

????????? ??????

????????? ??? ????????????? (????? ?????)

??? 11?? ???????????? 2024 (*)

«????????????? ?????????? – ?????? ?????????? ?????? ?????????????????? ?????? (???) – ?????? 2006/112/? – ?????????? IV – ?????? 2 – ?????????????? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? – ?????????? ?????????????? ??? ??? ?????????????? ?????? ?????????? ?????????????? ??? ?????????? ?????????? – ?????? ??? “????????? ??????????”»

????? ???????? C?433/22,

?? ?????????????? ?????? ?????????????????? ?????????? ?????????? ??? ?????? 267 ?????, ??? ?????????? ?? Supremo Tribunal Administrativo (????????? ?????????????? ?????????????, ?????????????) ?? ?????????? ??? 8?? ?????????? 2022, ? ?????? ?????????? ??? ?????????????? ?????? 30 ?????????? 2022, ??? ?????????? ??? ??????

Autoridade Tributária e Aduaneira

?????

HPA – Construções SA,

?? ?????????????? (????? ?????),

????????????? ??? ????? K. Jürimäe, ?????????? ??? ?????? ??????????, ?????????????????? ??? ?????? ?????????? (?????????????), M. Safjan ??? M. Gavalec, ??????????,

????????? ??????????????: J. Kokott

?????????????: A. Calot Escobar

????????? ?????? ??? ?????????? ?????????????,

????????????????? ?????? ??? ?????????????????? ??? ??????????:

– ? ?????????????? ??????????, ?????????????????? ??? ??? P. Barros da Costa, C. Bento ??? A. Rodrigues,

– ? ?????????????? ??????????, ?????????????????? ??? ??? M. Björkland ??? ??? I. Melo Sampaio,

????? ?????? ?? ?????? ?????????????? ??? ?????????? ??? ?????????? ??? ?????? ?? ?????????????? ??? 7?? ?????????????? 2023,

????????? ??? ??????????

?????????

1 ? ?????? ?????????????????? ?????????? ?????? ??? ?????????? ??? ?????????? 2 ??? ?????????????????? IV ??? ?????????? 2006/112/? ??? ?????????????, ??? 28?? ?????????????? 2006, ?????????? ?? ?? ?????? ?????????? ?????? ?????????????????? ?????? (?? 2006, L 347, ? 1, ??? ?????):

?????? ??).

2 ? ?????? ??? ?????????? ??? ??????? ??????? ?????????? ?????? ??? Autoridade Tributária et Aduaneira (????????????? ??? ?????????????? ?????, ??????????????) (??? ?????: ?????????????? ?????) ??? ??? HPA – Construções SA (??? ?????: HPA) ????????? ?? ??? ?????????????? ??? ?????? ?????????????????? ????? (???) ??? ?????????????? ????? ?????????????? ?????????????????? ??????????? ?????????? ??? ?????????? ? ????????? ?????.

?? ??????? ?????????

?? ??????? ??? ???????

3 ? ??????? ??? ?????????? ??? ?????? VIII, ? ??????? ?????????????? «????????????????» ??? ?????????????????? ?? ?????????? 2, ?? ?????? ?????????????? «????? ??? ?????????? ??? ??????????????» ??? ?????????????????, ??????? ??????, ?? ?????? 96 ??? 98.

4 ?? ?????? 96 ??? ??????? ?????? ??????????? ?? ?????:

«?? ?????? ???? ?????????????? ?????????? ?????????????? ??? ??? ?????????????? ??? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????? ??? ?????? ?????????? ??? ?????? ??? ?????? ?? ?????? ??? ?????? ?????????????? ??????? ??? ??? ??? ?????????? ??????????»

5 ?? ?????? 98, ?????????????? 1 ??? 2, ??? ?? ?????? ?????????? ????? ?? ?????:

«1. ?? ?????? ???? ?????????? ?? ?????????????? ????? ? ??? ?????????????? ??????????????.

2. ?? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?????? ?????? ?????????????? ??????? ??? ?????? ?????????? ?????????????? ??? ?????????????? ??? ?????????????????????? ??? ?????????????? ????»

