

Edição provisória

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

PAOLO MENGOZZI

apresentadas em 22 de março de 2018 (1)

**Processo C-108/17**

**UAB «Enteco Baltic»**

**contra**

**Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

**sendo interveniente**

**Vilniaus teritorinė muitinė**

[pedido de decisão prejudicial submetido pelo Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional, Lituânia)]

«Reenvio prejudicial – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE – Artigo 138.º, n.º 1, artigo 143.º, n.º 1, alínea d), e n.º 2 da Diretiva 2006/112 – Isenção de IVA na importação seguida de uma entrega intracomunitária isenta – Bens expedidos ou transportados a partir de um país terceiro para um Estado-Membro diferente do Estado-Membro de chegada – Comunicação, pelo importador, do número de identificação para efeitos de IVA do adquirente no Estado-Membro de destino – Exigência formal ou material do direito à isenção na importação – Documentos suficientes para provar a expedição de bens para outro Estado-Membro – Conceito e modalidades da transferência do poder de dispor das mercadorias para o adquirente – Boa-fé do importador – Conhecimento, pelo sujeito passivo, da participação do adquirente numa fraude fiscal – Aceitação, pela autoridade competente, das declarações do importador – Segurança jurídica – Eventual obrigação da autoridade competente de ajudar o sujeito passivo a coligir as informações necessárias para provar o cumprimento das condições de isenção»

## **I. Introdução**

1. Com o presente pedido de decisão prejudicial, o Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vilnius, Lituânia) questiona o Tribunal de Justiça, em substância, sobre a interpretação dos artigos 14.º, n.º 1, 138.º, n.º 1, e 143.º, n.º 1, alínea d), e n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (2), conforme alterada pela Diretiva 2009/69/CE do

Conselho, de 25 de junho de 2009, no que se refere à evasão fiscal ligada às importações (3) (a seguir «Diretiva IVA»), assim como do princípio da proteção da segurança jurídica.

2. As sete questões prejudiciais submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio inserem-se no âmbito da importação para a Lituânia, pela UAB Enteco Baltic, de combustíveis provenientes da Bielorrússia e destinados a ser objeto de uma entrega intracomunitária noutros Estados-Membros.

3. A questão mais sensível que o presente processo suscita consiste em saber se a obrigação que recai sobre um importador, como a Enteco Baltic, de comunicar às autoridades competentes do Estado-Membro de importação o número de identificação para efeitos de IVA do seu cliente, emitido no Estado-Membro de destino das mercadorias, constitui uma exigência meramente formal ou antes uma exigência material do direito à isenção de IVA na importação, a partir da entrada em vigor da Diretiva 2009/69, que introduziu essa obrigação no próprio texto da Diretiva 2006/112.

## II. Quadro jurídico

### A. Direito da União

4. Em conformidade com o artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, «[e]ntende-se por “entrega de bens” a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário».

5. O artigo 20.º desta diretiva define a «aquisição intracomunitária» como «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».

6. Nos termos do artigo 131.º da referida 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.»

7. O artigo 138.º, n.º 1, desta mesma diretiva prevê:

«Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na [União], 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.»

8. O artigo 143.º da Diretiva 2006/112 foi alterado pela Diretiva 2009/69, cujo artigo 2.º, n.º 1, primeiro parágrafo, determina como prazo de transposição o dia 1 de janeiro de 2011. Os considerandos 3 a 5 da Diretiva 2009/69 estabelecem:

«(3) A importação de bens está isenta de [IVA] se for seguida da entrega ou transferência desses bens para um sujeito passivo noutro Estado-Membro. Os Estados-Membros estabelecem as condições nas quais tal isenção é concedida. Contudo, a experiência mostra que as divergências que existem na aplicação desta medida são exploradas pelos operadores para evitar o pagamento do IVA sobre bens importados nessas circunstâncias.

(4) Para prevenir tal exploração, é necessário especificar a nível comunitário, relativamente a determinadas operações, uma série de condições mínimas em que se aplica a isenção.

(5) Atendendo a que, por esse[s] motivos, o objetivo da presente diretiva, a saber, fazer face ao problema da evasão ao IVA, não pode ser suficientemente realizado pelos Estados-Membros e pode, pois, ser melhor alcançado ao nível comunitário, a Comunidade pode tomar medidas em conformidade com o princípio da subsidiariedade consagrado no artigo 5.º do Tratado [CE]. Em conformidade com o princípio da proporcionalidade consagrado no mesmo artigo, a presente diretiva não excede o necessário para atingir aquele objetivo.»

9. Nos termos do artigo 143.º, n.º 1, alínea d), e n.º 2, da Diretiva IVA:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

d) As importações de bens expedidos ou transportados a partir de um território terceiro ou de um país terceiro para um Estado-Membro que não seja o de chegada da expedição ou do transporte, no caso de a entrega desses bens, efetuada pelo importador designado ou reconhecido como devedor do imposto por força do disposto no artigo 201.º, estar isenta em conformidade com o artigo 138.º;

[...]

2. A isenção prevista na alínea d) do n.º 1 só se aplica nos casos em que a importação de bens é seguida da entrega de bens isenta ao abrigo do n.º 1 e da alínea c) do n.º 2 do artigo 138.º se, no momento da importação, o importador tiver prestado às autoridades competentes do Estado-Membro de importação pelo menos as seguintes informações:

a) O seu número de identificação para efeitos de IVA emitido no Estado-Membro de importação ou o número de identificação para efeitos de IVA do seu representante fiscal, devedor do imposto, emitido no Estado-Membro de importação;

b) O número de identificação para efeitos de IVA do adquirente, a quem os bens são entregues nos termos do n.º 1 do artigo 138.º, emitido noutro Estado-Membro, ou o seu próprio número de identificação para efeitos de IVA emitido no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens quando os mesmos são objeto de transferência nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 138.º;

c) A prova de que os bens importados se destinam a ser transportados ou expedidos do Estado-Membro de importação para outro Estado-Membro.

Todavia, os Estados-Membros podem prever que a prova a que se refere a alínea c) seja apresentada às autoridades competentes apenas mediante pedido.»

10. Nos termos do artigo 157.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, «[o]s Estados-Membros podem isentar [...] [a]s importações de bens que se destinem a ser colocados em regime de entreposto não aduaneiro».

11. O artigo 167.º da referida diretiva prevê que o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

## **B. Direito lituano**

12. O artigo 35.º da Lietuvos Respublikos pridėtins vertės mokesčio įstatymas (Lei lituana relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «Lei do IVA»), prevê que:

«1. As operações de importação de bens estão isentas de IVA se, no momento em que tenham lugar, for sabido que os bens se destinam a exportação e a ser transportados para outro Estado-Membro, ficando a entrega dos bens pelo importador da Lituânia noutro Estado-Membro, nos termos do capítulo VI da presente lei, sujeita ao regime de IVA a taxa zero.

2. As disposições do presente artigo são aplicáveis desde que o importador se encontre registado como sujeito passivo de IVA na Lituânia e os bens sejam transportados para outro Estado-Membro no prazo de um mês a contar da data do facto gerador, referido no artigo 14.º, n.º 12 ou n.º 13, da presente lei. Poderá ser estabelecido um prazo mais longo para o transporte dos bens, desde que objetivamente justificado.

3. As modalidades de aplicação do presente artigo são fixadas pelo serviço aduaneiro nacional [(a seguir “SAN”)] com a administração tributária central.»

13. Nos termos do artigo 49.º, n.º 1, da Lei do IVA:

«O IVA a taxa zero é aplicável aos produtos fornecidos a uma pessoa registada como sujeito passivo de IVA noutro Estado-Membro exportados do território nacional para outro Estado-Membro [sem ter em conta quem transporta os produtos, quer se trate do fornecedor, do adquirente ou de qualquer terceiro ao qual estes recorram].»

14. O artigo 56.º da Lei do IVA, relativo à «[p]rova quanto à aplicabilidade do regime de taxa zero» prevê, nomeadamente, que:

«1. [...] Um sujeito passivo de IVA que tenha procedido a liquidação do IVA a taxa zero nos termos do artigo 49.º da presente lei deve possuir elementos de prova da exportação dos produtos do território nacional e, quando o IVA a taxa zero é aplicado na entrega dos produtos a uma pessoa registada para efeitos de IVA noutro Estado-Membro, elementos de prova de que a pessoa para a qual os produtos foram exportados é um sujeito passivo de IVA noutro Estado-Membro.[...]

[...]

4. Não obstante as outras disposições do presente artigo, a administração tributária tem o direito, em conformidade com as modalidades previstas na Mokesčių administravimo įstatymas [Lei da Administração Tributária], de exigir a apresentação de elementos de prova adicionais que permitam apreciar o fundamento da aplicação de IVA a taxa zero. Quando o sujeito passivo não tem a possibilidade de demonstrar que o IVA a taxa zero foi devidamente aplicado ao fornecimento dos produtos, à compra dos produtos noutro Estado-Membro ou à prestação de serviços, este fornecimento de produtos, esta compra de produtos noutro Estado-Membro ou esta prestação de serviços serão tributados mediante a aplicação da taxa normal ou de uma taxa reduzida de IVA, se os produtos ou serviços em causa a ela estiverem sujeitos.

[...]

