

Edição provisória

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

ELEANOR SHARPSTON

apresentadas em 6 de fevereiro de 2020 (1)

Processo C-276/18

KrakVet Marek Batko sp. K.

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste, Hungria)]

«Reenvio prejudicial – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 33.º – Determinação do lugar das operações tributáveis – Bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta – Prática abusiva – Regulamento (UE) n.º 904/2010 – Artigos 7.º, 13.º e 28.º a 30.º – Cooperação administrativa – Dupla tributação»

1. O presente pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste, Hungria) é relativo à interpretação de várias disposições da Diretiva 2006/112/CE (a seguir «Diretiva IVA») (2) e do Regulamento (UE) n.º 904/2010 (a seguir «Regulamento relativo à luta contra a fraude no domínio do IVA») (3). Quando é que se deve considerar que os bens foram «expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta» na aceção do artigo 33.º da Diretiva IVA? Quando é que a prática estabelecida de um negociante ao abrigo da referida disposição deve ser considerada abusiva? Neste contexto, que cooperação administrativa é exigida às administrações tributárias dos diferentes Estados-Membros para efeitos da determinação do lugar das operações tributáveis, a fim de evitar a dupla tributação, nos termos dos artigos 7.º, 13.º e 28.º a 30.º do Regulamento relativo à luta contra a fraude no domínio do IVA?

2. O órgão jurisdicional de reenvio submeteu cinco questões a este respeito. O Tribunal de Justiça pediu que nas presentes conclusões apenas fossem apreciadas as quarta e quinta questões prejudiciais, relativas, respetivamente, ao sentido da expressão «bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta» prevista no artigo 33.º, n.º 1, da Diretiva IVA, e ao conceito de práticas abusivas.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3. A Diretiva IVA estabelece um quadro geral para a aplicação uniforme do IVA na União Europeia.
4. O considerando 9 indica que «[é] indispensável prever um período de transição que permita uma adaptação progressiva das legislações nacionais em determinados domínios».
5. O considerando 10 dispõe que «[d]urante esse período de transição, é conveniente tributar nos Estados-Membros de destino, de acordo com as taxas e regras desses Estados-Membros, as operações intracomunitárias(4) efetuadas por sujeitos passivos que não sejam sujeitos passivos isentos».
6. O considerando 11 acrescenta que «[é] igualmente necessário tributar, durante esse período de transição, nos Estados-Membros de destino, de acordo com as taxas e regras desses Estados-Membros, [...] certas operações intracomunitárias de vendas à distância(5), [...] na medida em que tais operações, na ausência de disposições especiais, possam conduzir a importantes distorções de concorrência entre os Estados-Membros».
7. O considerando 17 recorda que «[a] determinação do lugar das operações tributáveis pode dar azo a conflitos de competência entre os Estados-Membros [...]. Muito embora o lugar das prestações de serviços deva ser fixado, em princípio, no lugar em que o prestador de serviços tenha estabelecido a sede da sua atividade económica, convém fixar esse lugar no Estado-Membro do destinatário, designadamente no que se refere a algumas prestações de serviços, efetuadas entre sujeitos passivos, cujo custo esteja incluído no preço dos bens».
8. Os considerandos 61 e 62, em conjugação, dispõem que «[é] fundamental assegurar uma aplicação uniforme do sistema do IVA»; que «[p]ara realizar esse objetivo, é conveniente aprovar medidas de aplicação»; e que «[t]ais medidas deverão, nomeadamente, resolver o problema da dupla tributação de operações transfronteiras que pode resultar da aplicação não uniforme, pelos Estados-Membros, das normas que regem o lugar das operações tributáveis».
9. O artigo 2.º, que figura no Título I («Objeto e âmbito de aplicação»), estabelece:
 - «1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:
 - a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;
 - 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;»
10. O artigo 9.º, que inicia o Título III («Sujeitos passivos») dispõe que «1. [e]ntende-se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade. [...]».

11. O Título IV é relativo às «Operações tributáveis» e está dividido em quatro capítulos: «Entrega de bens» (artigos 14.º a 19.º), «Aquisições intracomunitárias de bens» (artigos 20.º a 23.º), «Prestações de serviços» (artigos 24.º a 29.º) e «Importações de bens» (artigo 30.º). O artigo 14.º, n.º 1, inclui a definição do que, nas circunstâncias mais elementares, constitui a entrega de bens: «[e]ntende-se por “entrega de bens” a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário». O artigo 20.º estabelece a respetiva definição básica de «Aquisições intracomunitárias de bens», como sendo «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».

