

Downloaded via the EU tax law app / web

Processos apensos C-283/06 e C-312/06

KÖGÁZ rt e o.

contra

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője

e

OTP Garancia Biztosító rt

contra

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal

(pedidos de decisão prejudicial apresentados pelo Zala Megyei Bíróság e

pelo Legfelsőbb Bíróság)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 33.º, n.º 1 – Conceito de ‘impostos sobre o volume de negócios’ – Imposto local sobre as actividades económicas»

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 11 de Outubro de 2007

Sumário do acórdão

1. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Proibição de cobrar outros impostos nacionais que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios*

*(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 33.º, n.º 1)*

2. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Proibição de cobrar outros impostos nacionais que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios*

*(Directiva 77/388 do Conselho, artigos 17.º, n.º 2, e 33.º, n.º 1)*

1. Para apreciar se um imposto, um direito ou uma taxa tem a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, alterada pela Directiva 91/680, há que verificar, designadamente, se tem por efeito comprometer o funcionamento do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, onerando a circulação dos bens e dos serviços e incidindo sobre as transacções comerciais de modo comparável ao que caracteriza o referido imposto.

A este respeito, deve, em todo o caso, considerar-se que oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao imposto sobre o valor acrescentado os impostos, direitos e taxas que apresentam as características essenciais do referido imposto, mesmo que não sejam em tudo idênticos a este.

Em contrapartida, o artigo 33.º da Sexta Directiva não se opõe à manutenção ou à introdução de um imposto que não apresente uma das características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado.

As referidas características são quatro: a aplicação geral do imposto sobre o valor acrescentado às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; a fixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que forneça; a cobrança deste imposto em cada fase do processo de produção e de distribuição, incluindo a da venda a retalho, qualquer que seja o número de transacções ocorridas anteriormente; a dedução do imposto sobre o valor acrescentado devido por um sujeito passivo dos montantes pagos nas fases anteriores do processo de produção e de distribuição, de modo que este imposto só se aplique, numa dada fase, ao valor acrescentado nessa fase e que a carga final do referido imposto seja, em definitivo, suportada pelo consumidor

(cf. n.os 34?37)

2. O artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, alterada pela Directiva 91/680, deve ser interpretado no sentido de que não obsta à manutenção de um tributo fiscal que apresente as características do imposto local húngaro sobre as actividades económicas. Efectivamente, este imposto distingue-se do imposto sobre o valor acrescentado de tal modo que não pode ser qualificado de imposto com a natureza de imposto sobre o volume de negócios na acepção da referido disposição.

Em primeiro lugar, enquanto o imposto sobre o valor acrescentado é cobrado transacção por transacção na fase da comercialização e o seu montante é proporcional ao preço dos bens ou dos serviços prestados, um imposto como o que está em questão é, pelo contrário, cobrado sobre a diferença, estabelecida em função da legislação contabilística, entre o volume de negócios referente aos bens vendidos ou aos serviços prestados no decurso de um exercício fiscal, por um lado, e o preço de aquisição dos bens vendidos, o valor dos serviços prestados por terceiros e o custo das matérias-primas, por outro. Sendo tal imposto calculado com base num volume de negócios periódico, não é possível determinar com precisão o montante deste imposto que é eventualmente repercutido no cliente por ocasião de cada venda de bens ou de cada prestação de serviços, pelo que tal imposto não pode ser considerado proporcional ao preço dos bens ou dos serviços prestados.

Seguidamente, enquanto o sujeito passivo está, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, autorizado a deduzir do imposto sobre o valor acrescentado de que é devedor o devido ou pago sobre todos os bens ou serviços utilizados para os fins das suas operações tributáveis, no respeitante ao regime geral do imposto em questão, a dedução, que só intervém na fase da determinação da matéria colectável deste imposto, é realizada na medida do preço de aquisição dos bens vendidos, do valor dos serviços prestados por terceiros e do custo das matérias-primas. A matéria colectável do imposto em questão não está assim circunscrita ao valor acrescentado numa determinada fase do processo de produção e de distribuição, mas abrange o volume de negócios global do sujeito passivo, unicamente amputado dos referidos elementos.

Por último, enquanto o imposto sobre o valor acrescentado, através do mecanismo de dedução do imposto previsto nos artigos 17.º a 20.º da Sexta Directiva, onera unicamente o consumidor final, sendo perfeitamente neutro relativamente aos sujeitos passivos que intervêm no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação final, qualquer que seja o número de transacções que tenham lugar, o mesmo não ocorre relativamente ao imposto em questão. Efectivamente, não há qualquer certeza de que o encargo deste imposto seja, em última análise,

repercutido no consumidor final do modo característico de um imposto sobre o consumo como o imposto sobre o valor acrescentado.