5. Não obstante as outras disposições do presente artigo, a administração tributária tem o direito de recolher, por sua própria iniciativa ou pelos serviços responsáveis pela aplicação da lei, elementos de prova adicionais que permitam apreciar o fundamento da aplicação de IVA a taxa zero. Após ter recebido os elementos de prova de que o IVA a taxa zero foi aplicado indevidamente à entrega de produtos, à compra de produtos noutro Estado-Membro ou à

prestação de serviços, a entrega de produtos, a compra de produtos noutra Estado-Membro ou a prestação de serviços serão tributados mediante a aplicação da taxa normal ou de uma taxa reduzida de IVA, se os produtos ou serviços em causa a ela estiverem sujeitos.»

15. O § 4 das «Regras de isenção de IVA na importação dos produtos importados e fornecidos noutra Estado-Membro da União Europeia» (a seguir «Regras»), aprovadas pela Decisão n.º 1B/439/VA/71 do diretor do SAN e do chefe da Valstybinė inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspeção Nacional dos Impostos do Ministério das Finanças, Lituânia) (a seguir «Inspeção») de 29 de abril de 2004, tem a seguinte redação:

«4. Os produtos importados para o território nacional estão isentos de IVA se estiverem cumulativamente preenchidos os seguintes requisitos:

4.1 no momento da importação sabe-se que os produtos se destinam a ser exportados e que serão transportados para outro Estado-Membro;

4.2 o importador dos produtos está registado para efeitos de IVA no território nacional aquando da adoção da declaração aduaneira de importação com vista ao controlo aduaneiro;

4.3 a entrega de produtos importados da Lituânia noutra Estado-Membro nos termos das disposições do título VI da Lei do IVA está isenta mediante a aplicação de IVA a taxa zero;

4.4 o importador fornece ao sujeito passivo do outro Estado-Membro os mesmos produtos que importou para o território nacional;

4.5 os produtos são transportados para o outro Estado-Membro no prazo máximo de um mês a contar do facto gerador do imposto previsto no artigo 14.º, n.º 12, ou n.º 13, da Lei do IVA ou no prazo mais longo de transporte para outro Estado-Membro previsto nas disposições do n.º 5 das Regras.»

16. Nos termos do § 7 das Regras:

«7. Devem ser apresentados com vista ao controlo aduaneiro juntamente com a declaração de importação aduaneira, além de outros documentos:

– 7.1 certificado de registo para efeitos de IVA do importador e respetiva cópia (certificado de registo para efeitos de IVA que é devolvido após verificação da respetiva cópia);

– 7.2 documentos que provem que os produtos importados para o território do país se destinam a ser transportados e que serão transportados para outro Estado-Membro (documentos de transporte ou contrato, nomeadamente).»

17. As Regras foram completadas com um § 7.1 através da Decisão n.º 1B/773/VA/119, de 28 de dezembro de 2010, do diretor do SAN e do chefe da Inspeção, entrada em vigor em 1 de janeiro de 2011. Este § 7.1 prevê que:

«O importador deve informar imediatamente por escrito a autoridade aduaneira regional se houver alteração do local de armazenagem dos produtos ou do seu adquirente (o sujeito passivo do outro Estado-Membro e/ou o Estado-Membro no qual são entregues os produtos referidos nos documentos fornecidos com vista ao controlo aduaneiro), apresentando novos elementos que expliquem os motivos das alterações e juntando cópias dos documentos comprovativos.»

18. O ponto 27.49.1.7. das «Modalidades de utilização do documento administrativo único», aprovadas pela Decisão n.º 1B/289 de 13 de abril de 2004 do diretor do SAN, exige que o

importador indique o código alfabético do Estado-Membro da União onde os produtos são exportados em vigor aquando da adoção da declaração de importação e o número de identificação para efeitos de IVA do destinatário dos produtos, emitido pelas autoridades competentes do Estado-Membro da União, se os produtos não comunitários, que estão isentos de IVA nos termos do artigo 35.º da Lei do IVA, forem deixados em livre circulação e importados para o mercado nacional.

### **III. Factos do litígio no processo principal, questões prejudiciais e tramitação do processo no Tribunal de Justiça**

19. A Enteco Baltic é uma sociedade com sede na Lituânia. Tem como atividade o comércio por grosso de combustíveis.
20. No período compreendido entre os anos 2010 e 2012, a Enteco Baltic importou para a Lituânia combustíveis provenientes da Bielorrússia. Estes combustíveis eram colocados no designado «regime aduaneiro 42» (4), que permite a sua introdução em livre prática com isenção de IVA na importação. Nas declarações de importação, esta sociedade indicou o número de identificação para efeitos de IVA de um adquirente situado noutro Estado-Membro, a quem pretendia entregar os produtos. Estes eram armazenados em entrepostos de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo pertencentes a outras empresas lituanas.
21. A Enteco Baltic vendeu estes combustíveis a sociedades com sede na Polónia, na Eslováquia e na Hungria com base em contratos escritos e encomendas individuais. Estes contratos previam um fornecimento «à saída da fábrica» («ex-works») (5). Assim, a Enteco Baltic só estava obrigada a entregar os combustíveis aos adquirentes na Lituânia e estes eram responsáveis pela prossecução do transporte para o Estado-Membro de destino.
22. Os adquirentes comunicavam as suas encomendas específicas à Enteco Baltic por correio eletrónico, indicando, nomeadamente, as coordenadas dos representantes que levantariam os produtos encomendados e os dados relativos aos entrepostos fiscais destinatários(6)destes produtos. As faturas IVA emitidas pela Enteco Baltic eram habitualmente enviadas aos adquirentes por correio eletrónico.
23. Para efeitos de transporte, os produtos eram objeto de documentos eletrónicos de transporte dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, assim como de declarações de expedição CMR (7). Estas eram preenchidas pelos trabalhadores responsáveis do entreposto fiscal de expedição e indicavam, designadamente, o local de expedição dos produtos (ou seja, o entreposto fiscal de expedição), o seu adquirente e o local da sua receção (ou seja, o entreposto fiscal destinatário).
24. Após entrega dos produtos nos entrepostos fiscais destinatários (8), a Enteco Baltic recebia uma confirmação e?ROR (9) de que os mesmos haviam sido entregues e de que procedimento administrativo eletrónico se encontrava encerrado. Por norma, recebia igualmente as declarações de expedição CMR relativas à confirmação, pelos entrepostos fiscais destinatários, da receção dos produtos.
25. Ocasionalmente, a Enteco Baltic vendia produtos a sujeitos passivos distintos daqueles cujos números de identificação eram referidos nas declarações de importação. Os elementos relativos a estes sujeitos passivos de outros Estados-Membros, incluindo o seu número de identificação para efeitos de IVA, eram sempre fornecidos à Inspeção nos relatórios mensais de entrega de produtos noutros Estados-Membros.
26. Em 2012, o Vilniaus teritorin? muitin? (serviço regional aduaneiro de Vílnius, Lituânia) (a

seguir «SAV») analisou parcialmente as declarações de importação relativas ao período compreendido entre 1 de abril de 2010 e 31 de maio de 2012 e constatou irregularidades nos números de identificação para efeitos de IVA. Corrigiu-as.

27. Em 2013, a Inspeção recebeu, das administrações tributárias polaca, eslovaca e húngara, informações relativas a uma eventual fraude na aplicação do regime aduaneiro 42. Em especial, estas administrações referiram que não podiam confirmar a receção dos combustíveis em causa pelos adquirentes e que estes não tinham declarado IVA no período em causa.

28. Tendo em conta estas informações, a Inspeção realizou um controlo fiscal em 2013. Verificou que a Enteco Baltic tinha fornecido elementos de prova suficientes para demonstrar a saída dos produtos do país e a realidade da transferência, para os adquirentes, do direito de dispor de tais produtos como proprietário. Segundo a Inspeção, não ficou provado que, nas operações em causa, a Enteco Baltic agiu de forma negligente ou imprudente.

29. O SAV efetuou um novo controlo no decurso dos anos de 2014 e 2015, cujo objeto e período coincidiam parcialmente com os do controlo realizado pela Inspeção em 2013. Findo este novo controlo, o SAV concluiu que a Enteco Baltic não tinha entregue os combustíveis aos sujeitos passivos referidos nas declarações de importação ou não tinha demonstrado que os combustíveis tinham sido transportados e que o direito de dispor de tais produtos como proprietário tinha sido transferido para as pessoas indicadas nas faturas IVA.

30. A Enteco Baltic recorreu a uma empresa polaca de prestação de serviços de informação económica para obter informações adicionais relativas aos transportes em causa e pediu ao SAV que se dirigisse aos entrepostos fiscais polacos para obter as informações que a referida empresa não podia obter. Este pedido não foi satisfeito.

31. Em 25 de novembro de 2015, o SAV elaborou um relatório de inspeção, no qual concluiu que a Enteco Baltic isentou, sem fundamento, as importações de combustíveis provenientes da Bielorrússia. Impôs-lhe o pagamento de um montante de 3 220 822 euros a título de IVA, acrescido de coimas e juros de mora.

32. O SAD confirmou estas medidas por decisão de 16 de março de 2016. Nesta decisão, o SAD precisou que a isenção na importação apenas pode ser aplicada se o direito de dispor dos produtos for transferido diretamente para outro devedor de IVA de outro Estado-Membro. No caso em apreço, esta isenção não podia ser concedida à Enteco Baltic, uma vez que o combustível tinha sido entregue a entrepostos fiscais polacos, cujo número de identificação para efeitos de IVA não era indicado nas faturas IVA.

