

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção)

17 de outubro de 2019 (*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 146.º – Isenções na exportação – Conceito de “entrega de bens” – Artigo 131.º – Condições definidas pelos Estados-Membros – Princípio da proporcionalidade – Princípio da neutralidade fiscal – Provas – Fraude – Prática de um Estado-Membro que consiste em recusar o direito à isenção quando o adquirente de bens exportados não está identificado»

No processo C-653/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), por Decisão de 19 de junho de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de outubro de 2018, no processo

Unitel sp. z o.o.

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção),

composto por: I. Jarukaitis (relator), presidente de secção, M. Ilešič e C. Lycourgos, juízes,

advogado-geral: M. Campos Sánchez-Bordona,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Unitel sp. z o.o., por A. Nikończyk, doradca podatkowy,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Siekierzyńska e J. Jokubauskaitė, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 146.º, n.º 1, alíneas

a) e b), e do artigo 131.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»), à luz, designadamente, dos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade.

2 Este pedido foi apresentado no contexto de um litígio que opõe a Unitel sp. z o.o. ao Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Diretor da Câmara Fiscal de Varsóvia, a seguir «Diretor da Câmara Fiscal») relativo a uma recusa de isenção do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) para as exportações de bens fora da União Europeia efetuadas em 2007.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva do IVA dispõe:

«Entende-se por “entrega de bens” a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.»

4 Nos termos do artigo 131.º desta diretiva:

«As isenções previstas nos capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições [do direito da União] e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»

5 O artigo 146.º da referida diretiva, constante do seu capítulo 6, sob a epígrafe «Isenções à exportação», prevê, no seu n.º 1, alíneas a) e b):

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) As entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da [União];

b) As entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente não estabelecido no respetivo território, ou por sua conta, para fora da [União], com exceção dos bens transportados pelo próprio adquirente e destinados ao equipamento ou ao abastecimento de embarcações de recreio, aviões de turismo ou qualquer outro meio de transporte para uso privado.»

6 O artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA dispõe que, quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor o IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo. Nos termos do artigo 169.º, alínea b), da referida diretiva, o sujeito passivo tem direito a deduzir o IVA, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos das suas operações isentas em conformidade com o artigo 146.º da referida diretiva.

Direito polaco

7 O artigo 2.º, ponto 8, da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei relativa ao imposto sobre bens e serviços), de 11 de março de 2004 (Dz. U. de 2011, n.º 177, posição 1054), na sua versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «Lei do IVA»), dispõe:

«Para efeitos das disposições que se seguem, [...] entende-se por “exportação de bens” as

entregas de bens expedidos ou transportados para fora do território da União Europeia a partir do território do país por:

- a) um fornecedor ou por sua conta, ou
- b) um adquirente não estabelecido em território nacional, ou por sua conta, com exceção dos bens exportados pelo próprio adquirente, destinados ao equipamento ou ao abastecimento de embarcações de recreio, aviões de turismo ou qualquer outro meio de transporte para uso privado, se a exportação dessas mercadorias para fora do território da União for confirmada pela autoridade aduaneira competente, prevista na regulamentação aduaneira.»

8 O artigo 7.º, n.º 1, desta lei enuncia que «considera-se “entrega de bens”, a que se refere o artigo 5.º, n.º 1, ponto 1, a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário».

9 O artigo 41.º da referida lei prevê:

«[...]

4) À exportação dos bens a que se refere o artigo 2.º, ponto 8, alínea a), aplica-se uma taxa de imposto de 0 %.

[...]

6) A taxa de imposto de 0 % aplica-se à exportação de bens a que se referem os n.os 4 e 5, se o sujeito passivo, antes do termo do prazo para apresentação da declaração fiscal para um determinado período fiscal, tiver recebido um comprovativo da exportação dos bens para fora do território da União.

[...]