(cf. n.os 39, 40, 44, 45, 47, 51, 52, 60, 61 e disp.)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

11 de Outubro de 2007 (\*)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 33.º, n.º 1 – Conceito de ‘impostos sobre o volume de negócios’ – Imposto local sobre as actividades económicas»

Nos processos apensos C-283/06 e C-312/06,

que têm por objecto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentados pelo Zala Megyei Bíróság (Hungria) (C-283/06) e pelo Legfelsőbb Bíróság (Hungria) (C-312/06), por despachos de 16 de Janeiro e 10 de Julho de 2006, entrados no Tribunal de Justiça em 29 de Junho e 18 de Julho de 2006, nos processos

**KÖGÁZ rt,**

**E.ON IS Hungary kft,**

**E.ON DÉDÁSZ rt,**

**Schneider Electric Hungária rt,**

**TESCO Áruházak rt,**

**OTP Garancia Biztosító rt,**

**OTP Bank rt,**

**ERSTE Bank Hungary rt,**

**Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (C-283/06)**

contra

**Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője,**

e

**OTP Garancia Biztosító rt (C-312/06)**

contra

**Vas Megyei Közigazgatási Hivatal,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

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

advogado-geral: J. Mazák,

secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 28 de Junho de 2007,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de KÖGÁZ rt, E?ON IS Hungary kft, E?ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt e ERSTE Bank Hungary rt, por P. Oszkó, ügyvéd,
- em representação da Vodafon Magyarország Mobil Távközlési rt, por D. Deák, ügyvéd,
- em representação do Governo húngaro, por J. Fazekas e R. Somssich, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou e V. Bottka, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

### **Acórdão**

1 No processo C?283/06, o pedido de decisão prejudicial é relativo à interpretação, por um lado, do anexo X, capítulo 4, ponto 3, alínea a), do Acto relativo às condições de adesão da República Checa, da República da Estónia, da República de Chipre, da República da Letónia, da República da Lituânia, da República da Hungria, da República de Malta, da República da Polónia, da República da Eslovénia e da República Eslovaca e às adaptações dos Tratados em que se funda a União Europeia (JO 2003, L 236, p. 33, a seguir «acto de adesão»), e, por outro, do artigo 33.º 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), conforme alterada pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388 (JO L 376, p. 1, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe nove sociedades de direito húngaro, a KÖGÁZ rt, a E?ON IS Hungary kft, a E?ON DÉDÁSZ rt, a Schneider Electric Hungária rt, a TESCO Áruházak rt, a OTP Garancia Biztosító rt, a OTP Bank rt, a ERSTE Bank Hungary rt e a Vodafon Magyarország Mobil Távközlési rt (a seguir, conjuntamente, «recorrentes no processo principal no processo C?283/06»), ao Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezet?je (director da autoridade administrativa da província de Zala, a seguir «recorrido no processo principal no processo C?283/06») a respeito dos pagamentos por conta de um imposto local sobre as

actividades económicas que as referidas sociedades foram intimadas a pagar no tocante ao exercício referente ao ano de 2005.

3 No processo C-312/06, o pedido de decisão prejudicial é relativo à interpretação, por um lado, do anexo X, capítulo 4, ponto 3, alínea a), do acto de adesão e, por outro, do artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

4 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a OTP Garancia Biztosító rt, sociedade de direito húngaro (a seguir «recorrente no processo principal no processo C-312/06»), ao Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (autoridade administrativa da província de Vas, a seguir «recorrida no processo principal no processo C-312/06») a respeito dos pagamentos por conta de um imposto local sobre as actividades económicas que a referida sociedade foi intimada a pagar no tocante aos exercícios que terminaram, respectivamente, em 15 de Setembro de 2005 e em 15 de Março de 2006.

## **Quadro jurídico**

### *A regulamentação comunitária*

#### O acto de adesão

5 O anexo X do acto de adesão, intitulado «Lista a que se refere o artigo 24.º do acto de adesão: Hungria», comporta um capítulo 4, intitulado «Política de concorrência», que se reporta ao capítulo 1 do título VI do Tratado CE, relativo às regras de concorrência.

6 Neste capítulo 4, figura um ponto 3, intitulado «Auxílio fiscal das autoridades locais», cuja alínea a) prevê:

«Sem prejuízo dos artigos 87.º e 88.º do Tratado CE, a Hungria pode aplicar, até 31 de Dezembro de 2007, inclusive, reduções do imposto sobre empresas locais até 2% das receitas líquidas das empresas, concedidas pelo governo local por um período limitado com base nos artigos 6.º e 7.º da Lei C de 1990 relativa aos impostos locais, alterada pelos n.os 1 e 2 do artigo 79.º da Lei L de 2001 relativa à alteração da legislação financeira, alterada pelo artigo 158.º da Lei XLII de 2002 relativa à alteração de leis em matéria de impostos, contribuições e outros pagamentos orçamentais.»