33. A Enteco Baltic interpôs recurso desta decisão na Mokestininių ginimų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comissão do Contencioso Tributário junto do Governo, Lituânia) (a seguir «CCT»). Por decisão de 1 de junho de 2016 da CCT, o recurso baixou de novo ao SAD para reapreciação.

34. Tanto a Enteco Baltic como o SAD interpuseram recurso no órgão jurisdicional de reenvio, pedindo, designadamente, a anulação da decisão da CCT.

35. Neste órgão jurisdicional, a Enteco Baltic e o SAD debateram o impacto da entrega de combustíveis a sujeitos passivos de outros Estados?Membros que não eram identificados nas declarações de importação. O referido órgão jurisdicional observa que, nos relatórios mensais de entrega de produtos noutros Estados?Membros, a Enteco Baltic forneceu à Inspeção todos os dados relativos aos adquirentes, incluindo o seu número de identificação para efeitos de IVA, sem omitir a identidade dos adquirentes reais.

36. Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio interroga?se quanto ao valor probatório das declarações de expedição CMR, dos documentos administrativos sob forma eletrónica e?AD (a seguir «documento e?AD» (10)), assim como das declarações e?ROR.

37. O órgão jurisdicional de reenvio pretende igualmente obter esclarecimentos sobre a definição exata de entrega de bens, na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, nos casos em que o direito de dispor dos bens como proprietário não foi transferido diretamente para o adquirente, mas para as transportadoras ou entrepostos fiscais polacos. Afirma que, perante si, a Enteco Baltic se fundamenta na jurisprudência relativa ao direito à dedução do IVA.

38. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, como considerou a CCT, a boa?fé do fornecedor constitui, ou pode constituir, uma condição adicional de isenção de IVA na importação.

39. Por último, este órgão jurisdicional pretende obter esclarecimentos sobre a apreciação da relevância dos elementos de prova para efeitos da aplicação da Diretiva IVA.

40. Neste contexto, o Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vilnius) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 143.º, n.º 2, da [D]iretiva IVA ser interpretado no sentido de que veda à autoridade tributária de um Estado?Membro a possibilidade de recusar a aplicação da isenção prevista no artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da mesma diretiva, com base apenas no facto de os bens terem, na sequência de uma alteração de circunstâncias, sido transportados para outro contribuinte (sujeito passivo de IVA), em vez de entregues ao beneficiário previsto do fornecimento ao tempo da importação dos bens, cujos nome e número de identificação para efeitos de IVA figuram na declaração de importação, e tendo a autoridade pública recebido toda a informação relativa à identidade do comprador efetivo?

2) Em circunstâncias como as do presente caso, pode o artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA ser interpretado no sentido de que os documentos que não tenham sido infirmados (boletins de expedição e?AD [sob a forma de documentos administrativos eletrónicos] e confirmações e?ROR [comunicação eletrónica de receção]) que atestem o transporte dos bens de um entreposto fiscal no território de um Estado?Membro para um entreposto fiscal de outro Estado?Membro são suscetíveis de ser considerados prova suficiente do transporte dos bens para outro Estado?Membro?

3) Deve o artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA ser interpretado no sentido de que veda à autoridade tributária de um Estado?Membro a possibilidade de se recusar a aplicar a isenção prevista no mesmo preceito quando o direito de disposição não tenha sido transmitido ao adquirente dos bens diretamente, mas por intermédio de pessoas por ele especificadas (empresas de transportes/entrepostos fiscais)?

4) É contrária aos princípios da neutralidade do IVA e da proteção [da confiança legítima] uma

prática administrativa ao abrigo da qual a interpretação do que deve ser considerado uma transmissão do direito de disposição, e dos elementos que são exigíveis para prova da mesma, difere conforme seja aplicável o artigo 167.º ou o artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA?

5) É o alcance do princípio da boa-fé em matéria de cobrança de IVA extensivo ao direito das pessoas a isenção de IVA na importação (nos termos do artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA) em casos como o que é objeto do processo principal, isto é, em que a estância aduaneira rejeita o direito de um contribuinte a isenção de IVA na importação com fundamento em incumprimento das condições aplicáveis à reexportação de bens no interior da União [...] (artigo 138.º da Diretiva IVA)?

6) Deve o artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA ser interpretado no sentido de que veda aos Estados-Membros a prática administrativa de basear a presunção de que (i) o direito de disposição não foi transmitido a um parceiro contratual específico e de que (ii) o contribuinte tinha ou poderia ter tido conhecimento de uma possível fraude ao IVA cometida pelo respetivo parceiro contratual no facto de a empresa comunicar com os parceiros contratuais por meios de comunicação eletrónicos, e de ter sido estabelecido no decurso de investigação por uma autoridade tributária que os parceiros contratuais não operavam nos endereços especificados e não declararam o IVA sobre as transações com o sujeito passivo em questão?

7) Deve o artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA ser interpretado no sentido de que, embora o dever de fazer prova do direito a isenção de imposto incumba ao contribuinte, tal não significa, contudo, que a autoridade pública competente para decidir a questão da transmissão do direito de disposição não tenha a obrigação de coligir informação de acesso restrito a autoridades públicas?»

41. A Enteco Baltic, o Governo lituano e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas sobre as referidas questões. Estas partes interessadas foram igualmente ouvidas pelo Tribunal de Justiça na audiência de 25 de janeiro de 2018.

#### IV. Análise

42. O artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA institui, em substância, a isenção da importação de bens expedidos a partir de um país terceiro para um Estado-Membro quando esta importação é seguida de uma entrega intracomunitária, efetuada pelo importador e isenta nos termos do artigo 138.º da referida diretiva.

43. No processo principal, resulta das explicações dadas pelo órgão jurisdicional de reenvio que a Enteco Baltic beneficiou inicialmente da isenção prevista no artigo 143.º, n.º 1, alínea d) da Diretiva IVA enquanto importador na Lituânia de combustíveis provenientes da Bielorrússia, destinados a ser entregues a adquirentes na Polónia, na Eslováquia e na Hungria, uma vez que tal entrega intracomunitária está isenta de IVA. O período em causa no processo principal respeita a importações de combustíveis ocorridas entre 1 de abril de 2010 e 31 de maio de 2012.

44. Na sequência de diversos controlos à Enteco Baltic, cujas consequências serão posteriormente abordadas, a autoridade aduaneira lituana considerou que esta sociedade era, tudo visto, devedora de IVA. Em substância, como resulta da decisão de reenvio, a Enteco Baltic é acusada de ter indicado, no momento da importação, um número de identificação para efeitos de IVA que afinal não corresponde ao dos verdadeiros adquirentes e/ou de não ter demonstrado que os combustíveis importados se destinavam a ser entregues noutro Estado-Membro.

45. Com efeito, resulta do artigo 143.º, n.º 2, da Diretiva IVA que a isenção prevista no artigo 143.º, n.º 1, alínea d), desta diretiva só é aplicável, no caso de uma importação seguida de uma

entrega intracomunitária, se, no momento da importação, o importador tiver fornecido às autoridades competentes do Estado?Membro de importação, nomeadamente, por um lado, o número de identificação para efeitos de IVA emitido noutro Estado?Membro ao cliente a quem os bens são entregues, nos termos do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA e, por outro, a prova de que os bens importados se destinam a ser transportados ou expedidos do Estado?Membro de importação para outro Estado?Membro.

46. À luz da redação do artigo 143.º, n.º 2, da Diretiva IVA, o processo principal poderia, à *primeira vista*, ser facilmente resolvido. Com efeito, como sugere a Comissão nas suas observações escritas, seria possível admitir que as condições estabelecidas neste artigo não deveriam ser consideradas exigências puramente formais mas exigências materiais do direito à isenção de IVA na importação. Daqui resultaria que o incumprimento de uma destas condições implicaria a recusa da referida isenção ou, como sucede no processo principal em relação à Enteco Baltic, levaria a exigir o reembolso do IVA ao importador.

47. Afigura-se-me, no entanto, que a abordagem proposta pela Comissão nas suas observações escritas não só não tem em conta as circunstâncias de algum modo especiais do processo principal, como também, e fundamentalmente, as dificuldades relacionadas com a articulação das exigências previstas no artigo 143.º, n.º 2, da Diretiva IVA e das condições de isenção de uma entrega intracomunitária, nos termos do artigo 138.º, n.º 1, desta diretiva, em particular no que respeita à obrigação do importador, no momento da importação, de comunicar o número de identificação para efeitos de IVA do cliente a quem os bens são entregues. De resto, a Comissão matizou bastante, se é que não contradisse, a sua própria posição na audiência no Tribunal de Justiça (11).

48. As sete questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio são relativas à natureza, ao alcance e ao cumprimento das duas condições referidas previstas no artigo 143.º, n.º 2, da Diretiva IVA, tendo em conta as circunstâncias factuais do processo principal, em especial as que respeitam à prova do transporte e da transferência da propriedade dos combustíveis e ao comportamento das autoridades tributárias e aduaneiras lituanas.

49. Tendo em consideração estas circunstâncias factuais, apreciarei, portanto, antes de mais, a primeira questão prejudicial, relativa à comunicação do número de identificação para efeitos de IVA do cliente do importador, prevista no artigo 143.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA (título A, *infra*). Numa segunda fase, analisarei as outras seis questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, respeitantes ao artigo 143.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA, ou seja, à prova de que os bens importados se destinam a ser entregues num Estado?Membro diferente do Estado?Membro de importação (título B, *infra*).