6 ? ??????? VIII ??? ?? ??? ?????????? ?????????????????? ?? ?????????? 3, ??? ?????????????? «????????????????? ??????????? ??? ?????????????? ?????????????? ??????? ?????????? ??????????», ??? ??????????, ??????? ??????, ?? ?????? 106 ??? 107 ??? ?????????? ????. ?? ?????? ?????????????????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ??? ?????????? ??? ??????? ??????, ?? ?????????? 3 ??? ??????? VIII ??? ?? ?????????????? IV ??? ?? ?????? ?????????? ?????????????????? ??? ??? ??????? 2009/47/?? ??? ??????????????, ??? 5?? ?????? 2009, ??? ??? ?????????????????? ??? ?????????? 2006/112 ???? ?????? ?????? ?????????????? ?????????????? ?????? ?????????????????? ?????? (?? 2009, L 116, ?. 18).

7 ?? ?????? 106 ??? ?????????? ??? ??????? ?? ?????:

«?? ?????? ???? ?????? ?????????? ?? ?????????????????????? ??? ?? ?????????????? [??? ?????????????? ?????????], ?? ?????? ?????????????? ?????????? ?? ?????? ?????????? ??? [?????????????] ???????????, ?? ?????????????? ?????? ?????????????? ??? ?????????????????????? ??? ?????????? IV, ??? ??? 31 ?????????????? 2010, ???? ?????????????? ?????????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????? 98.

?? ?????????????? ?????????????? ?????? ?????????? ?? ?????????????????? ?????? ?????????????? ??? ?? ?????? ?????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????? IV.

?? ?????????????????? ?????????????????, ??????? ?? ?????????????? ?? ??????? ??????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?????? ?????????????? ?????? ?? ??? ?????????????????????? ??????????????»

8 ?? ?????? 107 ??? ?????????? ?????? ?????????????? ?? ?????:

«?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ????? 106 ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??????????????;

?) ?? ?????? ?????? ?????????? ??????????,

?) ?? ?????????????? ????? ?????? ????? ?????????????? ?????? ?????????? ??????????????,

[...].».

9 ?? ?????????? IV ?? ?? ?????? ?????????? ?????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?????????? ?????????????? ?? ?????? 106 ?? ?????? ??????????. ?? ?????? 2 ?? ?????????????????? ?????? ?? ??????;

«????????????? ?? ?????????? ?????????? ??????????, ?????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????????? ?????? ?? ?????? ?? ??????????».

?? ?????????????? ???????

10 ?? ?????? 18, ?????????????? 1, ?? Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (??????? ?????? ?????????????????? ??????), ??? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????????????????? ?????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? (?? ?????: ?????????? ??), ?????????? ?? ??????;

«?? ?????????????????? ?? ?????? ?????? ?? ??????????????;

a) ?? ?? ?????????????, ?? ?????????????? ?????? ?? ?? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????????????? ?????? ?????????????????? ?????? ?????????? ?????? ?????????? ?, ? ?????????????????? ?????? 5 %?

[...]

c) ?? ?? ?????? ?????????????, ?????????????? ?????? ?? ?????????? ?????????????, ? ?????????????????? ?????? 21 %.»

11 ?? ?????? 2.24 ?? ?????????????????????? ?????? ?????? ?? ?????????????? ? ?????? ?? ??????;

«?? ?????????????? ?????? ?? ?????? ?? ??????????, ?? ??????????????, ?? ??????????????, ?? ??????????????????, ?? ?????????? ? ?? ?????????????? ?????????????? ?????????? ?? ?????????????? ?????????????????? ?? ??????????, ?? ?????????????? ?? ?????????????? ??????????????, ?????????????? ?????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????? ? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????, ?????????, ?????? ?????, ?????? ? ?????? ?????? ?? ?????????????? ??????????????????».

? ?????????????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????????? ??????, ?????? ?? ? ?????? ?????? ?? ?????????????????? ?? 20 % ?? ?????????????? ?????? ?? ?????????????????? ??????????????».

12 ?? ?? ?????????? ?? ?????? «????????? ? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????», ? ?????? ?????????????????????? ?? ?? ?? ?? ?????? ?? ?????????????????????? ?????? ?????????? ?? ?????????????? ?, ? ?????????????? ?????? ?????????? ?????????????????????? ?????????, ?????? ??????, ?? ?? ?????????? ??????. 30025 ?? 7?? ?????????????? 2000. ????? ?? ?? ?????? ??????????, ?????????????? ?? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????? «??? ?????????????????????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ??, ????? ?? ?????? ??????, ?????????????????? ?? ?????????????????????? ?????????????? ?? ?????????? ??????????».

? ??????? ??? ?????? ?????? ??? ?? ?????????????? ????????