#### A Sexta Directiva

7 O artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos e apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos, direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

### *A legislação nacional*

8 Das indicações constantes das decisões de reenvio, resulta que a Lei C de 1990 relativa aos impostos locais (a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvényt, a seguir «Lei de 1990») habilita as autarquias da Hungria a instituírem, no respectivo território, um imposto local sobre as actividades

económicas (helyi ipar?zési adó, a seguir «HIPA»).

9 Sempre de acordo com estas indicações:

- o HIPA não é um imposto geral cobrado em todo o território nacional, mas um imposto local cuja introdução, revogação e alteração se inscrevam no poder discricionário das autoridades autárquicas;
- nas autarquias em que foi introduzido, incide sobre todas as actividades económicas exercidas a título permanente ou temporário no território da autarquia em questão, sendo o empresário o seu sujeito passivo;
- no caso de uma actividade económica permanente, a matéria colectável desse imposto é constituída pelo volume de negócios líquido que corresponde aos bens vendidos ou aos serviços prestados durante um determinado período, depois de deduzido o custo da aquisição dos referidos bens, o valor dos serviços prestados por terceiros e o custo das matérias-primas;
- no caso dos empresários individuais e dos pequenos produtores agrícolas, a matéria colectável do referido imposto corresponde à base tributária fixada por valor estimado e determinada em conformidade com a lei relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, majorada de 20%;
- no caso das empresas sujeitas ao imposto sobre as empresas simplificado (*egyszer?sített vállalkozói adó*), a matéria colectável do HIPA pode corresponder a 50% do imposto sobre as empresas simplificado;
- a autoridade autárquica que introduziu o HIPA pode conceder isenções e benefícios fiscais, dos quais, porém, só podem aproveitar as empresas cuja matéria colectável desse imposto não exceda 2,5 milhões de HUF, ou um montante inferior eventualmente fixado pela referida autoridade;
- está previsto um benefício fiscal especial em caso de aumento do número de empregados durante o exercício fiscal (redução da matéria colectável à razão de 1 milhão de HUF por pessoa contratada);
- no caso de uma actividade económica permanente, a taxa anual máxima do HIPA foi fixada em 2%;
- os sujeitos passivos não estão obrigados a inscrever expressamente o montante do HIPA nas facturas e nos documentos contabilísticos; a Lei de 1990 não comporta qualquer disposição que preveja a possibilidade de deduzir o HIPA eventualmente incluído no preço dos bens ou dos serviços adquiridos pelo sujeito passivo;
- a Lei de 1990 não prevê expressamente que o HIPA possa ser repercutido sobre o consumidor, mas este imposto pode ser incluído no preço ao consumo;
- paralelamente ao HIPA, existe, na Hungria, um imposto sobre o valor acrescentado (*átlános forgalmi adó*), regulado pela Lei LXXIV de 1992.

## **Os litígios nos processos principais e as questões prejudiciais**

*Processo C?283/06*

10 Com uma série de decisões tomadas em 2005, o recorrido no processo principal no

processo C-283/06 confirmou as decisões respeitantes à obrigação de proceder ao pagamento dos montantes por conta do HIPA para o ano de 2005, tomadas pelas várias autoridades autárquicas no tocante às recorrentes no processo principal no referido processo.

11 O dito recorrido baseou as suas decisões no artigo 41.º, n.os 1 e 2, da Lei de 1990, bem como em diversos regulamentos locais que introduziram o HIPA. Considera que as recorrentes no processo principal no processo C-283/06 reconheceram as suas obrigações fiscais a título desse imposto ao apresentarem a respectiva declaração e, por conseguinte, estão obrigadas a proceder ao devido pagamento por conta. Em algumas das suas decisões, refutou a objecção segundo a qual, por força do artigo 33.º da Sexta Directiva, o HIPA está desprovido de base legal, porquanto se trata de um imposto com a natureza de um imposto sobre o volume de negócios.

12 As recorrentes no processo principal no processo C-283/06 interpuseram recursos das referidas decisões para o Zala Megyei Bíróság (tribunal provincial de Zala). Essencialmente, alegam que as decisões são ilegais, pois, a partir de Maio de 2004, deixaram de estar sujeitas ao HIPA em razão da aplicabilidade directa do artigo 33.º da Sexta Directiva.