**A. Quanto à exigência de comunicar o número de identificação para efeitos de IVA do cliente do importador, prevista no artigo 143.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA (primeira questão prejudicial)**

50. Conforme salientado, a isenção da importação prevista no artigo 143.º, n.º 1, alínea d) da Diretiva IVA depende da existência, a jusante, de uma entrega intracomunitária isenta, em aplicação do artigo 138.º desta diretiva.

51. Nos termos do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA, os Estados?Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na União, 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.

52. Segundo jurisprudência constante, a isenção de IVA a título de uma entrega intracomunitária de um bem só é aplicável se estiverem cumpridas três condições, designadamente, quando, em primeiro lugar, o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transmitido ao adquirente, em segundo lugar, o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado?Membro e, em terceiro lugar, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo bem tenha saído fisicamente do território do Estado?Membro de entrega (12).

53. Estas três condições constituem, portanto, exigências materiais que devem ser cumpridas para que o fornecedor obtenha a isenção de uma entrega intracomunitária, em conformidade com o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

54. Como o Tribunal de Justiça já declarou, estas condições são enumeradas de forma exaustiva no artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA (13). Não incluem, portanto, a obrigação de o fornecedor comunicar o número de identificação para efeitos de IVA do adquirente, emitido no Estado?Membro de destino.

55. Com efeito, apesar do papel importante que o número de identificação para efeitos de IVA dos sujeitos passivos desempenha para o bom funcionamento do sistema do IVA (14), o Tribunal de Justiça declarou que a exigência, imposta pelo direito nacional ao fornecedor de comunicar o número de identificação para efeitos de IVA do adquirente dos bens entregues constituía uma exigência formal, cujo incumprimento não podia, independentemente da inobservância das condições materiais da entrega intracomunitária, pôr em causa, em princípio, o direito de este fornecedor obter a isenção de IVA para essa operação (15).

56. O Tribunal de Justiça associou a esta declaração duas reservas que constituem as duas hipóteses em que a inobservância de uma exigência formal pode implicar a perda do direito à isenção de IVA.

57. Trata-se, por um lado, da situação em que o sujeito passivo participou numa fraude fiscal que pôs em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA e na qual, por conseguinte, este sujeito passivo não agiu de boa-fé nem adotou todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efetua não o leva a participar em tal fraude fiscal (16).

58. Por outro lado, a violação de uma exigência formal pode conduzir à recusa da isenção de IVA se esta violação tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento das exigências de fundo (17).

59. No processo principal, resulta tanto das informações comunicadas pelo órgão jurisdicional de reenvio como das explicações dadas na audiência pelo Governo lituano que a autoridade tributária, isto é, a Inspeção, responsável pela verificação, aquando do controlo realizado em 2013, do cumprimento das condições relativas à *entrega intracomunitária*, considerou que a Enteco Baltic tinha fornecido elementos de prova suficientes da saída dos produtos do território lituano e da realidade da transferência, para os adquirentes, do direito de dispor de tais produtos como proprietário, sem que tenha sido demonstrado que, nas operações em causa, a Enteco Baltic agiu de forma negligente ou imprudente.

60. Com base nestas conclusões relativas ao cumprimento das condições previstas no artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que devem ser tidas em conta, os erros cometidos pela Enteco Baltic quanto à comunicação do número de identificação do ou dos adquirentes nos Estados?Membros de destino dos combustíveis não impediram, pois, a Inspeção, segundo os elementos fornecidos

ao Tribunal de Justiça, de verificar o cumprimento das exigências de fundo da entrega intracomunitária.

61. Nesta fase importa apreciar se as autoridades de um Estado-Membro podem, não obstante, sujeitar o direito à isenção da importação de bens que tenham sido entregues, operação a montante da entrega intracomunitária, à condição de o importador comunicar, no momento da importação, o número de identificação para efeitos de IVA do adquirente, isto é, do destinatário da entrega intracomunitária.

62. Conforme resulta claramente das informações comunicadas pelo Governo lituano, tal exigência para com o importador existe, no direito nacional, desde 2004.

63. Ora, em meu entender, até à alteração da Diretiva 2006/112, operada pela Diretiva 2009/69, essa exigência, que não era de forma alguma imposta no artigo 143.º, n.º 1, alínea d) da Diretiva IVA, devia ser qualificada de exigência formal, na aceção da jurisprudência referida no n.º 55 das presentes conclusões. Não podia, portanto, enquanto tal, constituir um fundamento válido para recusar a isenção da importação dos bens subsequentemente entregues noutro Estado-Membro, independentemente do incumprimento das condições de fundo do artigo 143.º, n.º 1, alínea d), e do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

64. Deve considerar-se que esta exigência de natureza formal se transformou numa condição material do direito à isenção da importação assim que a Diretiva 2009/69 que introduziu o artigo 143.º, n.º 2, alínea b), no texto da Diretiva 2006/112 entrou em vigor, ou seja, a partir de 25 de julho de 2009?

65. Não creio.

66. É certo que a redação do artigo 143.º, n.º 2, da Diretiva IVA pode levar a pensar que as três categorias de informações enumeradas nas alíneas a) a c) constituem exigências cujo cumprimento condiciona o direito à isenção da importação, consagrado no artigo 143.º, n.º 1, alínea d), desta diretiva.

67. Todavia, arriscando repetir-me, é indubitável que a importação de bens referida no artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA tem por finalidade um consumo não no Estado-Membro de importação mas sim noutro Estado-Membro, cuja isenção depende inteiramente de uma entrega intracomunitária ela própria isenta, nos termos do artigo 138.º da Diretiva IVA. O mesmo artigo 143.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA também refere várias vezes o artigo 138.º desta diretiva.

68. Daqui resulta, em meu entender, que as condições materiais do direito à isenção da importação dependem inteiramente das condições previstas no artigo 138.º da Diretiva IVA no que diz respeito à isenção da entrega intracomunitária a jusante.

69. Por conseguinte, uma vez que não alterou as condições materiais da entrega intracomunitária, previstas no artigo 138.º da Diretiva IVA, que, como salientei, não incluem nesta fase a comunicação, pelo fornecedor, do número de identificação para efeitos de IVA do adquirente no Estado-Membro de destino, o legislador da União certamente não pretendeu sujeitar o direito à isenção da importação ao cumprimento de tal exigência.

70. Caso contrário, o direito de isenção de IVA na importação dos sujeitos passivos importadores e fornecedores de bens entregues na União seria recusado mesmo que estes cumprissem todas as condições materiais para obtenção da isenção da entrega intracomunitária, da qual depende inteiramente a isenção da operação de importação a montante.

71. Apesar do objetivo legítimo de luta contra a fraude fiscal que conduziu à adoção da Diretiva 2009/69, não creio que o legislador da União tenha tido a intenção de colocar os sujeitos passivos perante essas dificuldades e incoerências do sistema instituído. Para os sujeitos passivos em causa, nomeadamente, esta situação seria inconciliável com a aplicação correta e simples das isenções, prevista no artigo 131.º da Diretiva IVA (18).

72. De resto, na audiência no Tribunal de Justiça, a Comissão esclareceu que era menos importante conhecer o número exato de identificação para efeitos de IVA do adquirente do que poder determiná-lo de alguma forma. Assim, afigura-se que a Comissão admitiu, de maneira relativamente contraditória face ao conteúdo das suas observações escritas, que a comunicação, pelo importador, no momento da importação, do número de identificação para efeitos de IVA do adquirente, prevista no artigo 143.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA, continua a ser uma exigência formal.

73. A inobservância de tal exigência não implica, portanto, em minha opinião, a perda do direito à isenção de IVA, mas pode, quando muito, ser punida com a aplicação de uma coima, nos termos do direito nacional.

74. Em meu entender, estas considerações são corroboradas por alguns elementos específicos do processo principal.

75. A este respeito, importa salientar que, no momento da importação, a Enteco Baltic não deixou de transmitir às autoridades competentes o número de identificação para efeitos de IVA do adquirente. Em contrapartida, verifica-se, segundo as indicações comunicadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, que, devido a uma alteração de circunstâncias, o número inicialmente indicado já não correspondia (ou já não correspondia exclusivamente) ao do verdadeiro adquirente.

76. Resulta do § 7.1 das Regras adotadas pelo diretor do SAN e pelo chefe da Inspeção que o importador deve informar imediatamente, por escrito, o SAV, nomeadamente se ocorrer uma alteração relativa ao sujeito passivo do outro Estado-Membro e/ou ao Estado-Membro no qual são entregues os produtos, referidos nos documentos fornecidos com vista ao controlo aduaneiro, apresentando novos elementos que expliquem os motivos das alterações e juntando cópias dos documentos comprovativos.

77. Esta exigência, imposta pela regulamentação lituana ao importador, que consiste em obrigá-lo a informar as autoridades aduaneiras das alterações relativas à identidade do adquirente a quem os bens se destinam, constitui, em minha opinião, um indício de que as autoridades lituanas consideram que as lacunas ou os erros, no momento da importação, respeitantes ao número de identificação para efeitos de IVA do adquirente não permitem, enquanto tais, pôr posteriormente em causa o direito à isenção da importação. Com efeito, não faria qualquer sentido exigir que o importador comunicasse uma alteração relativa ao adquirente se, em todo caso, essa alteração implicasse automaticamente a recusa do direito à isenção da importação. O carácter automático da perda do direito à isenção da importação em razão das alterações ocorridas na identificação para efeitos de IVA do adquirente no Estado-Membro de destino dos bens entregues equivaleria também a incentivar os importadores a nunca comunicarem às autoridades nacionais tais alterações por receio de perderem o direito à isenção da importação.

