

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

19 de dezembro de 2018 (*)

«Reenvio prejudicial – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalíneas i) e iii) – Artigo 3.º, n.º 1 – Aquisições intracomunitárias de bens sujeitos a impostos especiais de consumo – Artigo 138.º, n.º 1 e n.º 2, alínea b) – Entregas intracomunitárias – Operações em cadeia com um único transporte – Imputação do transporte – Transporte em regime de suspensão dos impostos especiais de consumo – Relevância para a qualificação de uma aquisição intracomunitária»

No processo C-414/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa), por decisão de 29 de junho de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 10 de julho de 2017, no processo

Arex CZ a.s.

contra

Odvolací finanční ředitelství,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: T. von Danwitz, presidente da Sétima Secção, a exercer funções de presidente da Quarta Secção, K. Jürimäe (relatora), C. Lycourgos, E. Juhász e C. Vajda, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 13 de junho de 2018,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Odvolací finanční ředitelství, por T. Rozehnal, D. Jeroušek e D. Švancara, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo checo, por J. Vlášil, O. Serdula e M. Smolek, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios, Z. Malášková e R. Lyal, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 25 de julho de 2018,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalíneas i) e iii), 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»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a AREX CZ a.s. (a seguir «Arex») à Odvolací finanční ředitelství (Direção de Finanças competente em matéria de recursos, República Checa) (a seguir «Direção de Finanças») a respeito da dedução, pela Arex, do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo a aquisições, a fornecedores checos, de combustíveis transportados da Áustria para a República Checa em regime de suspensão dos impostos especiais de consumo.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3 O considerando 36 da Diretiva IVA enuncia:

«Em benefício dos devedores do imposto, bem como das administrações competentes, as modalidades de sujeição ao IVA de determinadas entregas e aquisições intracomunitárias de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo deverão ser alinhadas pelos procedimentos e obrigações declarativas no caso de expedição de tais produtos com destino a outro Estado-Membro, estabelecidos na Diretiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo [(JO 1992, L 76, p. 1), com a última alteração introduzida pela Diretiva 2004/106/CE do Conselho, de 16 de novembro de 2014 (JO 2004, L 359, p. 30)].»

4 Nos termos do artigo 2.º da Diretiva IVA:

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

b) as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro:

i) por um sujeito passivo agindo nessa qualidade ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor seja um sujeito passivo agindo nessa qualidade que não beneficie da isenção para as pequenas empresas prevista nos artigos 282.º a 292.º e que não esteja abrangido pelo disposto nos artigos 33.º ou 36.º;

[...]

iii) quando se trate de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo exigíveis, no território do Estado-Membro, por força do disposto na Diretiva [92/12, conforme alterada pela Diretiva 2004/106], por um sujeito passivo ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, cujas outras aquisições não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º;

[...]

3. Entende-se por “produtos sujeitos a impostos especiais de consumo” os produtos energéticos, o álcool e as bebidas alcoólicas e o tabaco manufaturado, tal como definidos pelas disposições [do direito da União] em vigor, com exceção do gás fornecido pelo sistema de distribuição de gás natural e da eletricidade.»

5 O artigo 3.º, n.os 1 e 2, da Diretiva IVA dispõe:

«1. Em derrogação do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i), não estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) As aquisições intracomunitárias de bens cuja entrega estaria isenta no território do Estado-Membro, nos termos dos artigos 148.º e 151.º, efetuadas por um sujeito passivo ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo;

b) As aquisições intracomunitárias de bens, que não sejam as previstas na alínea a) e no artigo 4.º nem as aquisições de meios de transporte novos e de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, efetuadas por um sujeito passivo para fins da sua exploração agrícola, silvícola ou de pesca, sujeita ao regime comum forfetário dos produtores agrícolas, por um sujeito passivo que apenas realize entregas de bens ou prestações de serviços que não confirmem qualquer direito a dedução, ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo.

2. A disposição prevista na alínea b) do n.º 1 só é aplicável se estiverem reunidas as seguintes condições:

a) o montante global das aquisições intracomunitárias de bens não excede, no ano civil em curso, um limiar a fixar pelos Estados-Membros, que não pode ser inferior a 10 000 [euros] ou ao seu contravalor em moeda nacional;

b) o montante global das aquisições intracomunitárias de bens não excedeu, durante o ano civil precedente, o limiar previsto na alínea a).

O limiar de referência é constituído pelo montante global, líquido do IVA devido ou pago no Estado-Membro em que teve início a expedição ou o transporte dos bens, das aquisições intracomunitárias de bens a que se refere a alínea b) do n.º 1.»

6 O artigo 20.º, primeiro parágrafo, desta diretiva tem a seguinte redação:

«Entende-se por “aquisição intracomunitária de bens” a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem.»

7 O artigo 138.º da referida diretiva prevê:

«1. Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na [União Europeia], pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.

2. Para além das entregas referidas no n.º 1, os Estados-Membros isentam as seguintes

operações:

[...]

b) As entregas de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo expedidos ou transportados para fora do respetivo território, mas na [União], com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a sujeitos passivos ou a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos cujas aquisições intracomunitárias de bens diversos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º, quando a expedição ou o transporte desses produtos se efetue em conformidade com os n.os 4 e 5 do artigo 7.º ou com o artigo 16.º da Diretiva [92/12, conforme alterada pela Diretiva 2004/106];

[...]»