11) As disposições dos n.os 4 e 5 aplicam-se, respetivamente, à exportação de bens a que se refere o artigo 2.º, ponto 8, alínea b), se o sujeito passivo, antes do termo do prazo para apresentação da declaração fiscal para determinado período fiscal, durante o qual tenha fornecido bens, tiver recebido o comprovativo referido no n.º 6, que permita identificar o bem fornecido e exportado [...]

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

10 Durante os meses de janeiro a maio de 2007, a Unitel, uma sociedade com sede na Polónia, vendeu telemóveis a duas entidades ucranianas. Na sequência de uma ação de fiscalização a essa sociedade, a Administração Fiscal constatou que o procedimento de exportação desses telemóveis para fora do território da União tinha sido realizado, mas que as mercadorias não tinham sido adquiridas pelas entidades mencionadas nas faturas, mas por outras entidades que não tinham sido identificadas. Esta Administração considerou, então, por decisão confirmada por Decisão do Diretor da Câmara Fiscal de 29 de agosto de 2014, que não tinha havido entrega de bens na aceção do artigo 2.º, ponto 8, da Lei do IVA e que a Unitel não tinha, por conseguinte, direito a aplicar a taxa de IVA de 0 % prevista no artigo 41.º, n.º 4, dessa lei.

11 Em recurso da decisão do Diretor da Câmara Fiscal, o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo da província de Varsóvia, Polónia) salientou que resultava das

constatações feitas que uma das duas entidades ucranianas era uma sociedade fictícia, usada para ocultar o beneficiário efetivo e cometer uma fraude fiscal em relação às autoridades tributárias polacas e ucranianas, e que a outra entidade não era o operador económico que adquirira os telefones à Unitel. Este órgão jurisdicional considerou que não houve entrega de bens porque a Administração Fiscal demonstrou que os adquirentes dos bens mencionados nas faturas não tinham tomado posse deles, não os tinham cedido como proprietário e não exerciam nenhuma atividade económica, pelo que as operações em questão não podiam ser qualificadas como «exportações de bens» na aceção do artigo 2.º, ponto 8, da Lei do IVA. O referido tribunal considerou ainda que a Unitel não demonstrou ter atuado com a diligência devida na realização dessas operações. Em especial, realçou, a esse respeito, que esta sociedade emitiu as suas faturas com base em dados apresentados por entidades cujos mandatos não eram válidos ou que não tinham endereços comerciais reais ou documentos válidos que justificassem a contabilidade do IVA.

12 A Unitel interpôs recurso da decisão do Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo da província de Varsóvia) para o órgão jurisdicional de reenvio, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia). Em apoio do seu recurso, a Unitel invoca a interpretação e aplicação erradas do artigo 131.º da Diretiva IVA, em conjugação com o disposto no artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b), desta, na medida em que a aplicação da taxa de 0 % foi subordinada ao cumprimento de requisitos formais, não obstante estarem satisfeitos todos os requisitos materiais para a aplicação desta taxa, bem como um erro na interpretação e aplicação do artigo 41.º, n.os 4 e 11, da Lei do IVA, em conjugação com o disposto no artigo 41.º, n.º 6, no artigo 2.º, ponto 8, e no artigo 7.º, n.º 1, da referida lei. Este erro consistiria em ter considerado que a entrega de bens só é efetiva quando o operador mencionado na fatura como adquirente é o mesmo operador que participa efetivamente na operação nessa qualidade, recusando, por conseguinte, qualificar esta operação como exportação de bens e aplicar a taxa de 0 %, e em considerar que a referida operação constitui uma entrega tributável à taxa nacional.

13 O órgão jurisdicional de reenvio refere que a solução do litígio no processo principal exige a interpretação da Diretiva IVA e, em primeiro lugar, do conceito de «entrega de bens», na aceção do artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b), desta diretiva. Afirma que as autoridades tributárias nacionais consideram que este conceito deve ser interpretado em conformidade com o artigo 7.º, n.º 1, da Lei do IVA, que transpõe o artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, concretamente, como a transferência do poder de dispor do bem em causa como proprietário. Assim, de acordo com essas autoridades, as duas partes na operação devem efetivamente existir e ser identificadas, o que não é o caso quando o adquirente mencionado na fatura ou nos documentos aduaneiros é uma entidade fictícia ou quando o adquirente das mercadorias fora do território da União é outra pessoa não identificada. Esta interpretação é também a maioritariamente acolhida pelos tribunais administrativos polacos.