78. Aparentemente, é também por força dessas regras ou, pelo menos, por força desta conceção da natureza meramente formal da comunicação do número de identificação para efeitos de IVA do adquirente que, no âmbito do primeiro controlo efetuado em 2012 em relação às

importações em causa no processo principal, o próprio SAV, segundo as verificações efetuadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, corrigiu os erros respeitantes à falta de concordância destes números, tais como tinham sido comunicados pela Enteco Baltic nas suas declarações de importação. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, esta sociedade também sempre comunicou à Inspeção as alterações à identidade dos adquirentes.

79. Considero, portanto, que a comunicação por parte do importador, no momento da importação, de um número de identificação para efeitos de IVA do adquirente que, devido a uma alteração de circunstâncias, deixou de corresponder, total ou parcialmente, ao do verdadeiro adquirente apenas pode implicar a recusa do direito à isenção da importação nas duas hipóteses, referidas nos n.os 56 a 58 das presentes conclusões, reconhecidas pelo Tribunal de Justiça no que respeita à inobservância de uma exigência formal no âmbito da isenção da entrega intracomunitária, nos termos do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

80. Neste contexto, considero que se deve responder o seguinte à primeira questão prejudicial submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio:

O artigo 143.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, tendo em conta as circunstâncias do processo principal, não permite que as autoridades competentes de um Estado-Membro recusem a isenção prevista no artigo 143.º, n.º 1, alínea d), desta diretiva com base apenas no facto de os bens terem, na sequência de uma alteração de circunstâncias, sido entregues a outro sujeito passivo (igualmente devedor de IVA), em vez de fornecidos a um sujeito passivo noutro Estado-Membro ao tempo da importação, cujo número de identificação para efeitos de IVA figura na declaração de importação, e tendo as autoridades do primeiro Estado-Membro recebido toda a informação relativa à identidade do comprador efetivo.

**B. Quanto à exigência de apresentar a prova de que os bens importados se destinam a ser transportados ou expedidos do Estado-Membro de importação para outro Estado-Membro, prevista no artigo 143.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA (segunda a sétima questões prejudiciais)**

81. As segunda a sétima questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio respeitam essencialmente à interpretação do artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA e ao cumprimento da exigência, tal como especificada no artigo 143.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA, nos termos da qual deve ser apresentada, no momento da importação, «[a] prova de que os bens importados se destinam a ser transportados ou expedidos do Estado-Membro de importação para outro Estado-Membro», em conjugação, nomeadamente, com a interpretação do artigo 138.º, n.º 1, e do artigo 14.º, n.º 1, desta mesma diretiva, bem como do princípio da segurança jurídica.

82. Antes de apreciar estas questões, importa observar que a prova exigida ao importador, nos termos do artigo 143.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA, está relacionada com a finalidade da importação para a União, isto é, com o facto de esta operação se destinar a ser seguida de uma entrega intracomunitária, nos termos do artigo 138.º, n.º 1, da mesma diretiva.

83. O importador deve demonstrar, portanto, no momento da importação, que pretende cumprir as condições materiais do direito à isenção da entrega intracomunitária, tais como estão previstas no artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

84. Conforme salientei no n.º 52 das presentes conclusões, o referido artigo exige o cumprimento de três condições para que o direito à isenção de IVA numa entrega intracomunitária seja reconhecido. Recordo que se trata de demonstrar, em primeiro lugar, que o direito de dispor deste bem como proprietário foi transmitido ao adquirente, em segundo lugar, que o referido bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e, em terceiro lugar, na sequência dessa

expedição ou desse transporte, que o mesmo bem saiu fisicamente do território do Estado?Membro de entrega.

85. Estas condições confundem-se, em substância, com o cumprimento da condição imposta ao importador no âmbito do artigo 143.º, n.º 1, alínea d), e n.º 2, da Diretiva IVA, com a exceção de que, neste último caso, o importador deve demonstrar, «no momento da importação», que os bens importados para a União se «destinam» a ser objeto de uma entrega intracomunitária.

86. Assim, como entendeu perfeitamente o órgão jurisdicional de reenvio, no âmbito do artigo 143.º, n.º 1, alínea d), e n.º 2, da Diretiva IVA, o importador deve provar, no momento da importação, por um lado, que o direito de dispor dos bens importados como proprietário se destina a ser transmitido ao adquirente e, por outro, que estes mesmos bens se destinam a ser expedidos ou transportados para outro Estado?Membro, isto é, também se destinam a sair fisicamente do território do Estado?Membro de importação.

87. Enquanto as terceira a sétima questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio são relativas ao direito, destinado a ser transmitido ao adquirente, de dispor dos bens importados como proprietário, atendendo às circunstâncias do processo principal, em particular ao comportamento da Enteco Baltic e ao comportamento das autoridades lituanas, a segunda questão respeita, por sua vez, aos elementos de prova suscetíveis de demonstrar que, no momento da importação, os bens importados se destinam a ser expedidos ou transportados para outro Estado?Membro. Apreciarei sucessivamente estes dois pontos.

#### **1. Quanto ao direito, destinado a ser transmitido ao adquirente, de dispor dos bens importados como proprietário (terceira a sétima questões)**

88. Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o direito, destinado a ser transmitido ao adquirente, de dispor dos bens como proprietário pode verificar-se mesmo quando não se destinava a ser transferido diretamente para o adquirente mas para pessoas por este designadas, nomeadamente, empresas de transporte ou entrepostos fiscais.

89. Em minha opinião, esta questão remete para o conteúdo do conceito autónomo e uniforme (19) de «entrega de bens», na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que precisa, justamente, que se entende por «entrega de bens» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

90. Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, este conceito não se refere à transferência da propriedade nas formas previstas pelo direito nacional aplicável, compreendendo 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 (20).

91. Daqui resulta que uma operação pode ser qualificada de «entrega de bens», na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, quando, através dessa operação, um sujeito passivo procede à transferência de um bem corpóreo que confere à outra parte o poder de dispor de facto desse bem como se fosse o seu proprietário, sem que seja relevante, a este respeito, a forma através da qual foi adquirido o direito de propriedade sobre o referido bem (21).

92. A uniformidade do conceito e da definição de «entrega de bens» na Diretiva IVA implica, para dissipar qualquer dúvida no espírito do órgão jurisdicional de reenvio, tendo em conta a redação da sua quarta questão, que a transferência para o adquirente do direito de dispor de bens corpóreos como proprietário é igualmente aplicável no âmbito da interpretação do artigo 143.º, n.º 1, alínea d), e n.º 2, da Diretiva IVA, que regula a isenção da importação de bens para a União seguida de uma entrega intracomunitária isenta (22). A transmissão para o adquirente do

direito de dispor de um bem corpóreo como proprietário constitui, com efeito, uma condição inerente a qualquer entrega de bens (23).

93. Como declarou o Tribunal de Justiça, o conceito de «entrega de bens» tem um caráter objetivo que se aplica independentemente dos objetivos e dos resultados das operações em causa, sem que seja necessário determinar a intenção do sujeito passivo (24). Esta afirmação também se aplica, em minha opinião, no âmbito da interpretação do artigo 143.º, n.º 1, alínea d), e n.º 2, da Diretiva IVA, ou seja, importa verificar, à luz de elementos de prova objetivos, se, no momento da importação, os bens importados eram «destinados» a ser objeto de uma entrega intracomunitária posterior, não sendo necessário averiguar a intenção exata do importador nesse momento.

94. Por outro lado, no âmbito da aplicação do artigo 267.º TFUE, compete ao juiz nacional apreciar, casuisticamente, em função dos factos do litígio que lhe foi submetido, se a transferência do poder de dispor dos bens em causa como proprietário se materializou (25).

95. A este respeito, não posso deixar de me interrogar sobre a redação da terceira questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio. Com efeito, esta refere que o direito de dispor dos combustíveis não foi transferido diretamente aos adquirentes indicados nas declarações da Enteco Baltic, mas a empresas de transporte e a entrepostos fiscais.

96. Se for este efetivamente o caso, os referidos operadores devem, então, ser considerados os verdadeiros adquirentes dos combustíveis importados pela Enteco Baltic, como sugere a Comissão. Ora, se estas empresas de transporte e estes entrepostos fiscais se situarem no território lituano, considero que a isenção de IVA da importação não pode ser concedida à Enteco Baltic, uma vez que esta operação não foi seguida de uma entrega intracomunitária mas apenas de uma entrega interna.

97. Em contrapartida, se nem as empresas de transporte nem os entrepostos fiscais, quer se encontrem estabelecidos na Lituânia ou num dos outros três Estados? Membros referidos pelo órgão jurisdicional de reenvio, obtiveram o poder de dispor dos combustíveis como proprietários, ou seja, se foram, respetivamente, apenas intermediários de transporte e de armazenagem não agindo em seu nome próprio, para que o adquirente, indicado nas declarações da Enteco Baltic no momento da importação dos combustíveis, pudesse deles dispor, a isenção da importação a favor da Enteco Baltic deve, em minha opinião, poder ser reconhecida, desde que as outras condições materiais do direito à isenção de IVA sejam cumpridas.

98. Cabe, portanto, ao órgão jurisdicional de reenvio, atendendo a todas as circunstâncias do processo principal, verificar qual destas duas hipóteses é correta.

99. Acrescento, porém, que, entre as circunstâncias que devem ser tidas em consideração pelo órgão jurisdicional de reenvio no processo principal, figura nomeadamente o comportamento da Enteco Baltic e das autoridades lituanas, ambos referidos nas quinta a sétima questões submetidas pelo referido órgão jurisdicional.