12. O Título V («Lugar das operações tributáveis») tem por objeto, na Secção 2 do Capítulo 1, as entregas de bens com transporte. O artigo 32.º inclui a regra geral: «[c]aso os bens sejam expedidos ou transportados pelo fornecedor, pelo adquirente ou por um terceiro, considera-se lugar da entrega o lugar onde se encontram os bens no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente. [...]».

13. O artigo 33.º estabelece:

«1. Em derrogação do disposto no artigo 32.º, considera-se que o lugar de entrega de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta, a partir de um Estado-Membro que não seja o de chegada da expedição ou do transporte, é o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente, desde que estejam reunidas as seguintes condições:

a) A entrega de bens é efetuada para um sujeito passivo ou para uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo cujas aquisições intracomunitárias de bens não estão sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º, ou para qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo;

b) Os bens entregues não são meios de transporte novos nem bens entregues após montagem ou instalação, com ou sem ensaio de funcionamento, pelo fornecedor ou por sua conta.

[...]»

14. O artigo 34.º estabelece um limiar quantitativo mínimo para aplicação do artigo 33.º Assim, o artigo 34.º, n.º 1, dispõe que o artigo 33.º não deve ser aplicável quando «[o] montante global, líquido de IVA, das entregas efetuadas no Estado-Membro, nas condições previstas no artigo 33.º, não excede o valor de EUR 100 000 ou o seu contravalor em moeda nacional, durante o mesmo ano civil». Nos termos do artigo 34.º, n.º 2, «[o] Estado-Membro em cujo território se encontrem os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente pode limitar o limiar referido no n.º 1 a EUR 35 000».

15. O artigo 138.º está incluído no Título IX («Isenções»), Capítulo 4 («Isenções relacionadas com as operações intracomunitárias»), Secção 1 («Isenções das entregas de bens»). Estabelece que «1. Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na Comunidade, 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».

16. O Título XIV («Disposições diversas») inclui, no Capítulo 2, um único artigo relativo ao

Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir «Comité do IVA»). O artigo 398.º, n.º 1, cria o Comité do IVA, enquanto o artigo 398.º, n.º 4, atribui a este comité competência «[p]ara além dos assuntos que sejam objeto de consulta por força do disposto na presente diretiva, examina[r] as questões suscitadas pelo seu presidente, seja por iniciativa deste seja a pedido do representante de um dos Estados?Membros, relativas à aplicação das disposições comunitárias em matéria de IVA».

Regulamento relativo à luta contra a fraude no domínio do IVA

17. O Regulamento relativo à luta contra a fraude no domínio do IVA aborda a cooperação administrativa entre as autoridades competentes nos Estados?Membros para combater a fraude em matéria de IVA.

18. O considerando 5 estabelece que «[a]s medidas de harmonização fiscal tomadas para a plena realização do mercado interno deverão incluir a criação de um sistema comum de cooperação entre os Estados?Membros, em especial no que diz respeito à troca de informações, através do qual as autoridades competentes dos Estados?Membros se devem prestar assistência mútua e colaborar com a Comissão por forma a assegurar a boa aplicação do IVA às entregas de bens e prestações de serviços, às aquisições intracomunitárias e às importações de bens».

19. O considerando 6 dispõe, no entanto, que «[a] cooperação administrativa não deverá conduzir a uma transferência indevida dos encargos administrativos de um Estado?Membro para outro».

20. O considerando 7 estabelece que «[p]ara que possam cobrar o imposto devido, os Estados?Membros deverão cooperar a fim de ajudar a garantir que o montante do IVA é fixado de forma correta. Em consequência, deverão não só controlar a aplicação do imposto devido no seu próprio território, mas também prestar assistência a outros Estados?Membros a fim de assegurar a correta aplicação do imposto que diga respeito a atividades efetuadas no seu próprio território mas que seja devido noutro Estado?Membro».

21. O considerando 8 prevê que «[o] controlo da correta aplicação do IVA que incide sobre operações transfronteiras tributáveis num Estado?Membro diferente daquele onde está estabelecido o prestador ou o fornecedor depende, em muitos casos, de informações detidas pelo Estado?Membro de estabelecimento ou que podem ser muito mais facilmente obtidas por este último. O controlo efetivo dessas operações depende, por conseguinte, de o Estado?Membro de estabelecimento recolher ou estar em condições de recolher essas informações».