8 O artigo 139.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA dispõe:

«A isenção [prevista no n.º 1 do artigo 138.º] não se aplica [...] às entregas de bens efetuadas a sujeitos passivos ou a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos cujas aquisições intracomunitárias de bens não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º»

Diretivas 92/12 e 2008/118/CE

9 A Diretiva 92/12, conforme alterada pela Diretiva 2004/106 (a seguir «Diretiva 92/12») foi revogada, com efeitos a partir de 1 de abril de 2010, pela Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo (JO 2009, L 9, p. 12). Atendendo às datas das operações em causa no processo principal, importa ter em conta estas duas diretivas.

10 Nos termos do artigo 3.º, n.º 1, primeiro travessão, da Diretiva 92/12 e do artigo 1.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2008/118, estas diretivas aplicam-se, nomeadamente, aos combustíveis.

11 As referidas diretivas estabelecem regras específicas relativas à circulação no território da União dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto. Estas regras figuram nos artigos 15.º a 21.º da Diretiva 92/12 e nos artigos 17.º a 31.º da Diretiva 2008/118.

12 O «[r]egime de suspensão do imposto» é definido, nos termos do artigo 4.º, ponto 7, da Diretiva 2008/118, como «um regime fiscal aplicável à produção, transformação, detenção e circulação dos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo não abrangidos por um procedimento ou regime aduaneiro suspensivo, em que a cobrança do imposto especial de consumo é suspensa». O artigo 4.º, alínea c), da Diretiva 92/12, que se referia ao «regime suspensivo», continha uma definição análoga.

13 Na aceção do artigo 4.º, ponto 9, da Diretiva 2008/118, entende-se por «[d]estinatário registado» «a pessoa singular ou coletiva autorizada pelas autoridades competentes do Estado-Membro de destino, no exercício da sua profissão e nas condições fixadas por essas autoridades, a receber produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que circulam em regime de suspensão do imposto, provenientes de outro Estado-Membro». A Diretiva 92/12, que utilizava o termo «operador registado», definia-o, no seu artigo 4.º, alínea d), de forma semelhante.

Direito checo

14 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Lei n.º 235/2004, relativa ao imposto sobre o

valor acrescentado, na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Lei do IVA»):

«Estão sujeitos a imposto

[...]

c) a aquisição de bens provenientes de outro Estado-Membro da [União], efetuada a título oneroso no território nacional por um sujeito passivo no âmbito de uma atividade económica, ou por uma pessoa coletiva que não foi criada ou constituída para fins comerciais, e a aquisição, a título oneroso, por uma pessoa que não seja sujeito passivo, de um novo meio de transporte proveniente de outro Estado-Membro.»

15 O artigo 64.º desta lei, que transpõe o artigo 138.º da Diretiva IVA para a ordem jurídica checa, dispõe:

«(1) A entrega de bens noutro Estado-Membro, efetuada pelo sujeito passivo a uma pessoa registada para efeitos de IVA noutro Estado-Membro, quando esses bens forem expedidos ou transportados, a partir do território nacional, pelo sujeito passivo, pelo comprador ou por uma terceira pessoa autorizada, está isenta de imposto com direito à dedução do imposto, com exceção das entregas de bens a uma pessoa para a qual a aquisição de bens noutro Estado-Membro não é tributada em sede de IVA.

[...]

(3) A entrega de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, efetuada noutro Estado-Membro por um sujeito passivo a outro sujeito passivo que não esteja registado para efeitos de IVA noutro Estado-Membro ou a uma pessoa coletiva que não esteja registada para efeitos do IVA noutro Estado-Membro, quando esses bens forem expedidos ou transportados a partir do território nacional pelo sujeito passivo, pelo comprador ou por uma terceira pessoa autorizada, está isenta de imposto com direito à dedução do imposto, se a expedição ou o transporte dos bens forem efetuados em conformidade com a lei relativa aos impostos especiais de consumo, e o imposto especial de consumo se tornar exigível na esfera jurídica do adquirente do Estado-Membro onde terminar a expedição ou o transporte dos bens.

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

16 A Arex é uma empresa com sede na República Checa, que comprou combustíveis provenientes da Áustria a duas empresas checas.

17 Estas aquisições ocorreram no final de uma cadeia de operações. Assim, os combustíveis em causa no processo principal foram inicialmente vendidos pela Doppler Mineralöle GmbH, uma empresa com sede na Áustria, a quatro empresas registadas para efeitos do IVA e com sede na República Checa (a seguir «primeiros compradores checos»). Esses combustíveis foram posteriormente objeto de sucessivas revendas a diversas empresas checas, antes de serem finalmente vendidos à Arex.

18 Os primeiros compradores checos celebraram um contrato com a sociedade Garantrans s.r.o., a qual desenvolvia a atividade de destinatário registado para os referidos compradores. Assim, era a Garantrans quem pagava os impostos especiais de consumo sobre os combustíveis em nome dos primeiros compradores checos. Estes últimos não pagaram o IVA relativo a essas operações na República Checa.

19 Os combustíveis foram transportados, da Áustria para a República Checa, em regime de suspensão dos impostos especiais de consumo. O transporte foi assegurado pela Arex com os seus próprios veículos.