14 Todavia, o órgão jurisdicional nacional tem dúvidas quanto à questão de saber se, para concluir que uma entrega de bens fora do território da União se verificou, quando a exportação desses bens não é contestada enquanto tal, é realmente necessário que a entidade designada na fatura do fornecedor e nos documentos aduaneiros como adquirente desses bens coincida com o seu destinatário efetivo. Interroga-se se, em tal situação, não há transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário, na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Realça, em especial, que, no Acórdão de 19 de dezembro de 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), o Tribunal de Justiça declarou que, numa situação em que estão satisfeitos os requisitos de isenção da exportação previstos no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, nomeadamente a saída dos bens em causa do território aduaneiro da União, não é devido IVA relativamente a uma entrega e que, nessas circunstâncias, já não existe, em princípio, um risco

de fraude ou de perdas fiscais que possa justificar a tributação da operação em causa.

15 Neste contexto, coloca-se então a questão de saber, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, em que medida uma eventual fraude que possa ter ocorrido no território do país terceiro onde os bens exportados foram recebidos por uma pessoa diferente da mencionada nos documentos aduaneiros tem efeitos na aplicação da isenção com direito à dedução do IVA. Ao analisar a jurisprudência do Tribunal de Justiça, segundo a qual incumbe aos Estados-Membros recusar o benefício dos direitos previstos na Diretiva IVA em caso de fraude cometida pelo próprio sujeito passivo ou quando este sabia ou tivesse obrigação de saber que, através da operação em causa, participou numa operação fraudulenta em matéria de IVA, o Tribunal de Justiça pergunta se esta obrigação, que se destina a proteger o mercado interno, se aplica quando a fraude é cometida unicamente no território de um Estado terceiro, o Estado de destino e de consumo dos bens exportados.

16 Por último, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, numa situação como a que está em causa no processo principal, é adequada a prática nacional que consiste em aplicar o IVA à operação em causa como se se tratasse de uma entrega nacional, ao passo que a constatação de que não houve entrega de bens devia levar à conclusão de que a entrega não está sujeita a IVA e não confere o direito à dedução do IVA pago a montante.

17 Foi nestas circunstâncias que o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) À luz do artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b) e do artigo 131.º da Diretiva [IVA], bem como dos princípios da tributação do consumo, da neutralidade e da proporcionalidade, deve a prática nacional correta consistir na aplicação de isenções com direito a dedução (na Polónia à taxa de 0 %), em qualquer caso, desde que estejam reunidas duas condições cumulativas:

a) os bens tenham sido exportados para um destinatário não identificado fora da União Europeia, e

b) haja provas claras de que os bens saíram do território da União Europeia e esta circunstância não seja contestada?

2) As disposições do artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b) e do artigo 131.º da Diretiva [IVA], e os princípios da tributação do consumo, da neutralidade e da proporcionalidade opõem-se a uma prática nacional que consiste em presumir que não se verifica uma entrega de bens quando estes foram indubitavelmente exportados para fora do território da União Europeia, quando, após essa exportação, as autoridades fiscais, no âmbito da tramitação de um processo, verificaram que o adquirente real dos bens não era aquele a quem o sujeito passivo tinha passado a fatura que documenta a entrega, mas outro não identificado pelas autoridades, e, em consequência, recusam aplicar a essas operações a isenção com direito a dedução (na Polónia a uma taxa de 0 %)?