13 ? HPA ?????? ?????????? ?????????? ?? ??????????????, ??????? ??????, ??? ???????
????????????????????? ??????????? ??? ??? ?????????? ??????????????. ?? 2007 ? ?????????? ???? ???????
?????? ?????????????? ?????? ??? ??? ?????????????????? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?????????????
??????????, ?????????????????? ??? ?????????? ??? ?????? ?? ?????????????????????? ?? ?????????? ???
????????????????? ??? ??? ?? ?????? ?????????????.

14 ??? ??????????? ??? ??? ??????????? ?????????????? ??? ??????????? ??? ?????????????????? ???
????????? ??? ?? ???? ?????????????, ? HPA ?????????? ?????????? ?????????????? ??? 5 %, ?????? ???
????????? 2.24 ??? ?????????????????? ?????? ??????? ??? ????????????? ?.

15 ????? 19 ?????????????? 2011 ? Direção de Finanças de Lisboa (????????????? ??????????????
????????????? ??????????????) ?????????? ??? HPA ?? ?????????????? ??????? ??? ?? ???? 2007. ??????
??? ?????????? ?????? ?????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????????? ??????????? ???
????????????? ??????????????, ?????? ? ?????????????? ?????? ??? ?????? ?? ?????????????????? ???????????
????????? ?? ?????????? ?????????? ??? ?????????????????? ??? ???????????.

16 ?????????? ??? ??????????, ?????????????? ??? ? HPA ??? ?????????? ?? ?????? ??? ?? ????
????????????? ??????????????, ? Serviço de Finanças de Sintra-1 (????????????? ??????????? ???????-1,
?????????????) ?????????????? ???? ?????????? ????, ???? 10 ?????? 2011, ?????? ??????????????????
?????? ?? ??? ?????? ??? ?????????? ?? ?????????????? ?????????? ???? ??? ?????? 374 750,77 ?????.

17 ? HPA ?????????????? ??? ?????? ?????????????????? ?????????? ??? Tribunal Administrativo e
Fiscal de Sintra (????????????????? ??? ?????????????????? ?????????????????? ???????, ??????????????). ??
????????? ??? 26?? ?????????? 2020, ?? ?????????????? ???? ?????????? ??? ?????????? ??? ?? ????
????????????? ??? ?????????? ??? ?????? ??????????????????. ? ?????????????? ???? ?????????????? ???
????????? ?????????? ??? Supremo Tribunal Administrativo (????????????? ?????????????????? ???????????????,
?????????????), ??? ?????? ?? ??????? ??????????????

18 ?????????? ??? ?????????????? ??????????????????, ? ?????????????? ???? ?????????????????? ??? ?? ???????
2.24 ??? ?????????????????????? ???? ?????????? ??? ?????????????? ?, ?????? ???? ?????????????? ?? ???
????????????? 30025 ??? 7?? ?????????????? 2000, ?????? ?????????????? ???? ???? ?????????????? ??????????????
????????????? ?? ?????? ?????????????????????????? ??????????? ?? ?????????????? ???? ???? ??? ??? ?????? ???
????????? ??? ?? ???? ??????????????. ??????????, ? ?????????????? ?????????????????? ??? ??? ?????????????????
???? ?? ?????? ????????? 2.24 ??? ?????????????????????? ???? ?????????? ??? ?????????????? ? ??? ??????
????????????? ?? ?????????????? ?????????????????? ??????????? ?? ??????, ?????? ?????????? ?? ?????? ?????????? ??
????????????????????? ??? ?????? 13 ??? ?????????????? ?????????????? ?????? ?????????????? ??????, ??????
«????????????????????» ??? ??????????, ??? ??? ?????????? ??? ?????? ?????? ?????????? ??????????, ?????? ???
????????????????????? ?????????????? ???? ??? ?????? ?????????? ??? ?? ?????? ??????????????

19 ?????????? ?? ????????? 2.24 ??? ?????????????????????? ???? ?????????? ??? ?????????????? ? ??????????
??? ?????????????????? ?????????? ?? ????????? 2 ??? ?????????????????? IV ??? ?????????? ???, ?? ?????????
????????????????? ?????????? ??? ?????? ?????????????? ?? ?????????? ??? ?? ?????????????????? ?? ?????????????????? ??
????????????? ?????? ??????????. ?????? ?? ?????????? ?????????????????, ?????? ?????? ?????????????? ??
????????????????????????? ?? ?????????????????????? ??? ??? ?????????? ? ?????????? ?????????????? ?????????????????? ?????????
?? ?????????? ???? ?????????????? ?????????????????? ??? ?????????????????? ?????? ?????????????????????? «?????????????????
??? ?????????????? ?????????????? ??????????????», ??? ?????????? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?????? ?????????? ???
????????????? ???.