13 O órgão jurisdicional de reenvio entende que o ponto 3, alínea a), do capítulo 4 do anexo X do acto de adesão pode ser interpretado no sentido de que introduz uma derrogação provisória que permite manter o HIPA ou, pelo menos, de que, ao permitir até 31 de Dezembro de 2007 reduções deste imposto, as partes contratantes admitiram transitoriamente a compatibilidade do referido imposto com o direito comunitário.

14 No caso de o Tribunal de Justiça partilhar deste entendimento, o órgão jurisdicional de reenvio considera que será supérflua qualquer outra questão. No caso contrário, entende que é necessário obter uma interpretação do conceito de imposto com a natureza de imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva.

15 Foi neste contexto que o Zala Megyei Bíróság decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as duas seguintes questões prejudiciais:

«1) O capítulo 4, ponto 3, alínea a), do anexo X do [acto de adesão] [...] deve ser interpretado no sentido de que:

– a República da Hungria obteve uma derrogação provisória que lhe permite manter o [HIPA] ou que

– o acto de adesão, ao contemplar a possibilidade de a República da Hungria manter as reduções fiscais relativas [ao HIPA], reconheceu?lhe o direito (transitório) de manter impostos da mesma natureza que o imposto local sobre as actividades económicas?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão, [...] numa interpretação correcta da Sexta Directiva [...], quais são os critérios por força dos quais se considera que um imposto não tem a natureza de imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º [desta] directiva?»

*Processo C-312/06*

16 Com uma decisão tomada no decurso de 2005, a recorrida no processo principal no processo C-312/06 confirmou a decisão tomada por uma autoridade autárquica a respeito da recorrente no processo principal no referido processo que lhe impôs a obrigação de proceder ao pagamento dos montantes por conta do HIPA para os exercícios que terminaram, respectivamente, em 15 de Setembro de 2005 e em 15 de Março de 2006.

17 Esta decisão, tomada com base nos artigos 39.º, n.º 1, e 41.º, n.º 2, da Lei de 1990, bem como no artigo 8.º, n.º 1, do regulamento local n.º 13/2003 (III.27), justificava-se pelo facto de, no termo de uma avaliação do HIPA durante as negociações de adesão, a República da Hungria ter obtido, no acto de adesão, uma derrogação até 31 de Dezembro de 2007 a respeito das derrogações a esse imposto. Segundo a recorrida no processo principal no processo C-312/06, pode-se inferir das indicações que constam do acto de adesão sobre a concepção do referido imposto que este foi aprovado pela União Europeia.

18 A recorrente no processo principal no processo C-312/06 interpôs recurso da dita decisão para o Vas Megyei Bíróság (tribunal provincial de Vas). Alegou que esta era ilegal, por ser o HIPA um imposto sobre o volume de negócios, cuja manutenção pela República da Hungria após a sua adesão à União é contrária ao artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva e, de resto, por este não poder ser considerado provisoriamente autorizado pelo acto de adesão.

19 O Vas Megyei Bíróság negou provimento a este recurso, essencialmente, por a concessão, através do acto de adesão, de uma derrogação provisória à República da Hungria no tocante às reduções do HIPA significar necessariamente que a União autorizou a manutenção transitória deste imposto.

20 A recorrente no processo principal no processo C-312/06 interpôs recurso da decisão do Vas Megyei Bíróság para o Legfelsőbb Bíróság (Supremo Tribunal).

21 O órgão jurisdicional de reenvio entende que, se o ponto 3, alínea a), do capítulo 4 do anexo X do acto de adesão puder ser interpretado no sentido de que as partes contratantes, ao permitirem uma derrogação temporária a respeito das reduções do HIPA, também permitiram uma derrogação a respeito deste imposto enquanto tal, este será, pois, compatível com o direito comunitário até 31 de Dezembro de 2007. Ao invés e em caso de uma interpretação em sentido contrário, haverá que determinar, à luz do artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva, se, com base nos critérios materiais essenciais que comporta esta disposição, um imposto como o HIPA é um imposto com a natureza de um imposto sobre o volume de negócios.

22 Nestas condições, o Legfelsőbb Bíróság decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as duas seguintes questões prejudiciais:

«1) O capítulo 4, ponto 3, alínea a), do anexo X do [acto de adesão] [...] deve ser interpretado no sentido de que se trata de uma excepção transitória, que permite à República da Hungria manter o [HIPA], ou, mais precisamente, de que o acto de adesão, ao contemplar a possibilidade de a República da Hungria manter as reduções fiscais relativas ao [HIPA], reconheceu-lhe o direito transitório de manter impostos da mesma natureza que [este] imposto?