22. O considerando 13 estabelece que «[a] fim de lutar eficazmente contra fraude, é necessário prever a troca de informações sem pedido prévio. A fim de facilitar a troca de informações, deverão ser especificadas as categorias para as quais é necessário estabelecer uma troca automática».

23. O artigo 1.º, n.º 1, segundo parágrafo, dispõe que o regulamento «define as regras e os procedimentos que permitem às autoridades competentes dos Estados?Membros cooperar e trocar entre si todas as informações que possam ajudar a realizar uma correta avaliação do IVA, controlar a correta aplicação do IVA, designadamente o relativo às operações intracomunitárias, e lutar contra a fraude ao IVA».

24. O artigo 7.º inicia o Capítulo II (sob a epígrafe «Troca de informações mediante pedido»). Estabelece o seguinte:

«1. A pedido da autoridade requerente, a autoridade requerida comunica as informações a que

se refere o artigo 1.º, incluindo as que respeitam a um ou mais casos específicos.

2. Para efeitos da comunicação referida no n.º 1, a autoridade requerida manda efetuar os inquéritos administrativos necessários para obter essas informações.

3. Até 31 de dezembro de 2014, o pedido referido no n.º 1 pode conter um pedido fundamentado de inquérito administrativo. Caso a autoridade requerida entenda que não é necessário um inquérito administrativo, informa imediatamente a autoridade requerente das respetivas razões.

4. A partir de 1 de janeiro de 2015, o pedido referido no n.º 1 pode conter um pedido fundamentado de inquérito administrativo específico. Caso a autoridade requerida entenda que não é necessário qualquer inquérito administrativo, informa imediatamente a autoridade requerente sobre as respetivas razões.

Não obstante o disposto no primeiro parágrafo, um inquérito que incida sobre os montantes declarados por um sujeito passivo em relação a entregas de bens ou prestações de serviços referidas no Anexo I, realizadas por um sujeito passivo estabelecido no Estado-Membro da autoridade requerida e tributáveis no Estado-Membro em que a autoridade requerente tem a sua sede, só pode ser recusado:

a) Pelos motivos previstos no n.º 1 do artigo 54.º, avaliados pela autoridade requerida em conformidade com a declaração operacional de boas práticas referente à articulação entre o presente número e o n.º 1 do artigo 54.º, a adotar em conformidade com o procedimento previsto no n.º 2 do artigo 58.º;

b) Pelos motivos previstos nos n.os 2, 3 e 4 do artigo 54.º; ou

c) Pelo motivo de a autoridade requerida ter já prestado à autoridade requerente informações sobre o mesmo sujeito passivo em resultado de inquérito administrativo realizado há menos de dois anos.

Se a autoridade requerida recusar o inquérito administrativo a que se refere o segundo parágrafo pelos motivos mencionados nas alíneas a) ou b), deve no entanto fornecer à autoridade requerente as datas e os valores de quaisquer entregas ou prestações relevantes efetuadas durante os dois últimos anos pelo sujeito passivo no Estado-Membro da autoridade requerente.»

25. O artigo 13.º inicia o Capítulo III (sob a epígrafe «Troca de informações sem pedido prévio»). O n.º 1 deste artigo 13.º estabelece que «[a] autoridade competente de cada Estado-Membro comunica, sem pedido prévio, as informações a que se refere o artigo 1.º à autoridade competente de qualquer outro Estado-Membro interessado, nas seguintes situações:

a) Quando se considera que a tributação tem lugar no Estado-Membro de destino e as informações fornecidas pelo Estado-Membro de origem são necessárias para a eficácia do sistema de controlo do Estado-Membro de destino».

26. O artigo 14.º inclui modalidades detalhadas para a troca automática de informações. Em seguida, o artigo 15.º trata da troca espontânea de informações e estabelece que «[a]s autoridades competentes [...] comunicam espontaneamente [...] as informações a que se refere o n.º 1 do artigo 13.º que não tenham sido comunicadas no âmbito da troca automática a que se refere o artigo 14.º de que tenham conhecimento e que entendam poderem ser úteis a essas autoridades competentes».