20 ?????????, ?? ?????????? ?????????????????? ?????????????????? ??? ?? ?????????????????? ?????????, ?? ???
????????? ??? 5?? ?????? 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas

Rolantes (C?218/21, EU:C:2022:355), ??? ?? ?????? 2 ??? ?????????????? IV ??? ??????? ???, ??????, ??????? ??? ?????????????? ?????????????????, ??? ??? ????????????? ??? ??? ??????????, ???, ?????????, ????????????? ?? ?????????? ??????????, ??? ?? ????????? ??? ????????????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ??? ??? ?????????????????????? ??? ????????????? ?????????? ? ?? ?????????????? ?????????? ? ??? ?????????? ?????????, ??? ?? ?????????????? ???????, ?? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????? ?? ??? ?????????????? ?????????? ?????????? «???????????? ??????????».

21 ??? ?? ?????????? ?????, ?? Supremo Tribunal Administrativo (????????? ?????????????? ?????????????) ?????????? ?? ?????????????? ??? ?????????? ??? ?????????????? ??? ?? ?????????? ??? ?????????????? ?? ?????? ?????????????????? ??????????.

«?????? ?????????? ????? ?? ?????????? IV, ?????? 2, ??? ?????????? ????? ??? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ?????? ??? ?????????? ? ?????????????? ?????????????? ??? ?????? ?? ?????????????? ?????? ?? ?????????????? ?????? ?? ?????? ??? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????? ??? ?????????? ?????????? ?????????? ?????? ??? ?????? ?????????? ?????????? ?????? ??? ??????;»

??? ?? ?????????????????? ?????????????

22 ?? ?? ?????????? ???, ?? ?????? ?????????????? ?????, ???' ??????, ?? ?????????????????? ?? ?? ?????? 2 ??? ?????????????????? IV ??? ?????????? ??? ??? ??? ?????? ??? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ? ?????? ?????????????? ??? ?????????? ?????????????? ?????????????? ??? ?? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ??? ??? ?????????????? ??? ?? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?????? ??? ?????? ?????????????? ?????? ??? ?????? ?????????????? ??? ?? ?????? ??????????.

23 ?????? ??? ?????????? ??? ??? ??? ?????? 2009/47, ?? ?????? 2 ??? ?????????????????? IV ??? ?????????? ???, ?? ?????????? ?? ?? ?????? 106 ??? ?????? ?????????, ?????????? ??? ?????? ??? ?? ?????????????? ?????????? ?????????????? ??? ??? ?????????????? ??? ?????????????? ??? «????????????? ??? ?????????? ?????????????? ?????????????, ?????????????????? ??? ?????? ??? ?????????? ?????????????? ?????? ??? ?????? ??? ??????».

24 ?????????? ?????????????? ??? ?????? ??? ?????? ?????? ??? ?????????? ?????????? ?????? ?????? ???, ?? ?????? ??? ?????????? 2 ??? ?????????????????? IV ??? ?? ?????? ?????????? ?????????? ?? ?????????????????? ?????? ?????? ?????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????????????? ??? ?????????????????????????? ??? ?????? ?????, ?????????? ?? ?? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????????????? ??????, ?????????????????? ?????? ??? ?????????? ?????? ??? ?????????? ?????????????????????? ??? ??? ?????????? ??? ?????????? ? ?????????? ??? ?????????? ?????????????? ?????? (????????? ??? 5?? ?????? 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C?218/21, EU:C:2022:355, ?????? 29 ??? ??? ?????????????????? ??????????).

25 ?????????, ??? ??????, ??????, ?? ?????????? ?????? ??? ?????? ??? ?????????????????????? ??? ?????????? ??? ??? ?????? ??? ?????? «????????????? ?????????????», ?????????????????? ??? ? ??? «?????????» ?????????? ?????????? ?????????? ? ?????? ??? ?????? ??????, ? ?????? ?????, ?? ?????? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????? ?????????????? ??? ??? ?????????? ?????? ? ?????????????????? ??????????. ??????, ?? ?????????? «?????????» ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ??? ?????????????? ??????????, ??? ?????? ?? ?????????????????? ?????????? ? ?????? ??? ?? ?????????????? (????????? ??? 5?? ?????? 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C?218/21, EU:C:2022:355, ?????? 34).

26 ?????????, ?? ?????????? ?????????????????? ??? ?????????? ??? ??? ?????? ?????????? ?????? ??? ?????? 2 ??? ?????????????????? IV ??? ?????????? ??? ?????? ?? ?????????? ?????????? ???

