dado que, por um lado, a quinta questão no processo C-126/18 é colocada para o caso de o Tribunal de Justiça responder afirmativamente à quarta questão e, por outro, a sexta questão desse processo ser colocada para o caso de o Tribunal de Justiça responder afirmativamente à quinta questão, não é necessário responder a estas questões.

Quanto à oitava questão no processo C-126/18

71

Com a sua oitava questão no processo C-126/18, o tribunal de reenvio pergunta, em substância,

se o direito da União e, em especial, o artigo 183.o da Diretiva IVA e o princípio da efetividade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática de um Estado-Membro segundo a qual o pagamento de juros de mora pelo facto de a Administração Fiscal não ter procedido, no prazo estabelecido, ao pagamento de um crédito de juros resultante do dever de reembolso de um excedente IVA retido em violação do direito da União só pode ser feito, relativamente ao período em que se constituiu esse excedente, se da declaração do sujeito passivo relativa ao período em que esse Estado-Membro cessou a violação do direito da União constar um excedente de IVA dedutível.

72

A este respeito, decorre do despacho de reenvio no processo C-126/18 que a Dalmandi Mezgazdasági recebeu 7000 HUF (cerca de 22 euros) a título de juros de mora por incumprimento do prazo de resposta ao seu pedido de 30 de setembro de 2016 relativamente ao pagamento de juros sobre o excedente de IVA dedutível retido em violação do direito da União, relativamente a um período posterior ao seu pedido, mas a Administração Fiscal recusou-lhe o pagamento de juros relativamente ao período anterior ao seu pedido. Além disso, é ponto assente que da declaração da sociedade relativa ao período em que o Estado húngaro cessou a violação do direito da União não constava um excedente de IVA dedutível.

73

Ora, como resulta dos n.os 67 e 68 do presente acórdão, a Administração Fiscal podia recusar o pagamento de juros relativos ao período anterior ao pedido, sem com isso violar o princípio da efetividade.

74

Nestas condições, não é necessário responder à questão de saber se, tendo em conta os imperativos decorrentes deste princípio, a Administração podia recusar o pagamento de juros relativamente a esse período por uma razão diferente do atraso na apresentação do pedido, concretamente por falta de indicação de um excedente de IVA na declaração do sujeito passivo relativa ao período em que o Estado húngaro cessou a referida violação do direito da União.

Quanto às despesas

75

Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, a natureza de incidente suscitado perante os órgãos jurisdicionais de reenvio, compete a estes 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 (Segunda Secção) declara:

1)

O direito da União e, em especial, os princípios da efetividade e da neutralidade fiscal devem ser interpretados no sentido de que se opõem à prática de um Estado-Membro que consiste em calcular os juros aplicáveis aos excedentes de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) dedutível retidos por esse Estado-Membro para além de um prazo razoável, em violação do direito da União, aplicando uma taxa equivalente à taxa de base do banco central nacional, quando, por um

lado, essa taxa é mais baixa que aquela que um sujeito passivo que não seja uma instituição de crédito teria de pagar por um empréstimo de igual montante e, por outro, os juros sobre os excedentes de IVA em causa correm durante um período de declaração determinado, não sendo aplicados juros para compensar o sujeito passivo pela depreciação monetária resultante do decurso do tempo subsequente a esse período de declaração e até efetivo pagamento dos juros.

2)

O direito da União e, em especial, os princípios da efetividade e da equivalência devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma prática de um Estado? Membro que estabelece um prazo de caducidade de cinco anos para os pedidos de pagamento de juros sobre o excedente de imposto sobre o valor acrescentado dedutível retido devido à aplicação de uma norma nacional declarada contrária ao direito da União.

3)

O direito da União e, em especial, o princípio da efetividade devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma prática de um Estado? Membro que, primeiro, condiciona o pagamento de juros de mora resultantes do facto de a Administração Fiscal não ter procedido, no prazo estabelecido, ao pagamento de um crédito a título de reembolso de um excedente de IVA retido em violação do direito da União à apresentação de um pedido específico, ao passo que, noutros casos, tais juros são pagos oficiosamente, e, segundo, calcula esses juros a contar do fim de um prazo de 30 ou 45 dias de que dispõe a Administração para responder ao pedido, e não a partir da data em que o excedente se constituiu.

Assinaturas

(*1) Língua do processo: húngaro.