20 Na sequência de uma auditoria fiscal, o Finanční úřad pro Jihočeský kraj (Serviço de Finanças da Região da Boémia do Sul, República Checa) (a seguir «Autoridade Tributária») concluiu que, para os períodos de tributação referentes aos meses de janeiro a abril, setembro, novembro e dezembro de 2010, as aquisições efetuadas pela Arex constituíam aquisições intracomunitárias. Remetendo para os Acórdãos de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), e de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), e observando que, no caso das operações em cadeia relativas a um único transporte intracomunitário, este só pode ser imputado a uma única operação, esta autoridade considerou que o lugar das aquisições efetuadas pela Arex se situava na Áustria, e não na República Checa. Com efeito, esta sociedade obteve o direito de dispor dos bens como proprietário na Áustria, suportando o risco associado a esses bens, e efetuou o transporte para a República Checa por conta própria.

21 A Autoridade Tributária, mediante a emissão de sete avisos de liquidação complementares, recusou à Arex o direito a deduzir o IVA sobre as referidas aquisições, que a Arex qualificava como aquisições internas, procedeu à regularização do IVA e aplicou coimas a esta empresa.

22 Por decisão de 15 de julho de 2015, a Direção de Finanças indeferiu a reclamação apresentada pela Arex contra esses avisos. Subscrevendo as conclusões da Autoridade Tributária, a referida Direção de Finanças excluiu, em primeiro lugar, a aplicação do artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA. Seguidamente, remetendo para o Acórdão de 14 de julho de 2005, British American Tobacco e Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464), salientou que a exigibilidade do IVA não está associada aos impostos especiais de consumo. Por último, rejeitou os argumentos de Arex segundo os quais, em virtude do regime de suspensão do imposto especial de consumo, a referida empresa não teve o direito de dispor dos combustíveis como proprietário durante o transporte e antes da sua introdução em livre prática na República Checa. Assim, afastou também a possibilidade, alegada pela Arex, de cindir um único transporte intracomunitário em transportes parciais para efeitos de IVA.

23 Após ter sido negado provimento ao recurso que interpôs contra esta decisão no Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunal Regional de České Budějovice, República Checa), a Arex interpôs recurso de cassação para o órgão jurisdicional de reenvio.

24 Alega perante esse órgão jurisdicional que o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA não foi corretamente transposto para a ordem jurídica checa. Segundo esta disposição, qualquer entrega de bens transportados para outro Estado-Membro em regime de suspensão do imposto especial de consumo, efetuada por um sujeito passivo, estaria isenta enquanto entrega intracomunitária. Atenta a redação desta disposição em língua checa, a Arex considera que os demais requisitos previstos na mesma, que se refletem na oração subordinada iniciada com o pronome relativo «que», são apenas aplicáveis a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos. Por conseguinte, a Arex considera que, tendo a qualidade de sujeito passivo, esses requisitos não lhe são aplicáveis.

25 No caso de o IVA não estar associado ao imposto especial de consumo e havendo que aplicar o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA, a Arex salienta que não pode existir uma transferência da propriedade económica no caso de um transporte em regime de suspensão do imposto especial de consumo, uma vez que, mesmo em caso de transmissão da propriedade do ponto de vista do direito privado, é impossível dispor dos bens em causa durante o transporte. Em

apoio deste argumento, invoca o documento administrativo de acompanhamento, que delimita a possibilidade de dispor dos bens durante o transporte nesse regime, e considera que os Acórdãos de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), e de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), não abordaram a questão do transporte de bens sujeitos a imposto especial de consumo.

26 Tendo em conta esses argumentos, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre se as aquisições que a Arex efetuou de combustíveis transportados em regime de suspensão do imposto especial de consumo devem ser qualificadas como aquisições internas ou aquisições intracomunitárias.

27 Foi nestas circunstâncias que o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve qualquer sujeito passivo ser considerado um sujeito passivo na aceção do artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da [Diretiva IVA]? Na negativa, a que sujeitos passivos se aplica a disposição?

2) Caso o Tribunal de Justiça entenda que o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da [Diretiva IVA] é aplicável em situações como a do processo principal (ou seja, o adquirente dos produtos é um sujeito passivo registado para efeitos fiscais), deve essa disposição ser interpretada no sentido de que, sempre que a expedição ou o transporte desses produtos sejam efetuados em conformidade com as disposições pertinentes da [Diretiva 2008/118], uma entrega associada a um procedimento ao abrigo da [Diretiva 2008/118] deve ser considerada uma entrega que beneficia de isenções nos termos dessa disposição, apesar de não estarem reunidos os requisitos de isenção nos termos do artigo 138.º, n.º 1, da [Diretiva IVA], tendo em conta a adjudicação do transporte de bens a outra operação?

3) Caso o Tribunal de Justiça entenda que o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da [Diretiva IVA] não é aplicável em situações como a do processo principal, é determinante que os bens sejam transportados em regime de suspensão do imposto especial de consumo para determinar a qual das várias entregas sucessivas deve ser adjudicado o transporte para efeitos do exercício do direito à isenção de IVA ao abrigo do artigo 138.º, n.º 1, da [Diretiva IVA]?»

Quanto ao pedido de reabertura da fase oral do processo

28 Por carta entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 31 de julho de 2018, o representante da Arex no órgão jurisdicional de reenvio pediu que fosse ordenada a reabertura da fase oral do processo, nos termos do artigo 83.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça.