????????????????? ?? ????? ?????????? ??????????, ??? ?? ?????????? ?? ?????? ???????
????????? ??? ?????????????????? ??? ?????? ???????, ??? ?? ?????????? ???????, ???
????????????? ?? ?? ??????? ??? (???????? ??? 5?? ????? 2022, DSR – Montagem e
Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C?218/21, EU:C:2022:355, ????? 35).

27 ??? ????? ??, ??????? ?? ?? ?????????? ??? ?????????????? ??? ??????? 25 ??? 26
??? ?????????? ?????????, ?? ?????????? ??? ??? ?????? ??????? ?????? ?? ?????? 2 ???
???????????????? IV ??? ??????? ??? ?????? ?????????? ?? ?????? ?????????????? ?? ?????
????????? ????? ? ?????????????? ?????????? ??? ?????????????????? ?? ?????????? ?????????, ???
?? ?????? ??? ?? ??? ?????????? ?????????? ??? ??? ?????????????? ?? ?????????????? ?????? ???
????????????? ?????? ?? ??????????. ?????????, ??? ? ?????? ??? ?????????? ??? ??? ? ??????????
????????? ?? ?? ?????????????????? ??? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?????
????????????????? ???.

28 ?? ?? ??????, ?????????? ??? ?????????? ??? ??????? 2 ??? ????????????????? IV ???
????????? ???, ?????? ?? ?????? ?????? ???, ??????, ??????? ?? ??????, ?????????? ?????? ?????
????????? ?? ?????????, ?????????? ??? ?????????????????? ?????????? ??? ??? ?????? ?????? ???
??? ?????? ?????????? ??? ?????????? ?????????????? ? ?????????? ??? ?????????? ???
????? ?????????? ??? ?????????? ??????. ?????????, ?????????????? ??? ?? ?????? ?????????? ???
?? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?????????????? ? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ?? ??????,
????? ??? ?????? ?????????? ??? ?? ?????? ??????????, ?????????????????????? ??? ??? ?????? ?????? ???
????????????? ? ?????????????? ?????????.

29 ?????????, ?? ?????????? ??? ?????? ?????????????? ?? ??????? 2 ??? ????????????????? IV ???
????????? ??? ?????????? ?????? ??? ?????????? ??? ? ?????????? ?????????????? ??? ??????????????
????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ?? ?????? ??????
????????????????????? ?? ?????????.

30 ??????????, ??????, ? ?????????? ???, ?????????? ?????????? ??? ?????????? ??????????
????????????? ???, ?????????? ?????????????? ??? ??? ?????? ??? ?????????? ??? ??????????
????????????? ???, ?????????, ?????? ?? ?????????????? ?????? (?????. ?????????? ??? 19??
????????????? 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C?715/18, EU:C:2019:1138, ????? 25, ?????
??? ??? 5?? ????? 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes,
C?218/21, EU:C:2022:355, ????? 40).

31 ?????????, ??? ??? ?????????? ??? ??????? 106 ??? 107 ??? ??????? ??? ?????????? ???,
??? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????????? ???, ?? ?????????? ??? ??????????????
??? ??????? 2 ??? ????????????????? IV ??? ?????????? ?????? ?????? ?? ?????????????? ?????? ?????
????? ?????????? ?????? ?????????? ??????????????. ??? ?????? ? ?????????? ?????????????? ?
????????????? ? ?????? ?????????? ?? ?????????? ? ??????? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ? ??????
????????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????? ??????????, ?????? ?????? ? ?????????? ?????? ??
????????????????????? ?????????? ??? ?????????? ?????????, ??? ?????? ?? ?????????? ??
????????????????? ?? ??????? ??????????????, ?????? ?????????? ??? ??? ?????????? ?????????????? ? ??????
????????????? ?? ?????????? ? ??????? ?????????? ??? ?????????????????, ?????? ??? ?????? ???
????????????????????? ??? ??????????????????, ??? ?????? ??? ?????????????? ?????????? ??? ??? ??
??????????.

???? ??? ?????? ???:

??? ??????????? ?? ?????? ?????????? ? ?????? ?????????? ??? ?????????? ??????????
????????????? ?????? ?????????????????? ?????? ?? ?????????????? ?????????????? ??? ??????????????
????????????? ?????????????? ??? ??? ?????????????? ??? ?? ?? ?????? ??????????
????????????????????? ??????????? ?? ?????? ?????????????? ?????? ??? ?????? ?????????????? ???
?? ?????? ??????????.

(???????????)

* ??????? ??????????????: ? ??????????????.