100. A propósito do comportamento da Enteco Baltic, cabe recordar que não é contrário ao direito da União exigir a um operador que aja de boa-fé e tome todas as medidas razoavelmente exigíveis para se certificar de que a operação que efetua não implica a sua participação numa fraude fiscal (26). Se o sujeito passivo em causa sabia ou devia saber que a operação que efetuiu estava implicada numa fraude cometida pelo adquirente e não tomou todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar esta fraude, o benefício da isenção deve ser-lhe recusado (27).

101. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, com base numa apreciação global de

todos os elementos e circunstâncias de facto do processo principal, se a Enteco Baltic agiu de boa-fé e tomou todas as medidas que podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação realizada não a levava a participar numa fraude fiscal (28).

102. A este respeito, a circunstância, referida pelo órgão jurisdicional de reenvio na sua sexta questão prejudicial, de a Enteco Baltic ter comunicado com os seus clientes por meios de comunicação eletrónicos, nomeadamente, para troca de documentos contratuais, não pode certamente constituir prova de falta de boa-fé ou de negligência do importador quanto às medidas que é razoável esperar de um operador para evitar que participe numa fraude fiscal.

103. Na verdade, não excludo que o importador que, no momento da importação dos bens em causa, não comunica às autoridades nacionais competentes as informações enumeradas no artigo 143.º, n.º 2, da Diretiva IVA, possa levar estas autoridades a presumir, à luz do objetivo para o qual a referida disposição foi introduzida na mesma diretiva, que este importador sabia ou devia saber que participava numa fraude fiscal.

104. Contudo, considero que tal presunção deve poder ser ilidida pelo importador, através de todos os meios de prova admitidos pelo direito nacional.

105. Dito isto, à luz das informações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, o processo principal caracteriza-se, em especial, não pelo facto de a Enteco Baltic não ter fornecido as informações enumeradas no artigo 143.º, n.º 2, da Diretiva IVA, mas por uma apreciação diferente, por parte das autoridades aduaneiras e tributárias, dos elementos comunicados por tal operador, num contexto em que este aparentemente colaborou de boa-fé com as referidas autoridades.

106. Com efeito e esta observação leva-me a apreciar a questão do comportamento das autoridades nacionais os elementos factuais transmitidos pelo órgão jurisdicional de reenvio e a redação da quinta questão que este submeteu sugerem em grande medida que o SAV, no controlo efetuado em 2014 e em 2015, infirmou o resultado do controlo realizado em 2013 pela Inspeção relativo ao cumprimento das condições respeitantes à existência de uma entrega intracomunitária isenta, na aceção do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

107. A explicação, dada pelo Governo lituano na audiência no Tribunal de Justiça, segundo a qual estas duas autoridades realizam controlos com âmbitos de aplicação distintos verificando a autoridade aduaneira o cumprimento das condições do artigo 143.º, n.º 1, alínea d), e n.º 2, da Diretiva IVA, enquanto a autoridade tributária controla o cumprimento das condições referidas no artigo 138.º desta diretiva não me convence. De facto, como já referi, a isenção na importação concedida nos termos do artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA depende inteiramente do cumprimento das condições da isenção da entrega intracomunitária que segue esta importação, em conformidade com o artigo 138.º, n.º 1, da referida diretiva. Os controlos das autoridades nacionais sobrepõem-se, portanto, pelo menos parcialmente. Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio refere, na sua quinta questão, que a autoridade aduaneira (SAV e/ou SAN) se apoiou, para rejeitar o direito à isenção de IVA na importação, no incumprimento das condições da manutenção (da isenção) da entrega dos bens no interior da União, ou seja, das condições estabelecidas no artigo 138.º da Diretiva IVA e que foram objeto do controlo da Inspeção em 2013.

108. Nestas circunstâncias, importa, em minha opinião, recordar as considerações do Tribunal de Justiça, relativas ao comportamento das autoridades nacionais no âmbito da aplicação da isenção das entregas intracomunitárias, nos Acórdãos de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 50), e de 14 de junho de 2017, Reparação Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, n.º 75). Com efeito, o Tribunal de Justiça considerou que o princípio da segurança jurídica se opõe a que um Estado-Membro que, num

primeiro tempo, aceitou os documentos apresentados pelo fornecedor/vendedor como provas justificativas do direito à isenção possa, depois, obrigar esse fornecedor/vendedor a pagar o IVA relativo a essa entrega devido a uma fraude cometida pelo adquirente de que o referido fornecedor/vendedor não tinha nem podia ter conhecimento.

109. O órgão jurisdicional de reenvio deverá, portanto, verificar cuidadosamente se, na verdade, foi essa a situação no processo principal.

110. Acrescento, para quaisquer efeitos úteis, que um Estado-Membro não pode invocar para recusar o direito à isenção de IVA a um sujeito passivo que aja de boa-fé e em relação ao qual não exista qualquer indício probatório de que sabia ou devia saber que participava numa fraude lacunas que afetem a cooperação e a coordenação da ação das suas próprias autoridades nacionais. A este respeito, é completamente revelador verificar que os dois relatórios do Tribunal de Contas da União Europeia, elaborados, respetivamente, em 2011 e em 2015 na sequência de auditorias realizadas em vários Estados-Membros (29), para os quais a Comissão remeteu nas suas observações escritas, evidenciam especialmente o facto de os «controles aduaneiros e fiscais não est[arem] a funcionar com eficácia» e de «[a] gestão da isenção de IVA por duas autoridades distintas (aduaneiras e fiscais) afeta[r esta] eficácia [...], dado que entre ambas não existe uma comunicação sem ruturas sobre as importações ao abrigo [do] regime [aduaneiro 42]» (30). À luz dos elementos e das circunstâncias salientadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, afigura-se, em minha opinião, que o processo principal ilustra os riscos, ou até as deficiências, que afetam os fluxos de comunicação entre autoridades aduaneira e tributária num mesmo Estado-Membro, identificadas nos relatórios do Tribunal de Contas.

111. Em contrapartida e quanto à sétima questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio relativa à eventual obrigação das autoridades lituanas de coligirem informações junto de empresas de outros Estados-Membros, a fim de demonstrarem a transferência do poder de dispor dos bens entregues pela Enteco Baltic em conformidade com a jurisprudência, há que recordar que é ao operador que invoca uma isenção de IVA que cabe demonstrar que as condições materiais da isenção estão reunidas (31). Em meu entender, esta jurisprudência é aplicável por analogia ao importador referido no artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA.

112. No que respeita ao papel das autoridades nacionais, o Tribunal de Justiça já considerou, em substância, que os atos adotados a nível da União que tenham instituído um sistema de troca de informações entre as administrações tributárias dos Estados-Membros (32) não foram criados para substituir a obrigação, que incumbe ao sujeito passivo, de demonstrar o carácter intracomunitário das operações efetuadas quando este sujeito passivo não estiver em condições de fornecer, por si mesmo, as provas necessárias para o efeito (33).

113. Estes atos jurídicos não conferem, portanto, direitos específicos ao sujeito passivo (34) que, em particular, o autorizariam a obrigar uma autoridade competente a recorrer ao mecanismo de troca de informações que tais atos instituíram.

114. Por maioria de razão, considero que o direito da União em matéria de troca de informações e de cooperação administrativa entre os Estados-Membros no domínio do IVA não impõe às administrações nacionais o dever de coligirem, a pedido de um sujeito passivo, informações junto de empresas de outros Estados-Membros, quando este sujeito passivo não pode, por si mesmo, apresentar as provas necessárias para demonstrar que o poder de dispor, como proprietário, dos bens importados e entregues foi transmitido ao adquirente e, de maneira mais geral, para demonstrar que as importações ou as entregas que esse sujeito passivo efetua estão isentas de IVA.

115. Proponho, portanto, responder o seguinte às terceira a sétima questões prejudiciais:

? o artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que não permite que as autoridades competentes de um Estado-Membro recusem a isenção de IVA na importação quando o poder de dispor, como proprietário, dos bens importados e entregues não tenha sido diretamente transferido para o adquirente, desde que o referido poder tenha sido efetivamente transferido para este sujeito passivo e não para outras pessoas, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio garantir;

? o princípio da segurança jurídica deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que a autoridade aduaneira de um Estado-Membro rejeite o direito de isenção de IVA na importação de um sujeito passivo, que aja de boa-fé e sem que tenha sido demonstrado que sabia ou deveria saber que participava numa fraude fiscal, com fundamento no facto de uma das condições materiais da isenção de IVA da entrega intracomunitária que seguiu a importação já não estar reunida, mesmo que a autoridade competente do mesmo Estado-Membro já tenha considerado que esta condição se encontrava cumprida na sequência de um controlo dos documentos fornecidos pelo sujeito passivo. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se os factos do processo principal permitem concluir que todas estas circunstâncias e condições estão reunidas, tendo presente que o simples facto de o sujeito passivo ter utilizado meios eletrónicos para comunicar com os seus parceiros contratuais não pode constituir um caso de negligência ou de má-fé do referido sujeito passivo;

? o artigo 143.º, n.os 1, alínea d), e 2, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que compete ao sujeito passivo que invoca a isenção de IVA na importação demonstrar que as condições materiais desta isenção estão reunidas, não podendo exigir que as autoridades competentes do Estado-Membro de importação, quando apreciam a questão da transferência, a favor do adquirente, do direito de dispor como proprietário dos bens entregues, colijam informações de acesso restrito a autoridades públicas junto de outros sujeitos passivos.