29 Este pedido surge na sequência do envio, pela Secretaria do Tribunal de Justiça, de um ofício, datado de 13 de julho de 2018, ao representante da Arex no órgão jurisdicional de reenvio, informando-o, nomeadamente, de que, uma vez que a Arex não foi validamente representada na audiência destes autos, as suas observações orais não podiam ser tidas em conta para efeitos do presente processo.

30 Expondo as razões e as circunstâncias que, em seu entender, conduziram a essa falta de representação, o representante da Arex no órgão jurisdicional de reenvio entende que está em causa um vício sanável e solicita a reabertura da fase oral do processo para que seja permitido à Arex apresentar as suas observações.

31 Há que recordar, a este respeito, que, em conformidade com o artigo 83.º do Regulamento de Processo, o Tribunal de Justiça pode, a qualquer momento, ouvido o advogado-geral, ordenar a reabertura da fase oral do processo, designadamente se considerar que não está suficientemente esclarecido, ou quando, após o encerramento dessa fase, uma parte invocar um facto novo que possa ter influência determinante na decisão do Tribunal, ou ainda quando o processo deva ser resolvido com base num argumento que não foi debatido entre as partes ou os interessados referidos no artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia.

32 No caso em apreço, o Tribunal de Justiça considera, ouvida a advogada-geral, que não estão preenchidos os requisitos para a reabertura da fase oral do processo. Com efeito, as circunstâncias invocadas pelo representante da Arex no órgão jurisdicional de reenvio não correspondem aos requisitos previstos para a reabertura da fase oral. Em todo o caso, o Tribunal de Justiça considera que dispõe de todos os elementos necessários para decidir o pedido de decisão prejudicial e que não há que apreciá-lo à luz de um argumento que não foi debatido perante si.

33 Consequentemente, não há que ordenar a reabertura da fase oral do processo.

Quanto às questões prejudiciais

Observações preliminares

34 No âmbito do processo de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, instituído pelo artigo 267.º TFUE, cabe a este dar ao órgão jurisdicional nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi apresentado. Nesta ótica, incumbe ao Tribunal, se necessário, reformular as questões que lhe são submetidas. Com efeito, o Tribunal de Justiça tem por missão interpretar todas as disposições do direito da União de que os órgãos jurisdicionais nacionais necessitam para decidir os litígios que lhes são submetidos, ainda que essas disposições não sejam expressamente referidas nas questões que lhe são apresentadas por esses órgãos jurisdicionais (Acórdãos de 14 de outubro de 2010, *Fuß*, C-243/09, EU:C:2010:609, n.º 39 e jurisprudência referida, e de 19 de outubro de 2017, *Otero Ramos*, C-531/15, EU:C:2017:789, n.º 39).

35 Por conseguinte, embora, no plano formal, o órgão jurisdicional de reenvio tenha limitado as suas questões à interpretação do artigo 138.º, n.º 1 e n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA, tal circunstância não obsta a que o Tribunal de Justiça lhe forneça todos os elementos de interpretação do direito da União que possam ser úteis para a decisão do processo que lhe foi submetido, quer esse órgão jurisdicional lhes tenha ou não feito referência no enunciado das suas questões. A este respeito, compete ao Tribunal de Justiça extrair do conjunto dos elementos fornecidos pelo órgão jurisdicional nacional, e nomeadamente da fundamentação da decisão de reenvio, os elementos do referido direito que necessitam de interpretação, tendo em conta o objeto do litígio no processo principal (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de outubro de 2010, *Fuß*, C-243/09, EU:C:2010:609, n.º 40 e jurisprudência referida, e de 19 de outubro de 2017, *Otero Ramos*, C-531/15, EU:C:2017:789, n.º 40).

36 No caso em apreço, há que observar que, com as suas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, saber se aquisições como as que estão em causa no processo principal estão sujeitas a IVA na República Checa enquanto aquisições intracomunitárias de bens expedidos ou transportados de outro Estado-Membro.

37 Ora, o artigo 138.º, n.º 1 e n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA define os requisitos de isenção de IVA das entregas intracomunitárias e não os requisitos de sujeição das aquisições

intracomunitárias a este imposto, os quais estão previstos no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalíneas i) e iii), desta diretiva.

38 Por conseguinte, importa reformular as questões prejudiciais no sentido de que têm por objeto, no que diz respeito à primeira e à segunda questões, a interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), da Diretiva IVA e, quanto à terceira questão, a interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i), da mesma diretiva.

Quanto à primeira questão

39 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, saber se o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), iii), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se aplica às aquisições intracomunitárias de produtos sujeitos a imposto especial de consumo, exigível no território do Estado-Membro de destino da expedição ou do transporte desses produtos, efetuadas por todo e qualquer sujeito passivo, ou se apenas se aplica às aquisições efetuadas por um sujeito passivo, cujas outras aquisições não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no artigo 3.º, n.º 1, da mesma diretiva.

40 Segundo jurisprudência constante, no que diz respeito à interpretação de uma disposição do direito da União, há que ter em conta não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (v., neste sentido, Acórdãos de 19 de setembro de 2000, Alemanha/Comissão, C-156/98, EU:C:2000:467, n.º 50, e de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, n.º 33).

41 Em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), da Diretiva IVA, estão sujeitas a IVA as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro, desde que, quando se trate de produtos sujeitos a imposto especial de consumo exigível, no território desse Estado-Membro, sejam efetuadas por um sujeito passivo ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, cujas outras aquisições não estejam sujeitas a IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º desta diretiva.