2) O artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva [...] deve ser interpretado no sentido de que proíbe a manutenção de um imposto [o HIPA] que incide sobre as actividades lucrativas das empresas e se caracteriza fundamentalmente por recair sobre as receitas líquidas, depois de deduzido o custo de aquisição dos bens vendidos e dos serviços prestados por terceiros e as despesas com equipamento? Isto é, face ao referido artigo, este imposto pode ser qualificado como imposto sobre o volume de negócios?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

23 Como sugeriram a KÖGÁZ rt, a E?ON IS Hungary kft, a E?ON DÉDÁSZ rt, a Schneider Electric Hungária rt, a TESCO Áruházak rt, a OTP Garancia Biztosító rt, a OTP Bank rt e a ERSTE Bank Hungary rt (a seguir, conjuntamente, «KÖGÁZ e o.»), o Governo húngaro e a Comissão das Comunidades Europeias, há que começar por examinar a segunda questão colocada por ambos os órgãos jurisdicionais de reenvio, relativa à interpretação do artigo 33.º da Sexta Directiva.

24 No processo C?283/06, esta questão incide sobre os critérios que permitem identificar um imposto que não tenha a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva.

25 Lida no seu contexto, pretende-se com a referida questão, tal como com a segunda questão no processo C?312/06, saber se o dito artigo 33.º deve ser interpretado no sentido de que obsta à manutenção de um imposto que possua características como as do HIPA.

26 Para interpretar o artigo 33.º da Sexta Directiva, importa situar esta disposição no seu contexto legislativo. Para esse fim, é útil começar por recordar os objectivos que se pretenderam atingir com a instituição de um sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») (acórdão de 3 de Outubro de 2006, Banca Popolare di Cremona, C?475/03, Colect., p. I?9373, n.º 18).

27 Resulta dos considerandos da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, 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), que a harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios deve permitir instituir um mercado comum, que permita uma concorrência sã e apresente características análogas às de um mercado interno, eliminando diferenças de tributação susceptíveis de falsear as condições de concorrência e entravar as trocas comerciais (acórdãos de 8 de Junho de 1999, Pelzl e o., C?338/97, C?344/97 e C?390/97, Colect., p. I?3319, n.º 14, e Banca Popolare di Cremona, já referido, n.º 19).

28 A instituição de um sistema comum do IVA foi realizada pela Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6), e pela Sexta Directiva (acórdãos, já referidos, Pelzl e o., n.º 15, e Banca Popolare di Cremona, n.º 20).

29 O princípio do sistema comum do IVA consiste, nos termos do artigo 2.º da Primeira Directiva 67/227, em aplicar aos bens e aos serviços, até ao estágio do comércio a retalho, 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 (v., designadamente, acórdãos de 27 de Novembro de 1985,

Rousseau Wilmot, 295/84, Recueil, p. 3759, n.º 15; de 3 de Março de 1988, Bergandi, 252/86, Colect., p. 1343, n.º 15; de 13 de Julho de 1989, Wisselink e o., 93/88 e 94/88, Colect., p. 2671, n.º 18; Pelzl e o., já referido, n.º 16, e Banca Popolare di Cremona, já referido, n.º 21).

30 Todavia, em cada transacção, o IVA apenas é exigível após se ter procedido à dedução do montante do IVA que onerou directamente o custo dos diversos elementos constitutivos do preço dos bens e dos serviços. O mecanismo das deduções é regulado pelo artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, de modo que os sujeitos passivos estão autorizados a deduzir do IVA devido os montantes de IVA que já tenham onerado a montante os bens ou os serviços e que este imposto apenas incide, em cada estágio, sobre o valor acrescentado, sendo, em definitivo, suportado pelo consumidor final (acórdãos, já referidos, Pelzl e o., n.º 17, e Banca Popolare di Cremona, n.º 22).

31 Para atingir o objectivo da igualdade das condições de tributação de uma mesma operação, qualquer que seja o Estado-Membro em que ocorra, o sistema comum do IVA devia substituir, nos termos dos considerandos da Segunda Directiva 67/228, os impostos sobre o volume de negócios em vigor nos diferentes Estados-Membros (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Pelzl e o., n.º 18, e Banca Popolare di Cremona, n.º 23).

32 Nesta ordem de considerações, o artigo 33.º da Sexta Directiva só permite que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos, direitos e taxas sobre as entregas de bens, as prestações de serviços ou as importações que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Pelzl e o., n.º 19, e Banca Popolare di Cremona, n.º 24).