3) À luz do artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b) e do artigo 131.º da Diretiva [IVA], bem como dos princípios da tributação do consumo, da neutralidade e da proporcionalidade, deve a prática nacional correta consistir na aplicação da taxa nacional a entregas de bens, caso existam provas claras de que esses bens saíram do território da União Europeia mas as autoridades, por o destinatário não ter sido identificado, concluem que a entrega dos bens não foi efetuada, ou deve antes considerar-se que, neste caso, não existe uma operação tributável com IVA e, por conseguinte, o sujeito passivo, nos termos do artigo 168.º da Diretiva [IVA], não tem o direito de deduzir o IVA pago a montante sobre a aquisição dos bens exportados?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira e segunda questões

18 Com a primeira e segunda questões, que serão analisadas em conjunto, o órgão jurisdicional nacional pergunta, em substância, se os artigos 146.º, n.º 1, alíneas a) e b), e 131.º da Diretiva IVA e os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional, como a que está em causa no processo principal, que consiste em considerar em todos os casos que não há entrega de bens na aceção da primeira disposição e, por conseguinte, em recusar a isenção de IVA quando os bens em causa tenham sido exportados para fora da União e, após a sua exportação, as autoridades tributárias tenham verificado que o adquirente dos bens não era a pessoa mencionada na fatura emitida pelo sujeito passivo, mas outra entidade que não foi identificada. Neste contexto, o órgão jurisdicional nacional questiona o impacto que pode ter uma eventual fraude cometida no território de um país terceiro na aplicação do direito à isenção de IVA.

19 A este respeito, importa recordar, em primeiro lugar, que, nos termos do artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b), da Diretiva IVA, os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente ou por sua conta para fora da União. Esta disposição deve ser interpretada em conjugação com o artigo 14.º, n.º 1, dessa diretiva, nos termos do qual se entende por «entrega de bens» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário (Acórdãos de 19 de dezembro de 2013, *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, n.º 23, e de 28 de março de 2018, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, n.º 22).

20 Esta isenção visa garantir a tributação das prestações de serviços no lugar de destino, ou seja, aquele onde os produtos exportados serão consumidos (Acórdão de 28 de março de 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, n.º 23 e jurisprudência aí referida).

21 Tal como o Tribunal de Justiça salientou reiteradamente, decorre das disposições referidas no n.º 19 do presente acórdão e, designadamente, do termo «expedidos» utilizado no artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b), da Diretiva IVA que a exportação de um bem é efetuada e que a isenção da entrega para exportação é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tiver sido transferido para o adquirente, quando o fornecedor demonstrar que o bem foi expedido ou transportado para fora da União e quando, na sequência dessa expedição ou transporte, o bem saiu fisicamente do território da União (v., neste sentido, Acórdãos de 19 de dezembro de 2013, *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, n.º 24 e jurisprudência aí referida, e de 28 de março de 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, n.º 24).

22 O Tribunal de Justiça também já declarou que o conceito de «entrega de bens» tem caráter objetivo e se aplica independentemente dos objetivos e dos resultados das operações em causa, sem que a Administração Fiscal esteja obrigada a proceder a inquéritos para determinar a intenção do sujeito passivo em causa ou, ainda, a ter em conta a intenção de um operador diferente do sujeito passivo que intervém na mesma cadeia de entregas (v., neste sentido,

Acórdão de 21 de novembro de 2013, *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, n.º 21e jurisprudência aí referida).

23 Daí resulta que operações como as que estão em causa no processo principal constituem entregas de bens, na aceção do artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b), da Diretiva IVA, se preencherem os critérios objetivos em que se baseia este conceito, tal como enunciados no n.º 21 do presente acórdão.

24 Ora, o facto de as mercadorias exportadas serem adquiridas fora da União por uma entidade que não é a mencionada na fatura e que não é identificada não exclui que esses critérios objetivos não estejam preenchidos.

25 Consequentemente, a qualificação de uma operação como entrega de bens, na aceção do artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b), da Diretiva IVA, não pode depender da condição de o adquirente ser identificado.