**2. Quanto aos elementos de prova suscetíveis de demonstrar que, no momento da importação, os bens importados se destinam a ser expedidos ou transportados para outro Estado-Membro (segunda questão)**

116. Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio interroga o Tribunal de Justiça sobre o valor probatório de determinados documentos, tais como os documentos e-AD e as declarações e-ROR, que confirmam o transporte de combustíveis desde o entreposto fiscal situado no Estado-Membro de importação (no caso em apreço, a Lituânia) para um entreposto fiscal situado no Estado-Membro de destino (aparentemente, no processo principal, a Polónia).

117. Nem o artigo 143.º, n.º 1, alínea d), e n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA nem o artigo 138.º desta enunciam as provas que os sujeitos passivos devem apresentar para beneficiarem da isenção de IVA. Daqui resulta que, em conformidade com o artigo 131.º da Diretiva IVA, esta questão está abrangida pela competência dos Estados-Membros, no respeito dos princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais figuram os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (35).

118. No que se refere, em primeiro lugar, à interpretação do artigo 143.º da Diretiva IVA, conforme referida pelo órgão jurisdicional de reenvio e invocada pela Comissão, as declarações e-ROR são documentos eletrónicos, específicos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, que são elaborados após a expedição e/ou o transporte de mercadorias, e que confirmam a realização destas operações.

119. Ora, para que seja cumprida a exigência estabelecida no artigo 143.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA, é necessário que o importador prove, «no momento da importação», que os bens importados se destinam a ser expedidos ou transportados para outro Estado?Membro.

120. As declarações e?ROR não podem, portanto, em meu entender, constituir elementos de prova suficientes para demonstrar que, no momento da importação, os bens importados se destinavam a ser objeto de uma entrega intracomunitária.

121. Em contrapartida, e como a Comissão também alegou nas suas observações escritas, documentos comerciais, como as declarações de expedição CMR, que são elaborados antes da referida expedição ou do referido transporte para o Estado?Membro de destino, são suscetíveis de demonstrar objetivamente a intenção, no momento da importação, de expedir ou de transportar os bens importados para outro Estado?Membro.

122. Quanto aos documentos e?AD, regulados pelas disposições da Diretiva 2008/118 e do Regulamento n.º 684/2009, devem acompanhar a circulação de produtos em regime de suspensão de impostos especiais de consumo. Assim, nos termos do artigo 21.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 e do artigo 3.º do Regulamento n.º 684/2009, um projeto de documento administrativo eletrónico deve ser apresentado pelo expedidor às autoridades competentes do Estado?Membro de expedição, não mais de sete dias antes da data de expedição dos produtos em causa indicada nesse documento. Tal formalidade permite às referidas autoridades verificar os dados indicados no documento, que incluem, nomeadamente, nos termos do quadro 1 do Regulamento n.º 684/2009, as informações relativas à mercadoria expedida, ao operador do local de expedição e ao operador do local de destino da circulação de produtos. É, portanto, perfeitamente possível, que, no momento da importação de uma mercadoria proveniente de um país terceiro, o importador ou uma pessoa que aja em seu nome possa transmitir o projeto de documento e?AD às autoridades competentes do Estado?Membro de onde será transportada a mercadoria em regime de suspensão de impostos especiais de consumo, para sua validação.

123. No processo principal, nem as circunstâncias em que os diferentes documentos e?AD puderam ser comunicados às autoridades competentes lituanas, nem o conteúdo destes documentos (ou projetos de documentos), nem o seu tratamento pelas autoridades nacionais resultam das informações comunicadas ao Tribunal de Justiça.

124. Em minha opinião, não deixa de ser verdade que é possível afirmar que o documento e?AD é suscetível de constituir um elemento que permite demonstrar que, no momento da importação, o bem importado se destinava a ser expedido para outro Estado?Membro, na aceção do artigo 143.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA.

125. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, no momento da importação, as autoridades nacionais dispunham dos projetos de documentos e?AD e se estes estavam suficientemente preenchidos, controlando em simultâneo o tratamento dado por estas mesmas autoridades aos referidos documentos.

126. Em segundo lugar, no que respeita à expedição ou ao transporte efetivos do bem objeto de uma entrega intracomunitária, condição que, como já salientei, deve ser cumprida por força do artigo 138.º da Diretiva IVA, da qual depende inteiramente a isenção da importação prevista no artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da referida diretiva, considero que as declarações e?ROR, emitidas por um entreposto fiscal situado no Estado?Membro de destino, podem constituir provas da realidade da deslocação física dos bens entregues para além das fronteiras do Estado?Membro de entrega. Quanto ao documento e?AD, o artigo 24.º da Diretiva 2008/118 prevê que, imediatamente após a receção dos produtos, o destinatário apresenta, o mais tardar no prazo de

cinco dias úteis após o termo da circulação, um relatório de receção às autoridades competentes do Estado?Membro de destino, que verificam os dados assim comunicados, podendo validá?los e, em seguida, transmiti?los às autoridades competentes do Estado?Membro de expedição. Nos termos do artigo 7.º e do quadro 6 do Regulamento n.º 684/2009, o relatório de receção deve incluir, nomeadamente, o código administrativo do documento e?AD. Todas estas informações são portanto suscetíveis de demonstrar que os bens em causa saíram do território do Estado?Membro de expedição.

127. A este respeito, nem a redação do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA nem a jurisprudência que interpreta esta disposição exigem que os documentos transmitidos pelo fornecedor confirmem uma expedição ou um transporte com destino ao adquirente (36). É suficiente, como, aliás, confirma a redação do artigo 143.º da Diretiva IVA, que o bem importado tenha saído fisicamente do território do Estado?Membro de expedição para o Estado?Membro de destino.

128. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, por um lado, no momento da importação, a Enteco Baltic apresentou suficientes documentos comprovativos de que os combustíveis importados se destinavam a ser objeto de uma entrega intracomunitária, na aceção do artigo 143.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA e, por outro, se esta sociedade demonstrou de forma suficiente, em conformidade com o artigo 138.º da referida diretiva, que tais combustíveis saíram fisicamente do território lituano, tendo em conta, como já salientei, o comportamento desta sociedade e o das autoridades nacionais competentes.

129. Sugiro, portanto, responder à segunda questão prejudicial o seguinte:

O artigo 143.º, n.º 1, alínea d), e n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que documentos, tais como o documento administrativo eletrónico (documento «e?AD») e a declaração de expedição elaborada com base na Convenção relativa ao contrato de transporte internacional de mercadorias por estrada (declaração de expedição «CMR»), assinada em Genebra em 19 de maio de 1956, podem ser considerados elementos que permitem demonstrar que, no momento da importação, os bens importados se destinam a ser expedidos ou transportados para outro Estado?Membro. O artigo 138.º da Diretiva IVA, para o qual remete o artigo 143.º, n.º 1, alínea d), desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que os relatórios de receção dos documentos e?AD e as declarações de confirmação «e?ROR» podem ser considerados elementos que permitem demonstrar que os bens importados, que foram objeto da entrega intracomunitária, saíram do território do Estado?Membro de importação e de fornecimento e foram expedidos para o Estado?Membro de destino.

## V. Conclusão

130. Tendo em consideração o exposto, proponho que o Tribunal de Justiça responda o seguinte às questões prejudiciais submetidas pelo Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vilnius, Lituânia):

1) O artigo 143.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2009/69/CE do Conselho, de 25 de junho de 2009, no que se refere à evasão fiscal ligada às importações, deve ser interpretado no sentido de que, tendo em conta as circunstâncias do processo principal, não permite que as autoridades competentes de um Estado?Membro recusem a isenção prevista no artigo 143.º, n.º 1, alínea d), desta diretiva com base apenas no facto de os bens terem, na sequência de uma alteração de circunstâncias, sido entregues a outro sujeito passivo (igualmente devedor de IVA), em vez de fornecidos a um sujeito passivo noutra Estado?Membro ao tempo da importação, cujo número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) figura na declaração de importação, e tendo as autoridades do

primeiro Estado?Membro recebido toda a informação relativa à identidade do comprador efetivo.

2) O artigo 143.º, n.º 1, alínea d), e n.º 2, alínea c), da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2009/69, deve ser interpretado no sentido de que documentos, tais como o documento administrativo eletrónico (documento «e?AD») e a declaração de expedição elaborada com base na Convenção, assinada em Genebra, em 19 de maio de 1956, relativa ao contrato de transporte internacional de mercadorias por estrada (declaração de expedição «CMR»), podem ser considerados elementos que permitem demonstrar que, no momento da importação, os bens importados se destinam a ser expedidos ou transportados para outro Estado?Membro. O artigo 138.º da Diretiva IVA, conforme alterada pela Diretiva 2009/69, para o qual remete o artigo 143.º, n.º 1, alínea d), desta diretiva, conforme alterada, deve ser interpretado no sentido de que os relatórios de receção dos documentos e?AD e as declarações de confirmação «e?ROR» podem ser considerados elementos que permitem demonstrar que os bens importados, que foram objeto da entrega intracomunitária, saíram do território do Estado?Membro de importação e de fornecimento e foram expedidos para o Estado?Membro de destino.