33 Em contrapartida, o direito comunitário não comporta, no seu estado actual, qualquer disposição específica que vise excluir ou limitar a faculdade de os Estados-Membros instituírem impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios (acórdãos Wisselink e o., já referido, n.º 13, e de 19 de Fevereiro de 1998, SPAR, C?318/96, Colect., p. I?785, n.º 21). Resulta mesmo do artigo 33.º da Sexta Directiva que o direito comunitário permite a existência de regimes de tributação paralelos ao IVA (acórdãos Wisselink e o., já referido, n.º 14; de 19 de Março de 1991, Giant, C?109/90, Colect., p. I?1385, n.º 9, e SPAR, já referido, n.º 21; v. igualmente, neste sentido, acórdão de 8 de Julho de 1986, Kerrutt, 73/85, Colect., p. 2219, n.º 22).

34 Para apreciar se um imposto, um direito ou uma taxa tem a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva, há que verificar, designadamente, se tem por efeito comprometer o funcionamento do sistema comum do IVA, onerando a circulação dos bens e dos serviços e incidindo sobre as transacções comerciais de modo comparável ao que caracteriza o IVA (acórdãos, já referidos, Pelzl e o., n.º 20, e Banca Popolare di Cremona, n.º 25; v. igualmente, neste sentido, acórdão de 9 de Março de 2000, EKW e Wein & Co, C?437/97, Colect., p. I?1157, n.º 20 e a jurisprudência aí indicada).

35 O Tribunal de Justiça esclareceu, a este respeito, que, em todo o caso, se deve considerar que oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao IVA os impostos, direitos e taxas que apresentam as características essenciais do IVA, mesmo que não sejam em tudo idênticos a este (acórdãos de 31 de Março de 1992, Dansk Denkavit e Poulsen Trading, C?200/90, Colect., p. I?2217, n.os 11 e 14; de 29 de Abril de 2004, GIL Insurance e o., C?308/01, Colect., p. I?4777, n.º 32, e Banca Popolare di Cremona, já referido, n.º 26).

36 Em contrapartida, o artigo 33.º da Sexta Directiva não se opõe à manutenção ou à introdução de um imposto que não apresente uma das características essenciais do IVA (acórdãos de 17 de Setembro de 1997, Solisnor?Estaleiros Navais, C?130/96, Colect., p. I?5053, n.os 19 e 20; GIL Insurance e o., já referido, n.º 34, e Banca Popolare di Cremona, já referido, n.º

27).

37 O Tribunal de Justiça esclareceu quais são as características essenciais do IVA. Não obstante algumas diferenças de redacção, resulta da sua jurisprudência que as referidas características são quatro: a aplicação geral do IVA às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; a fixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que forneça; a cobrança deste imposto em cada fase do processo de produção e de distribuição, incluindo a da venda a retalho, qualquer que seja o número de transacções ocorridas anteriormente; a dedução do IVA devido por um sujeito passivo dos montantes pagos nas fases anteriores do processo de produção e de distribuição, de modo que este imposto só se aplique, numa dada fase, ao valor acrescentado nessa fase e que a carga final do referido imposto seja, em definitivo, suportada pelo consumidor (acórdão Banca Popolare di Cremona, já referido, n.º 28).

38 Para evitar resultados discordantes em relação ao objectivo prosseguido pelo sistema comum do IVA tal como recordado nos n.os 27 a 34 do presente acórdão, qualquer comparação entre as características de um imposto como o HIPA e as do IVA deve ser feita à luz desse objectivo. Neste âmbito, deve ser reservada uma atenção particular à exigência de que a neutralidade do sistema comum do IVA seja sempre garantida (acórdão Banca Popolare di Cremona, já referido, n.º 29).

39 No caso em apreço e quanto à segunda característica essencial do IVA, importa em primeiro lugar referir que, enquanto o IVA é cobrado transacção por transacção na fase da comercialização e o seu montante é proporcional ao preço dos bens ou dos serviços prestados (acórdão Banca Popolare di Cremona, já referido, n.º 30), um imposto como o HIPA é, pelo contrário, cobrado sobre a diferença, estabelecida em função da legislação contabilística, entre o volume de negócios referente aos bens vendidos ou aos serviços prestados no decurso de um exercício fiscal, por um lado, e o preço de aquisição dos bens vendidos, o valor dos serviços prestados por terceiros e o custo das matérias-primas, por outro.

40 Portanto, sendo tal imposto calculado com base num volume de negócios periódico, não é possível determinar com precisão o montante deste imposto que é eventualmente repercutido no cliente por ocasião de cada venda de bens ou de cada prestação de serviços, pelo que não está preenchida a condição da proporcionalidade desse montante aos preços recebidos pelo sujeito passivo (v., neste sentido, acórdão Pelzl e o., já referido, n.º 25).