42 Em primeiro lugar, importa salientar que a redação do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), da Diretiva IVA não permite determinar de forma inequívoca se a oração subordinada «cujas outras aquisições não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no artigo 3.º, n.º 1, [desta diretiva]» se refere simultaneamente ao sujeito passivo e às pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos, referidos na primeira dessas disposições, ou se visa apenas estas pessoas coletivas.

43 Com efeito, várias versões linguísticas desta disposição utilizam um pronome indefinido suscetível de refletir a utilização tanto do singular como do plural. É o caso, em especial, das versões alemã (*deren*»), estónia (*Kelle*»), espanhola (*de cuyas*»), francesa (*dont*»), italiana (*la cui*») ou inglesa (*whose*») desta disposição. Outras versões linguísticas utilizam os pronomes no plural. É o caso das versões grega («*των οποίων*»), letã (*kur*») e polaca (*w których przypadku*»). Por último, na versão checa dessa disposição, figura um pronome no singular que só pode referir-se à pessoa coletiva que não seja sujeito passivo (*její*»).

44 Em segundo lugar, quanto à finalidade do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), da Diretiva IVA, importa salientar que esta disposição se inscreve no âmbito do regime transitório do IVA aplicável ao comércio intracomunitário, instituído pela Diretiva 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 Diretiva 77/388/CEE (JO 1991, L 376, p. 1). Este regime baseia-se no estabelecimento de um novo facto gerador do IVA, a saber, a aquisição intracomunitária de bens, que permite transferir a receita fiscal para o Estado-Membro

em cujo território ocorre o consumo final dos bens entregues. Este regime visa garantir uma delimitação clara das soberanias fiscais dos Estados-Membros (v., neste sentido, Acórdãos de 18 de novembro de 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, n.os 22 e 23 e jurisprudência referida, e de 14 de junho de 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, n.os 37 e 38).

45 Assim, qualquer aquisição intracomunitária tributada no Estado-Membro de destino da expedição ou do transporte dos bens (a seguir «Estado-Membro de destino») tem por corolário uma entrega intracomunitária isenta de imposto no Estado-Membro de partida dessa expedição ou desse transporte (a seguir «Estado-Membro de partida»). Por conseguinte, importa dar às disposições relativas à aquisição intracomunitária e à entrega intracomunitária um significado e um alcance idênticos (v., neste sentido, Acórdãos de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, n.º 29, e de 26 de julho de 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, n.º 31 e jurisprudência referida).

46 Em terceiro lugar, no que respeita ao contexto em que se insere o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), da Diretiva IVA, deve salientar-se que esta disposição faz parte de um conjunto de regras pelas quais se pauta a sujeição ao IVA das aquisições intracomunitárias e a isenção das entregas intracomunitárias correspondentes. Estas regras figuram, respetivamente, nos artigos 2.º e 3.º e nos artigos 138.º e 139.º dessa diretiva.

47 Por um lado, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i), da Diretiva IVA, as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo agindo nessa qualidade ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo estão, sob certas condições relativas ao vendedor, sujeitas ao IVA no Estado-Membro de destino, ao passo que, nos termos do artigo 138.º, n.º 1, da mesma diretiva, as entregas intracomunitárias correspondentes estão isentas de IVA no Estado-Membro de partida.

48 A este respeito, importa precisar que, tendo em conta as considerações tecidas pela advogada-geral no n.º 41 das suas conclusões, o âmbito de aplicação material destas disposições é extensivo a todos os «bens» e que o conceito de «bens» abrange os produtos sujeitos a imposto especial de consumo. Daqui resulta que, desde que estejam preenchidas as demais condições relativas ao vendedor, previstas nessas disposições, as operações intracomunitárias relativas a produtos sujeitos a imposto especial de consumo estão isentas de IVA, no Estado-Membro de partida, enquanto entregas intracomunitárias, e estão sujeitas a esse imposto, no Estado-Membro de destino, enquanto aquisições intracomunitárias, nos termos, respetivamente, do artigo 138.º, n.º 1, e do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i), da Diretiva IVA.

49 Ora, uma vez que a aquisição intracomunitária de «bens» por sujeitos passivos já está sujeita a IVA por força do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i), da Diretiva IVA, prever no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), desta diretiva uma tal tributação da aquisição, pelos mesmos sujeitos passivos, de produtos sujeitos a imposto especial de consumo seria supérfluo, uma vez que esta imposição já resulta da primeira disposição, tendo igualmente em conta as considerações expostas no número anterior.

50 Por outro lado, em derrogação do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i), da Diretiva IVA, o artigo 3.º, n.º 1, da mesma exclui, todavia, da sujeição ao IVA certas aquisições intracomunitárias efetuadas por um sujeito passivo ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo. Paralelamente, o artigo 139.º, n.º 1, segundo parágrafo, dessa diretiva dispõe que a isenção prevista no seu artigo 138.º, n.º 1, não é aplicável às entregas correspondente às aquisições referidas no artigo 3.º, n.º 1, da mencionada diretiva.

51 Tendo em conta estas considerações, o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), da Diretiva

IVA é aplicável nos casos em que as aquisições intracomunitárias efetuadas por um sujeito passivo ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo não estejam sujeitas a tributação nos termos do artigo 3.º, n.º 1, desta diretiva.