27. O artigo 28.º (disposição única do Capítulo VIII, sob a epígrafe «Presença nos serviços

administrativos e participação nos inquéritos administrativos») estabelece regras detalhadas que autorizam os funcionários de uma autoridade competente de um Estado-Membro que pedem informações a estarem presentes como observadores enquanto os funcionários de outro Estado-Membro efetuam inquéritos administrativos e tenham acesso à informação assim obtida.

28. O artigo 29.º (disposição que inicia o Capítulo VIII, sob a epígrafe «Controlos simultâneos») prevê que «[o]s Estados-Membros podem decidir proceder a controlos simultâneos sempre que considerem esses controlos mais eficazes do que os controlos realizados por um único Estado-Membro».

29. Em seguida, o artigo 30.º estabelece as regras necessárias que regulam a forma como tais controlos deverão ser efetuados.

Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011

30. O considerando 17 do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho (6) estabelece que «[e]m matéria de aquisição intracomunitária de bens, o Estado-Membro de aquisição deverá conservar o seu direito de tributação independentemente do tratamento em termos de IVA de que as operações tenham sido objeto no Estado-Membro de partida».

31. O artigo 16.º, primeiro parágrafo, dispõe que «[o] Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte de bens em que é efetuada uma aquisição intracomunitária de bens na aceção do artigo 20.º da [Diretiva IVA] exerce a sua competência de tributação, independentemente do tratamento em termos de IVA que tenha sido aplicado à operação no Estado-Membro de partida da expedição ou do transporte dos bens».

32. Segundo o artigo 16.º, segundo parágrafo, «[u]m eventual pedido de correção, pelo fornecedor dos bens, do IVA que faturou e declarou ao Estado-Membro de partida da expedição ou do transporte dos bens deve ser tratado por este Estado-Membro nos termos das respetivas regras nacionais».

Documento de Trabalho do Comité do IVA

33. Em 5 de maio de 2015, o Comité do IVA emitiu o Documento de Trabalho n.º 855, relativo à aplicação das disposições em matéria de IVA às vendas à distância (a seguir «Documento de Trabalho») (7).

34. A Secção 2 do Documento de Trabalho refere que as administrações tributárias da Bélgica e do Reino Unido «constataram que tinham sido celebrados alguns acordos comerciais que separavam a entrega dos bens do seu transporte e envio, a fim de evitar que o IVA fosse contabilizado e pago no Estado-Membro de destino dos bens».

35. Na Secção 3 do Documento de Trabalho, a Comissão declarou que o artigo 33.º, n.º 1, da Diretiva IVA podia ser interpretado quer de forma literal quer de forma ampla, na medida em que era possível lê-lo no sentido de que apenas abrangia situações em que o fornecedor estava diretamente envolvido no transporte, mas também no sentido de que abrangia situações em que o envolvimento do fornecedor era meramente indireto.

36. A Comissão afirmou que a interpretação literal «tem a vantagem de ser bastante simples quando se analisa estritamente a situação jurídica e as relações contratuais, mas é também facilmente contornável». Sugeriu que o facto de ser contornável «poderia ser apreciado à luz do critério do “abuso de direito”», conforme estabelecido pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Halifax (8), o qual deverá ter em consideração a questão de saber «se os acordos conduzem a um

resultado contrário ao objetivo das regras da Diretiva IVA e se a sua principal finalidade é alcançar este resultado, não existindo, ou sendo residuais, quaisquer outras razões “económicas”». A este respeito, a Comissão também referiu o Acórdão Part Service (9) do Tribunal de Justiça.

37. Quanto à interpretação ampla, a Comissão declarou que «para efeitos da aplicação das regras em matéria de vendas à distância, devem ser tidos em conta não apenas os acordos contratuais entre o fornecedor, a transportadora e o cliente, mas também, e acima de tudo, a realidade económica». Além disso, afirmou que numa declaração para as atas aprovadas quando a Diretiva 91/680/CEE (10) (que introduziu disposições relativas às vendas à distância) foi adotada (11), o Conselho e a Comissão deixaram claro que «os regimes especiais relativos às vendas à distância serão aplicáveis sempre que os bens forem expedidos ou transportados, indireta ou diretamente, pelo fornecedor ou por sua conta».

38. Neste contexto, as delegações foram convidadas no âmbito do Documento de Trabalho «a manifestarem-se sobre as questões suscitadas pelo Reino Unido e pela Bélgica e sobre as observações apresentadas pelos serviços da Comissão. Nomeadamente, solicita-se que se pronunciem sobre as duas abordagens examinadas».