41 Além disso, como salientou a Comissão, a regulamentação sobre o HIPA comporta, para um certo número de casos, regras simplificadas, com amplo recurso à fixação por estimativa, para a determinação da matéria colectável do imposto por referência ou à base tributária de outro imposto majorada de uma percentagem fixa (caso dos empresários individuais e dos pequenos produtores agrícolas), ou a uma percentagem fixa de outro imposto (caso das empresas sujeitas ao imposto sobre as empresas simplificado).

42 Nestes casos, a matéria colectável do HIPA é, manifestamente, determinada por outros parâmetros que não o preço dos bens ou dos serviços pago pelos clientes (v., por analogia, acórdão de 7 de Maio de 1992, Bozzi, C-347/90, Colect., p. I-2947, n.º 15).

43 Estas regras específicas contribuem para reforçar a inexistência global de um nexo de proporcionalidade entre o montante pago pelo sujeito passivo a título de um imposto como o HIPA e o preço dos bens ou dos serviços fornecidos por este sujeito passivo.

44 Nestas condições, tal imposto não pode ser considerado proporcional ao preço dos bens ou dos serviços prestados.

45 Seguidamente e a respeito da quarta característica essencial do IVA, há que salientar, em primeiro lugar, que, enquanto o sujeito passivo está, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, autorizado a deduzir do IVA de que é devedor o devido ou pago sobre todos os bens ou serviços utilizados para os fins das suas operações tributáveis, no respeitante ao regime geral do HIPA, a dedução, que só intervém na fase da determinação da matéria colectável deste imposto, é realizada na medida do preço de aquisição dos bens vendidos, do valor dos serviços prestados por terceiros e do custo das matérias-primas.

46 Assim, dos debates havidos na audiência resulta que, no tocante aos serviços prestados ao sujeito passivo, unicamente os custos que satisfaçam os critérios definidos pela legislação aplicável, como os dos serviços fornecidos por subcontratantes ou intermediários, ou ainda os dos serviços a que o sujeito passivo recorreu e que por seu turno forneceu aos seus clientes de modo inalterado (serviços «inalterados»), podem ser abatidos pelo referido sujeito passivo à matéria tributável do HIPA. Em contrapartida, a referida matéria colectável não pode ser reduzida na medida do montante de custos como os dos serviços de peritagem ou os relacionados com serviços que foram fornecidos ao sujeito passivo para os fins das suas actividades e que este último não voltou a introduzir como tais no circuito económico (serviços «adquiridos»).

47 Portanto, a matéria colectável do HIPA não está circunscrita ao valor acrescentado numa determinada fase do processo de produção e de distribuição, mas abrange o volume de negócios global do sujeito passivo, unicamente amputado dos elementos identificados no n.º 45 do presente acórdão (v., por analogia, acórdão Pelzl e o., já referido, n.º 23).

48 Em segundo lugar, é realmente verdade que a existência de diferenças no que respeita ao método segundo o qual a dedução do imposto já pago é calculada não pode fazer com que um imposto seja subtraído à proibição contida no artigo 33.º da Sexta Directiva se essas diferenças forem apenas de ordem técnica e não impedirem que esse imposto opere, no essencial, da mesma forma que o IVA (acórdão Banca Popolare di Cremona, já referido, n.º 31).

49 É também verdade que, como observaram a KÖGÁZ e o. e a Vodafone, para que um imposto tenha a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, não é necessário que a legislação nacional que lhe é aplicável preveja expressamente que possa ser repercutido sobre os consumidores (acórdão de 26 de Junho de 1997, Careda e o., C-370/95 a C-372/95, Colect., p. I-3721, n.º 18) nem que o referido imposto seja objecto de menção distinta na factura emitida ao cliente (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Dansk Denkavit e Poulsen Trading, n.os 13 e 14, e Careda e o., n.os 23 e 26).

50 Em contrapartida, um imposto que onera as actividades produtivas de uma forma tal que não seja certo que, à semelhança de um imposto sobre o consumo como o IVA, seja suportado, em definitivo, pelo consumidor final é susceptível de ser excluído do campo de aplicação do artigo 33.º da Sexta Directiva (acórdão Banca Popolare di Cremona, já referido, n.º 31).

51 No caso vertente, enquanto o IVA, através do mecanismo de dedução do imposto previsto nos artigos 17.º a 20.º da Sexta Directiva, onera unicamente o consumidor final, sendo perfeitamente neutro relativamente aos sujeitos passivos que intervêm no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação final, qualquer que seja o número de transacções que tenham lugar (v., neste sentido, acórdãos de 24 de Outubro de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Colect., p. I-5339, n.os 19, 22 e 23; de 15 de Outubro de 2002, Comissão/Alemanha, C-427/98, Colect., p. I-8315, n.º 29, e Banca Popolare di Cremona, já referido, n.º 32), o mesmo não ocorre

relativamente a um imposto como o HIPA.