52 Daqui resulta que, quando uma aquisição seja efetuada por um sujeito passivo, não é todo e qualquer sujeito passivo mas apenas o sujeito passivo cujas outras aquisições intracomunitárias não estejam sujeitas a IVA por força desta última disposição que fica abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), da referida diretiva para efeitos da sujeição ao IVA das suas aquisições intracomunitárias de produtos sujeitos a imposto especial de consumo exigível no Estado-Membro de destino.

53 A este respeito, como a advogada-geral salientou nos n.os 42 e 43 das conclusões, essa interpretação é corroborada pela redação do artigo 138.º, n.º 2, alínea b) da Diretiva IVA, da qual resulta, em substância, que «[p]ara além das entregas referidas no n.º 1» deste artigo 138.º, as entregas intracomunitárias correspondentes às aquisições referidas no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), desta diretiva estão isentas quando sejam efetuadas, nas condições aí enunciadas, por sujeitos passivos ou por pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos, cujas aquisições intracomunitárias de bens diversos dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo escapam ao IVA por força do artigo 3.º, n.º 1, da referida diretiva. Como salientou a advogada-geral no n.º 43 das conclusões, resulta, com efeito, da escolha dos vocábulos que introduzem as isenções previstas no artigo 138.º, n.º 2, da Diretiva IVA, que o vocábulo previsto na alínea b) desta disposição tem um conteúdo normativo que vai além da isenção prevista no artigo 138.º, n.º 1, desta diretiva.

54 A interpretação acolhida no n.º 52 do presente acórdão está igualmente conforme com o objetivo, enunciado no considerando 36 da Diretiva IVA, de operar um certo alinhamento das modalidades de sujeição ao IVA de determinadas aquisições intracomunitárias de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo pelos procedimentos e obrigações declarativas no caso de expedição de tais produtos com destino a outro Estado-Membro, estabelecidos nas Diretivas 92/12 e 2008/118. Com efeito, uma vez que o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), da Diretiva IVA é aplicável às aquisições intracomunitárias de produtos sujeitos a imposto especial de consumo exigível no território do Estado-Membro de destino, essa interpretação tem por consequência que tais aquisições estão sujeitas a IVA no mesmo Estado-Membro, apesar de as outras aquisições do comprador não estarem sujeitas a IVA por força do artigo 3.º, n.º 1, desta diretiva.

55 No caso em apreço e sem prejuízo da sua verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, que é o único com competência para indagar e apreciar os factos do litígio no processo principal, não resulta dos elementos dos autos ao dispor do Tribunal de Justiça que as demais aquisições intracomunitárias efetuadas pela Arex estejam abrangidas pelas derrogações previstas no artigo 3.º, n.º 1, da Diretiva IVA. No caso de o órgão jurisdicional de reenvio chegar a essa conclusão com base na sua própria apreciação do conjunto das circunstâncias do processo principal, não há que proceder à aplicação do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), da Diretiva IVA, mas sim à do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i), desta diretiva, a fim de determinar se as aquisições efetuadas pela Arex dos combustíveis em causa no processo principal devem ser sujeitas ao IVA no Estado-Membro de destino enquanto aquisições intracomunitárias.

56 À luz das considerações que precedem, há que responder à primeira questão prejudicial que o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se aplica às aquisições intracomunitárias de produtos sujeitos a imposto especial de consumo exigível no território do Estado-Membro de destino, efetuadas por um sujeito passivo cujas outras

aquisições não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no artigo 3.º, n.º 1, da referida diretiva.

Quanto à segunda questão

57 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, saber se o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, havendo uma cadeia de aquisições sucessivas dos mesmos produtos sujeitos a imposto especial de consumo e que tenha dado origem a um único transporte intracomunitário desses produtos em regime de suspensão do imposto, a compra efetuada pelo operador responsável pelo pagamento desses direitos no Estado-Membro de destino deve ser qualificada como aquisição intracomunitária sujeita a IVA nos termos dessa disposição, mesmo que esse transporte não possa ser imputado a essa aquisição.

58 Segundo as informações constantes da decisão de reenvio, afigura-se que os devedores do imposto especial de consumo sobre o combustível em causa no processo principal são os primeiros compradores checos, e não a Arex. Neste contexto, a segunda questão visa determinar se o transporte intracomunitário em causa no processo principal deve, necessariamente, ser imputado à aquisição realizada por esses compradores, uma vez que são devedores desse imposto especial de consumo, o qual não pode ser imputado a uma ulterior aquisição, neste caso a que foi realizada pela Arex.

59 A este respeito, decorre da redação do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), da Diretiva IVA, conforme foi exposto no n.º 41 do presente acórdão, que, em conformidade com essa disposição, a sujeição ao IVA das aquisições intracomunitárias de produtos sujeitos a imposto especial de consumo no Estado-Membro de destino está sujeita a três requisitos cumulativos.

60 Com efeito, pressupõe, em primeiro lugar, que a operação constitua uma aquisição intracomunitária na aceção do artigo 20.º da Diretiva IVA; em segundo lugar, que essa operação incida sobre produtos sujeitos a imposto especial de consumo exigível no território do Estado-Membro de destino e, em terceiro lugar, que a referida operação seja efetuada por um sujeito passivo ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, cujas outras aquisições não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no artigo 3.º, n.º 1, desta diretiva.