Orientações do Comité do IVA

39. Na sua 104.^a reunião, realizada em 4 e 5 de junho de 2015 (12), o Comité do IVA adotou orientações relativas às vendas à distância (13), que estabelecem que «o Comité do IVA, quase por unanimidade (14), entende que, para efeitos do artigo 33.º da Diretiva IVA, considera-se que os bens foram “expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta” sempre que este intervém direta ou indiretamente no transporte ou na expedição dos mesmos».

40. As orientações referem ainda que «o Comité do IVA, por unanimidade, entende que, em qualquer uma das seguintes situações, considera-se que o fornecedor interveio indiretamente no transporte ou na expedição dos bens: [...] iii) sempre que o fornecedor fatura e cobra os custos do transporte ao cliente e, posteriormente, envia os bens a um terceiro que se encarregará da expedição ou do transporte dos mesmos».

41. Por último, as orientações estabelecem que «além disso, o Comité do IVA, quase por unanimidade, entende que noutros casos de intervenção, nomeadamente, sempre que o fornecedor promove ativamente os serviços de entrega de um terceiro junto do cliente, coloca o cliente e o terceiro em contacto e fornece ao terceiro a informação necessária para a entrega dos bens, também se considera que o fornecedor é um interveniente indireto no transporte ou na expedição dos mesmos».

Diretiva 2017/2455

42. Em 1 de dezembro de 2016, a Comissão apresentou uma proposta de alteração da Diretiva IVA (15). O artigo 2.º, n.º 2, da Secção 5 da sua exposição de motivos estabelece que «[a] proposta também clarifica o artigo 33.º, n.º 1, em conformidade com as orientações do Comité do IVA».

43. Esta proposta conduziu à adoção da Diretiva 2017/2455. O considerando 9 desta diretiva estabelece, relativamente às vendas à distância intracomunitárias de bens, que «[a] fim de proporcionar segurança jurídica a tais empresas, a definição dessas entregas de bens deverá prever de forma clara que é igualmente aplicável se os bens forem transportados ou expedidos por conta do fornecedor, inclusive se este intervier indiretamente no transporte ou na expedição dos bens».

44. O artigo 2.º, n.º 1, dispõe que «[c]om efeitos a partir de 1 de janeiro de 2021, [a Diretiva IVA] é alterada do seguinte modo: 1) Ao artigo 14.º é aditado o seguinte número: “4. Para efeitos da presente diretiva, entende-se por: 1) “Vendas à distância intracomunitárias de bens”, as entregas de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por conta deste, inclusive caso o fornecedor intervenha indiretamente no transporte ou na expedição dos bens, a partir de um Estado-Membro que não seja o Estado-Membro onde acaba a expedição ou o transporte dos bens para o cliente, quando estejam reunidas as seguintes condições: a) A entrega de bens é efetuada [...] a qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo».

45. O artigo 2.º, n.º 3, estabelece que o artigo 33.º da Diretiva IVA passa a ter a seguinte redação: «[e]m derrogação do disposto no artigo 32.º: a) Considera-se que o local de entrega das vendas à distância intracomunitárias de bens é o local onde se encontram os bens no momento em que acaba a expedição ou transporte dos bens para o cliente».

Direito nacional

Lei do IVA

46. O artigo 2.º, alínea a), da Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei CXXVII de 2007, do imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «Lei do IVA») (16) estabelece que o seu âmbito de aplicação abrange «as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

47. O artigo 25.º da Lei do IVA dispõe que «quando os bens não são expedidos ou transportados, considera-se lugar da entrega o lugar onde se encontram os bens no momento da entrega».

48. O artigo 29.º, n.º 1, da Lei do IVA estabelece que «[e]m derrogação do disposto nos artigos 26.º e 28.º, quando os bens são expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta e forem entregues num Estado-Membro da [União] diferente do Estado-Membro de onde foram expedidos ou transportados, considera-se lugar da entrega dos bens o lugar onde estes se encontram no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente, desde que estejam reunidas as seguintes condições: a) a entrega dos bens aa) é efetuada para um sujeito passivo ou para uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo cujas aquisições intracomunitárias de bens não estão sujeitas ao IVA por força do disposto no artigo 20.º, n.º 1, alíneas a) e d), ou; ab) para um sujeito passivo ou por uma pessoa ou organismo que não seja sujeito passivo».