52 Efectivamente e como observou a Comissão, decorre das indicações constantes das decisões de reenvio que não há qualquer certeza de que o encargo que o HIPA representa seja, em última análise, repercutido no consumidor final do modo característico de um imposto sobre o consumo como o IVA.

53 Assim, os órgãos jurisdicionais de reenvio salientam que, pela sua própria natureza, o HIPA não é necessariamente repercutido. Acrescentam que, quando o é, o adquirente pode de tal não estar ciente, caso em que o imposto repercutido no preço dos bens ou serviços que adquiriu na qualidade de sujeito passivo não será repercutido no preço dos bens ou dos serviços que ele próprio fornece aos seus clientes.

54 De resto, como salientou o Governo húngaro, sendo o HIPA calculado com base num volume de negócios periódico, um sujeito passivo não pode determinar com precisão o montante de HIPA que já terá sido incluído no preço de aquisição de bens e serviços (v., por analogia, acórdão Banca Popolare di Cremona, já referido, n.º 33) nem a fracção do HIPA eventualmente repercutido no consumidor por ocasião de cada venda de bens ou prestação de serviços (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Giant, n.º 14, e Pelzl e o., n.º 25).

55 Além disso, e como observou este mesmo governo, se, para repercutir o encargo do imposto devido em relação às suas próprias actividades sobre a fase seguinte do processo de distribuição ou de consumo, um sujeito passivo pudesse incluir esse encargo no seu preço de venda, a matéria colectável do HIPA compreenderia, seguidamente, também o próprio imposto, pelo que o HIPA seria, assim, calculado sobre um montante fixado a partir de um preço de venda incorporando antecipadamente o imposto a pagar (v., por analogia, acórdão Banca Popolare di Cremona, já referido, n.º 33).

56 De qualquer modo, embora se possa supor que um sujeito passivo do HIPA que pratica a venda ao consumidor final terá em conta, para fixar o seu preço, o montante do imposto incorporado nos seus custos gerais, nem todos os sujeitos passivos gozam da possibilidade de repercutir desse modo, ou de repercutir totalmente, o encargo do imposto (v., por analogia, acórdãos, já referidos, Pelzl e o., n.º 24, e Banca Popolare di Cremona, n.º 34).

57 Resulta das precedentes considerações que, tendo em conta estas características, um imposto como o HIPA não foi concebido para ser repercutido sobre o consumidor final do modo que é característico do IVA.

58 A este respeito, tal imposto distingue-se de uma contribuição como a que esteve na origem do acórdão Dansk Denkavit e Poulsen Trading, já referido, e que foi declarada incompatível com o sistema comum do IVA no n.º 14 desse acórdão, na medida em que essa contribuição se destinava a ser repercutida no consumidor final, como resulta do n.º 3 do referido acórdão. A referida contribuição era ainda cobrada sobre uma matéria colectável idêntica à utilizada para o IVA e era cobrada em paralelo com este último, como resulta do n.º 8 do mesmo acórdão.

59 Por conseguinte e mesmo supondo que, como sustentaram a KÖGÁZ e o. e a Vodafone, o HIPA é de aplicação geral nas autarquias que o introduziram, esta circunstância não basta para o qualificar de imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva, na medida em que não incide sobre as transacções comerciais de uma forma comparável à que caracteriza o IVA (v., neste sentido, acórdão Pelzl e o., já referido, n.º 27).

60 Tendo em conta o conjunto das precedentes considerações, conclui-se que um imposto com as características do HIPA se distingue do IVA de tal modo que não pode ser qualificado de

imposto com a natureza de imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

61 Por conseguinte, há que responder à segunda questão submetida pelos órgãos jurisdicionais de reenvio que o artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não obsta à manutenção de um tributo fiscal que apresente as características do imposto em causa no processo principal.

62 Nestas condições, não há que responder à primeira questão submetida por estes órgãos jurisdicionais a respeito do n.º 3, alínea a), do capítulo 4 do anexo X do acto de adesão.

### **Quanto às despesas**

63 Revestindo os processos, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante os órgãos jurisdicionais de reenvio, compete a estes decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

**O artigo 33.º, n.º 1, 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, conforme alterada pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388, deve ser interpretado no sentido de que não obsta à manutenção de um tributo fiscal que apresente as características do imposto em causa no processo principal.**

Assinaturas

\* Língua do processo: húngaro.