61 No que diz respeito ao primeiro dos requisitos, deve recordar-se que a aquisição intracomunitária de um bem, na aceção do artigo 20.º da Diretiva IVA, só se verifica quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado-Membro de partida (v., neste sentido, Acórdãos de 27 de setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, EU:C:2007:548, n.os 27 e 42, e de 18 de novembro de 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, n.º 27). O requisito relativo à passagem das fronteiras entre os Estados-Membros constitui um elemento constitutivo de uma aquisição intracomunitária (v., neste sentido, Acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 37).

62 Só uma aquisição que preencha todos esses requisitos pode ser qualificada de aquisição intracomunitária.

63 Por conseguinte, quando várias aquisições efetuadas a título oneroso derem origem a uma única expedição intracomunitária ou a um único transporte intracomunitário desses bens, essa expedição ou esse transporte só podem ser imputados a uma dessas aquisições, a qual será a única sujeita ao IVA no Estado-Membro de destino enquanto aquisição comunitária, desde que estejam preenchidos os demais requisitos previstos no artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA (v., por

analogia, Acórdão de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, n.º 45).

64 Impõe-se esta interpretação a fim de alcançar com simplicidade o objetivo, prosseguido pelo regime transitório das operações intracomunitárias, de efetuar a transferência, como resulta do n.º 44 do presente acórdão, da receita fiscal para o Estado-Membro em cujo território ocorre o consumo final dos bens entregues. Com efeito, esta transferência é garantida no momento da única operação que dá lugar a uma deslocação intracomunitária (v., por analogia, Acórdão de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, n.º 40).

65 Quanto ao segundo requisito, mencionado no n.º 60 do presente acórdão, há que precisar que a exigibilidade do imposto especial de consumo no Estado-Membro de destino pressupõe a realização da expedição ou do transporte dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto, em conformidade com as disposições da Diretiva 92/12 ou da Diretiva 2008/118. Este requisito reflete o objetivo enunciado no considerando 36 da Diretiva IVA, o qual consiste em submeter os produtos sujeitos a imposto especial de consumo aos impostos especiais de consumo e ao IVA no mesmo Estado-Membro.

66 Em contrapartida, o referido requisito de modo algum sugere que a aquisição, efetuada pelo sujeito passivo ou pela pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, referidos no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), da Diretiva IVA, os quais são devedores do imposto especial de consumo, deva ser sujeita ao IVA por força dessa disposição no Estado-Membro de destino, mesmo que o transporte intracomunitário não possa ser imputado a essa aquisição.

67 Uma interpretação segundo a qual a aquisição deveria ser sujeita ao IVA nos termos da referida disposição mesmo que o transporte intracomunitário não lhe pudesse ser imputado, seria, além disso, contrária ao caráter cumulativo dos requisitos recordados no n.º 60 do presente acórdão. Com efeito, permitiria sujeitar ao IVA no Estado-Membro de destino uma aquisição que não estivesse ligada a um transporte intracomunitário e que, assim, não preencheria todos os requisitos exigidos para a sua qualificação como aquisição intracomunitária.

68 À luz das considerações que precedem, há que responder à segunda questão prejudicial que o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, havendo uma cadeia de aquisições sucessivas que tenha dado origem a um único transporte intracomunitário de produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto, a compra efetuada pelo operador responsável pelo pagamento desses direitos no Estado-Membro de destino não deve ser qualificada como aquisição intracomunitária sujeita a IVA, nos termos dessa disposição, quando o transporte não possa ser imputado a essa aquisição.

Quanto à terceira questão

69 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, saber se o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, havendo uma cadeia de aquisições sucessivas dos mesmos produtos sujeitos a imposto especial de consumo e que tenha dado origem a um único transporte intracomunitário desses produtos em regime de suspensão do imposto, a circunstância de esses produtos serem transportados nesse regime é determinante para estabelecer a qual das aquisições deve ser imputado o transporte para efeitos da sua sujeição ao IVA, nos termos dessa disposição.

70 A este respeito, resulta da jurisprudência relativa à interpretação do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA que, tratando-se de operações que formem uma cadeia de duas entregas sucessivas que tenham dado origem a um único transporte intracomunitário, este transporte só pode ser imputado a uma das duas entregas, a qual será, pois, a única isenta de imposto por aplicação desta disposição, e que, a fim de determinar a qual das duas entregas o transporte

intracomunitário deve ser imputado, há que proceder a uma apreciação global de todas as circunstâncias particulares do caso concreto. Nesta apreciação, deve, nomeadamente, determinar-se em que momento ocorreu a segunda transferência, para o adquirente final, do poder de dispor do bem como proprietário. Com efeito, no caso de a segunda transferência deste poder, ou seja, a segunda entrega, ter ocorrido antes de o transporte intracomunitário ter tido lugar, este já não pode ser imputado à primeira entrega a favor do primeiro adquirente (v., neste sentido, Acórdão de 26 de julho de 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, n.os 34 a 36 e jurisprudência referida).

71 No que respeita ao objetivo referido no n.º 64 do presente acórdão, há que transpor a jurisprudência referida no número anterior para a apreciação de operações que, à semelhança da que está em causa no processo principal, formem uma cadeia de várias aquisições sucessivas de produtos sujeitos a imposto especial de consumo que tenham dado origem a um único transporte intracomunitário.