3) O artigo 143.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2009/69, deve ser interpretado no sentido de que não permite que as autoridades competentes de um Estado?Membro recusem a isenção de IVA na importação quando o poder de dispor, como proprietário, dos bens importados e entregues não tenha sido diretamente transferido para o adquirente, desde que o referido poder tenha sido efetivamente transferido para este sujeito passivo e não para outras pessoas, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio garantir.

4) O princípio da segurança jurídica deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que a autoridade aduaneira de um Estado?Membro rejeite o direito de isenção de IVA na importação de um sujeito passivo, que aja de boa?fé e sem que tenha sido demonstrado que sabia ou deveria saber que participava numa fraude fiscal, com fundamento no facto de uma das condições materiais da isenção de IVA da entrega intracomunitária que seguiu a importação já não estar reunida, mesmo que a autoridade competente do mesmo Estado?Membro já tenha considerado que esta condição se encontrava cumprida na sequência de um controlo dos documentos fornecidos pelo sujeito passivo. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se os factos do processo principal permitem concluir que todas estas circunstâncias e condições estão reunidas, tendo presente que o simples facto de o sujeito passivo ter utilizado meios eletrónicos para comunicar com os seus parceiros contratuais não pode constituir um caso de negligência ou de má?fé do referido sujeito passivo.

5) O artigo 143.º, n.º 1, alínea d), e n.º 2, da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2009/69, deve ser interpretado no sentido de que compete ao sujeito passivo que invoca a isenção de IVA na importação demonstrar que as condições materiais desta isenção estão reunidas, não podendo exigir que as autoridades competentes do Estado?Membro de importação, quando apreciam a questão da transferência, a favor do adquirente, do direito de dispor como proprietário dos bens entregues, colijam informações de acesso restrito a autoridades públicas junto de outros sujeitos passivos.

1 Língua original: francês.

2 JO 2006, L 347, p. 1.

3 JO 2009, L 175, p. 12.

4 Este regime é designado por «regime aduaneiro 42» ou «procedimento aduaneiro 42» uma vez que, para obter a isenção de IVA, o importador das mercadorias deve inscrever, na casa n.º 37 do documento administrativo único, um código que começa por 42. O referido regime permite

importar com isenção de IVA bens que posteriormente são objeto de uma entrega comunitária, com formalidades simplificadas e custos mais baixos.

5 No âmbito deste contrato comercial, o vendedor só se obriga a entregar as mercadorias para exportação, ao passo que o adquirente suporta todos os riscos ligados ao seu transporte.

6 O pedido de decisão prejudicial apenas faz referência aos entrepostos situados na Polónia.

7 A declaração de expedição CMR [estabelecida com base na Convenção relativa ao contrato de transporte internacional de mercadorias por estrada (CMR), assinada em Genebra em 19 de maio de 1956, *Recueil des traités*, 1961, vol. 399, p. 189] é um documento de transporte terrestre que deve ser redigido, antes da realização de um transporte internacional de mercadorias, por uma das partes no contrato de transporte. A declaração de expedição CMR confirma, nomeadamente, a expedição das mercadorias a partir do momento em que o transportador lhe apõe a sua assinatura.

8 V. nota 6, *supra*.

9 É pacífico que a e-ROR é uma confirmação eletrónica da receção de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, emitida pelo destinatário.

10 Acrónimo de «electronic Administrative Document». O documento administrativo eletrónico está previsto na Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12) e deve cumprir os requisitos do Regulamento (CE) n.º 684/2009 da Comissão, de 24 de julho de 2009, que aplica a Diretiva 2008/118/CE do Conselho no que diz respeito aos processos informatizados para a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto (JO 2009, L 197, p. 24). Este documento permite beneficiar do regime de suspensão dos impostos especiais sobre o consumo.

11 V. n.º 72 das presentes conclusões.

12 V., nomeadamente, neste sentido, Acórdãos de 27 de setembro de 2007, *Teleos e o.* (C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 42); de 6 de setembro de 2012, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 31); de 9 de outubro de 2014, *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, n.º 24); e de 26 de julho de 2017, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, n.º 30).

13 V. Acórdãos de 6 de setembro de 2012, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 59); de 9 de fevereiro de 2017, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 29); e de 26 de julho de 2017, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, n.º 47).

14 Recordo, a este respeito, que o artigo 214.º, n.º 1, da Diretiva IVA convida os Estados-Membros a tomarem as medidas necessárias para que os sujeitos passivos sejam identificados através de um número individual, número individual de identificação para efeitos do IVA nos termos do artigo 215.º desta diretiva. Por outro lado, além do artigo 143.º, n.º 2, da referida diretiva, várias disposições do mesmo ato mencionam este número, como é o caso do artigo 226.º, relativo ao conteúdo das faturas, ou do artigo 365.º, respeitante à declaração de IVA. No âmbito de operações intracomunitárias, o Tribunal de Justiça também sublinhou que este número visa facilitar a determinação do Estado-Membro no qual ocorre o consumo final dos bens entregues: v., nomeadamente, Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 27 e jurisprudência referida).

15 V., neste sentido, Acórdãos de 6 de setembro de 2012, *Mecsek-Gabona* (C-273/11,

EU:C:2012:547, n.os 59 a 63); de 27 de setembro de 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, n.os 51 e 52); de 20 de outubro de 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, n.º 40); e de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, n.º 32).

16 V., nomeadamente, Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, n.os 39 e 40 e jurisprudência referida).

17 Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, n.º 42 e jurisprudência referida).

18 V. nomeadamente, neste sentido, Acórdão de 3 de setembro de 2015, Fast Bunkering Klaip?da (C?526/13, EU:C:2015:536, n.º 28 e jurisprudência referida).

19 V. Acórdão de 3 de junho de 2010, De Fruytier (C?237/09, EU:C:2010:316, n.º 22).

20 V., nomeadamente, Acórdãos de 21 de novembro de 2013, Dixons Retail (C?494/12, EU:C:2013:758, n.º 20), e de 3 de setembro de 2015, Fast Bunkering Klaip?da (C?526/13, EU:C:2015:536, n.º 51).

21 Acórdão de 18 de julho de 2013, Evita?K (C?78/12, EU:C:2013:486, n.º 35).

22 Na sua quarta questão, afigura-se que o órgão jurisdicional de reenvio efetivamente sugere que as autoridades lituanas se baseiam numa interpretação diferente do conceito de transferência do direito de disposição dos bens consoante apliquem as regras relativas ao direito à dedução do IVA (artigo 167.º da Diretiva IVA) ou as regras respeitantes à isenção na importação seguida de uma entrega intracomunitária [artigo 143.º, n.os 1, alínea d), e 2 da Diretiva IVA]. Como referi, essa diferença de interpretação, que, de resto, não resulta claramente da fundamentação da decisão de reenvio, não se justifica, de modo algum, à luz da autonomia e da uniformidade da definição de «entrega de bens», na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

23 Acórdão de 6 de setembro de 2012, Mecsek?Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, n.º 32).

24 V., neste sentido, Acórdão de 21 de novembro de 2013, Dixons Retail (C?494/12, EU:C:2013:758, n.º 21 e jurisprudência referida).

25 V., neste sentido, Acórdão de 18 de julho de 2013, Evita?K (C?78/12, EU:C:2013:486, n.º 34).

26 V., nomeadamente, Acórdãos de 6 de setembro de 2012, Mecsek?Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, n.º 48).

27 V., nomeadamente, Acórdãos de 6 de setembro de 2012, Mecsek?Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, n.º 54), e de 9 de outubro de 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267, n.º 42).

28 V., nomeadamente, por analogia, Acórdãos de 6 de setembro de 2012, Mecsek?Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, n.º 53), e de 9 de outubro de 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267, n.º 41).

29 V., respetivamente, Tribunal de Contas, relatório especial n.º 13, *Le contrôle relatif au régime douanier 42 permet-il d'éviter et de détecter l'évasion en matière de TVA?*, Luxemburgo, 2011, e relatório especial n.º 24, *Lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire: des actions supplémentaires s'imposent*, Luxemburgo, 2015.

30 V. relatório especial n.º 13, n.os 55 e 56. V., igualmente, n.os 36 a 38 do referido relatório,

assim como n.os 78 e 79 do relatório especial n.º 24.

31 V., nomeadamente, Acórdãos de 27 de setembro de 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, n.º 26), e de 7 de dezembro de 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, n.º 46).

32 Trata-se, respetivamente, da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos (JO 1977, L 336, p. 15) e do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92 (JO 2003, L 264, p. 1). Estes dois atos foram respetivamente substituídos pela Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade (JO 2011, L 64, p. 1), cujo prazo de transposição expirou em 1 de janeiro de 2013, e pelo Regulamento (UE) n.º 904/2010, do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2010, L 268, p. 1), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2012.

33 V., neste sentido, Acórdãos de 27 de setembro de 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, n.º 34), e de 22 de abril de 2010, X e fiscale eenheid Facet/Facet Trading (C-536/08 e C-539/08, EU:C:2010:217, n.º 37).

34 V., a propósito da Diretiva 77/799, Acórdãos de 27 de setembro de 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, n.º 31), e de 22 de outubro de 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, n.º 36). V., igualmente, neste sentido, a propósito da Diretiva 2011/16, que prossegue um objetivo análogo ao da Diretiva 77/799 que substituiu, Acórdão de 16 de maio de 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, n.os 46, 47 e 58).

35 V., neste sentido, Acórdãos de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 36); de 9 de outubro de 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, n.º 27); e de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 33).

36 V., nomeadamente, neste sentido, Acórdãos de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 31); de 9 de outubro de 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, n.º 24); e de 9 de fevereiro de 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, n.º 25).