26 Contudo, e em segundo lugar, cabe aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.º da Diretiva IVA, as condições da isenção das operações de exportação com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções previstas por esta diretiva e evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso. No exercício das suas competências, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais do direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais se conta o princípio da proporcionalidade (v., neste sentido, Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, *Pieřkowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, n.os 32 e 33).

27 Em relação ao princípio da proporcionalidade, importa salientar que uma medida nacional vai além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do imposto se fizer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estes foram respeitados. Com efeito, as operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objetivas (Acórdãos de 8 de novembro de 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, n.º 38, e de 28 de março de 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, n.º 29).

28 Além disso, quando os requisitos materiais forem cumpridos, o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção de IVA seja concedida mesmo que certos requisitos formais tenham sido preteridos pelos sujeitos passivos (Acórdão de 8 de novembro de 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, n.º 39).

29 Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, só existem dois casos em que o incumprimento de um requisito formal pode implicar a perda do direito à isenção de IVA (Acórdãos de 8 de novembro de 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, n.º 40, e de 28 de março de 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, n.º 32).

30 Por um lado, a violação de um requisito formal pode levar a uma recusa de isenção de IVA se essa violação tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento dos requisitos de fundo (Acórdãos de 8 de novembro de 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, n.º 42, e de 28 de março de 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, n.º 35).

31 Por conseguinte, se a falta de identificação do verdadeiro adquirente impedir, num determinado caso, a prova de que a operação em questão constitui uma entrega de bens na aceção do artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b), da Diretiva IVA, esta circunstância pode levar à recusa de concessão do benefício da isenção de exportação prevista nesse artigo. Em contrapartida, exigir em todos os casos que o adquirente dos bens no país terceiro seja identificado, sem investigar se estão reunidas as condições materiais para esta isenção,

designadamente a saída dos bens em causa do território aduaneiro da União, não respeita nem o princípio da proporcionalidade nem o princípio da neutralidade fiscal.

32 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que é facto assente que os produtos em causa no processo principal foram vendidos, que foram expedidos para fora da União e que deixaram fisicamente o território da União, de modo que, sob reserva da verificação desses factos, que incumbe ao órgão jurisdicional nacional, o preenchimento dos critérios a satisfazer por uma transação para constituir uma entrega de bens, na aceção do n.º 1, alíneas a) e b), do artigo 146.º da Diretiva IVA, parece claro, não obstante o facto de os adquirentes efetivos desses bens não terem sido identificados.

33 Por outro lado, o princípio da neutralidade fiscal não pode ser invocado para efeitos da isenção de IVA por um sujeito passivo que tenha participado intencionalmente numa fraude fiscal que põs em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA. Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, não é contrário ao direito da União exigir a um operador que atue de boa-fé e tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efetua não implica a sua participação numa fraude fiscal. Na hipótese de o sujeito passivo em causa saber ou dever saber que a operação que efetuou fazia parte de uma fraude cometida pelo adquirente e de não ter tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar esta fraude, o direito à isenção deveria ser-lhe recusado (Acórdão de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, n.º 41, e de 28 de março de 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, n.º 33).

34 Em contrapartida, o fornecedor não pode ser considerado responsável pelo pagamento do IVA independentemente do seu envolvimento na fraude cometida pelo comprador. Com efeito, seria claramente desproporcionado imputar ao sujeito passivo a responsabilidade pela perda de receitas fiscais causada pela atuação fraudulenta de terceiros sobre os quais não tem nenhuma influência (v, neste sentido, Acórdão de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 23).

35 No Acórdão de 19 de dezembro de 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), a que se refere o órgão jurisdicional de reenvio, o Tribunal de Justiça observa, no seu n.º 40, que, numa situação em que as condições da isenção na exportação previstas no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA estão cumpridas, ou seja, estando provada a saída dos bens em causa do território aduaneiro da União, não é devido IVA em virtude de tal entrega e já não existe, em princípio, um risco de fraude fiscal ou de perdas fiscais que possa justificar a tributação da operação.