72 Por conseguinte, para se poder determinar a qual das aquisições da cadeia em causa no processo principal deve ser imputado o transporte intracomunitário e qual deve, portanto, ser a única qualificada de aquisição intracomunitária, compete ao órgão jurisdicional de reenvio proceder a uma apreciação global de todas as circunstâncias particulares do caso concreto e, designadamente, determinar em que momento ocorreu a transferência, em benefício da Arex, do poder de dispor do bem como proprietário. Na hipótese de essa transferência ter ocorrido antes do transporte intracomunitário, este deve ser imputado à aquisição efetuada pela Arex e esta aquisição deve, por conseguinte, ser qualificada de aquisição intracomunitária.

73 No âmbito dessa apreciação global, a circunstância de o transporte dos combustíveis em causa no processo principal ter sido realizado em regime de suspensão do imposto especial de consumo não pode, todavia, constituir um elemento decisivo para determinar a qual das aquisições da cadeia em causa no processo principal deve ser imputado esse transporte.

74 Com efeito, a jurisprudência recordada no n.º 70 do presente acórdão faz essencialmente depender de um critério temporal a imputação do transporte a uma ou a outra aquisição numa cadeia de aquisições sucessivas, na medida em que coloca a tónica sobre o momento em que se verifica o preenchimento dos requisitos relativos, respetivamente, ao transporte intracomunitário e à transferência do poder de dispor do bem como proprietário.

75 No que respeita a este segundo requisito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o mesmo não se limita à transferência da propriedade nas formas previstas no direito nacional aplicável, mas inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira a outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o proprietário desse bem (v., neste sentido, Acórdão de 3 de junho de 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, n.º 24 e jurisprudência referida). A transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário não exige que a parte para a qual o bem é transferido o detenha fisicamente, nem que esse bem seja fisicamente para ela transportado e/ou fisicamente por ela recebido (Despacho de 15 de julho de 2015, Itales, C-123/14, não publicado, EU:C:2015:511, n.º 36).

76 Ora, importa recordar que as Diretivas 92/12 e 2008/118 estabelecem o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem sobre produtos sujeitos a este tipo de imposto. Ainda que, para o efeito, essas diretivas prevejam designadamente os requisitos aplicáveis ao transporte em regime de suspensão do imposto especial de consumo, em nada afetam as condições que regulam a transferência da propriedade dos bens ou do poder de dispor deles como proprietário.

77 Por outro lado, o Tribunal de Justiça já declarou que o facto gerador do IVA, através do qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto, é a entrega ou a importação da mercadoria, e não a cobrança sobre esta última de impostos especiais de consumo (Acórdão de 14 de julho de 2005, *British American Tobacco e Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, n.º 41).

78 No caso em apreço, resulta dos elementos dos autos ao dispor do Tribunal de Justiça que, após ter adquirido os combustíveis em causa no processo principal aos cocontratantes checos, a Arex tomou posse desse combustível quando, na Áustria, o carregou nas suas cisternas antes de o transportar, usando os seus próprios meios de transporte, da Áustria para a República Checa. Por outro lado, resulta destes elementos que, com esse carregamento, a propriedade desses bens parece ter sido transferida para a Arex, à luz do direito privado checo. Sem prejuízo da sua verificação pelo tribunal de reenvio, afigura-se, assim, a partir desses elementos, que o único transporte intracomunitário ocorreu após a transferência do poder de dispor do bem como proprietário para a Arex, pelo que as aquisições efetuadas por esta última devem ser qualificadas como aquisições intracomunitárias.

79 À luz das considerações que precedem, há que responder à terceira questão prejudicial que o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, havendo uma cadeia de aquisições sucessivas dos mesmos produtos sujeitos a imposto especial de consumo e que tenha dado origem a um único transporte intracomunitário desses produtos em regime de suspensão do imposto, a circunstância de esses produtos serem transportados nesse regime não é determinante para estabelecer a qual das aquisições deve ser imputado o transporte para efeitos da sua sujeição ao IVA, nos termos dessa disposição.

Quanto às despesas

80 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 (Quarta Secção) declara:

1) O artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que se aplica às aquisições intracomunitárias de produtos sujeitos a imposto especial de consumo exigível no território do Estado?

Membro de destino da expedição ou do transporte desses produtos, efetuadas por um sujeito passivo, cujas outras aquisições não estejam sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado por força do disposto no artigo 3.º, n.º 1, da referida diretiva.

2) O artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea iii), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, havendo uma cadeia de aquisições sucessivas que tenha dado origem a um único transporte intracomunitário de produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto, a compra efetuada pelo operador responsável pelo pagamento desses direitos no Estado? Membro de destino da expedição ou do transporte não deve ser qualificada como uma aquisição intracomunitária sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado, nos termos dessa disposição, quando esse transporte não possa ser imputado a essa aquisição.

3) O artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, havendo uma cadeia de aquisições sucessivas dos mesmos produtos sujeitos a imposto especial de consumo e que tenha dado origem a um único transporte

intracomunitário desses produtos em regime de suspensão do imposto, a circunstância de esses produtos serem transportados nesse regime não é determinante para estabelecer a qual das aquisições deve ser imputado o transporte para efeitos da sua sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado, nos termos dessa disposição.

Assinaturas

* Língua do processo: checo.