36 No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio, sem fornecer indicações sobre a natureza da fraude na qual estão alegadamente envolvidas as operações em causa no processo principal, declara que as mercadorias visadas por essas operações deixaram o território da União e constata que essa fraude foi cometida unicamente no território de um Estado terceiro, Estado de destino e no local de consumo dessas mercadorias.

37 Uma vez que o facto de os atos fraudulentos terem sido cometidos num Estado terceiro não pode ser suficiente para excluir a existência de qualquer fraude cometida contra o sistema comum do IVA, incumbe ao órgão jurisdicional nacional verificar se as operações em causa no processo principal não foram objeto de tal fraude e, em caso afirmativo, avaliar se o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que era esse o caso.

38 À luz de todas estas considerações, há que responder à primeira e segunda questões que os artigos 146.º, n.º 1, alíneas a) e b), e 131.º da Diretiva IVA e os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática

nacional, como a que está em causa no processo principal, que consiste em considerar em todos os casos que não há entrega de bens na aceção da primeira disposição e, por conseguinte, em recusar a isenção de IVA quando os bens em causa tenham sido exportados para fora da União e, após a sua exportação, as autoridades tributárias tenham verificado que o adquirente dos bens não era a pessoa mencionada na fatura emitida pelo sujeito passivo, mas outra entidade que não foi identificada. Em tais circunstâncias, o benefício da isenção de IVA previsto no artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b), da referida diretiva deve ser recusado se a falta de identificação do verdadeiro adquirente não permitir provar que a operação em causa constitui uma entrega de bens na aceção dessa disposição, ou se se provar que esse sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que a operação estava implicada numa fraude cometida contra o sistema comum do IVA.

Terceira questão

39 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que, quando, em circunstâncias como as descritas na primeira e segunda questões, o benefício da isenção de IVA prevista no artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b), da Diretiva IVA seja recusado, há que aplicar à operação em causa o IVA aplicável às entregas de bens efetuadas no território nacional ou se há que considerar que essa operação não constitui uma operação tributável e que, portanto, esta não dá direito ao benefício da dedução do IVA pago a montante.

40 A este respeito, basta notar que, na falta de uma entrega de bens efetuada no território nacional e de uma operação isenta nos termos do n.º 1, alíneas a) e b), do artigo 46.º da Diretiva IVA, não existe operação tributável nem direito à dedução ao abrigo dos artigos 168.º ou 169.º da referida diretiva.

41 Consequentemente, há que responder à terceira questão que a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que, quando, em circunstâncias como as descritas na primeira e segunda questões, o benefício da isenção de IVA previsto no artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b), da Diretiva IVA for recusado, deve considerar-se que a operação em causa não constitui uma operação tributável e que, por conseguinte, não confere o direito à dedução do IVA a montante.

Quanto às despesas

42 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) O artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b), e o artigo 131.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, bem como os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional, como a que está em causa no processo principal, que consiste em considerar em todos os casos que não há entrega de bens na aceção da primeira disposição e, por conseguinte, em recusar a isenção do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) quando os bens em causa tenham sido exportados para fora da União Europeia e, após a sua exportação, as autoridades tributárias tenham verificado que o adquirente dos bens não era a pessoa mencionada na fatura emitida pelo sujeito passivo, mas outra entidade que não foi identificada. Em tais circunstâncias, o benefício da isenção de IVA previsto no artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b), da referida diretiva deve ser recusado se a falta de identificação do verdadeiro adquirente não permitir provar que a operação em causa constitui uma entrega de bens na aceção dessa disposição, ou se se provar que esse sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de

saber que a operação estava implicada numa fraude cometida contra o sistema comum do IVA.

2) A Diretiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que, quando, nestas circunstâncias, o benefício da isenção do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) previsto no artigo 146.º, n.º 1, alíneas a) e b), da Diretiva 2006/112 for recusado, deve considerar-se que a operação em causa não constitui uma operação tributável e que, por conseguinte, não confere o direito à dedução do IVA a montante.

Assinaturas

* Língua do processo: polaco.