49. O artigo 82.º, n.º 1, da Lei do IVA prevê que «o montante do imposto corresponde a 27 % da base tributável».

Código de Processo Tributário

50. O artigo 2.º, n.º 1, da Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Lei XCII de 2003

que aprova o Código de Processo Tributário, a seguir «Código de Processo Tributário») (17) estabelece que «os direitos decorrentes de relações jurídicas tributárias devem ser exercidos de acordo com o seu objetivo. Nos termos da legislação tributária, a celebração de contratos ou a realização de outras operações cujo objetivo seja contornar as disposições da legislação tributária não podem ser classificadas como exercício de direitos de acordo com o seu objetivo».

51. O artigo 86.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário estabelece que «[a] administração tributária, a fim de evitar a erosão das receitas tributárias e os pedidos indevidos de apoio orçamental e de reembolso de impostos, deve verificar regularmente a situação dos contribuintes e das outras pessoas envolvidas no sistema tributário. O objetivo das verificações consiste em determinar se as obrigações impostas pela legislação tributária e demais legislação foram cumpridas ou não. Sempre que é efetuada uma verificação, a administração tributária tem o dever de divulgar e demonstrar os factos, circunstâncias ou informação utilizados como base para a constatação da existência de uma infração ou abuso de direito e para o procedimento administrativo iniciado em razão dessa infração ou abuso de direito».

52. O artigo 95.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário estabelece que «[p]ara efeitos de verificação, a administração tributária deve examinar documentos, documentos comprovativos, livros de contabilidade e registos necessários, de modo a determinar os montantes que servem de base à tributação ou ao apoio orçamental, incluindo dados eletrónicos, programas e sistemas informáticos utilizados pelo contribuinte, assim como cálculos e outros factos, informação e circunstâncias relativos à manutenção de contas e registos contabilísticos e ao processamento de documentos comprovativos».

53. O artigo 108.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário dispõe que «[a] estimativa constitui um elemento de prova que permite determinar de forma aceitável a base jurídica efetiva da tributação e do apoio orçamental».

54. O artigo 170.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário estabelece que «[q]uando o pagamento do imposto seja insuficiente, há lugar ao pagamento de uma coima fiscal. Salvo disposição em contrário da presente lei, o montante da coima será de 50 % do montante não liquidado. O montante da coima será de 200 % do montante não pago se a diferença em relação ao montante em dívida estiver ligada à ocultação de rendimentos, ou à falsificação ou à destruição de provas, de livros de contabilidade ou de registos».

55. O artigo 172.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário 10 dispõe que «[c]om exceção do disposto no n.º 2, poderá aplicar-se uma coima até ao montante de [200 000 florins húngaros (HUF)], no caso de um particular, e até ao montante de 500 000 HUF, no caso dos restantes sujeitos passivos, se não for cumprida a obrigação de apresentar a declaração de atividade (declaração de início e comunicação de alterações), de fornecer dados ou de abrir uma conta corrente, ou a obrigação de apresentar declarações fiscais» (18).

Matéria de facto, tramitação do processo e questões prejudiciais

56. Na descrição que se segue, compilei a informação disponível no despacho de reenvio, nas observações escritas e nas respostas detalhadas às questões que o Tribunal de Justiça colocou na audiência. No entanto, importa sublinhar que apenas a informação constante do despacho de reenvio está comprovada.

57. A KrakVet Marek Batko sp. K. (a seguir «KrakVet») é uma empresa constituída e estabelecida na Polónia. Não dispõe de nenhum estabelecimento, escritório ou armazém na Hungria. Vende produtos para animais, fundamentalmente comida para cães e gatos nos Estados-Membros vizinhos, em particular através das suas várias páginas de Internet «zoofast».

Possui numerosos clientes na Hungria que efetuam as suas compras através da página de Internet www.zoofast.hu.

58. O processo submetido ao órgão jurisdicional de reenvio é relativo a acontecimentos que ocorreram durante o ano fiscal de 2012. À data, a KrakVet oferecia na sua página de Internet a opção de os bens adquiridos pelos clientes serem transportados a partir das instalações da KrakVet na Polónia para o endereço de entrega que os clientes escolheram mediante contrato celebrado entre estes e a Krzysztof Batko Global Trade (a seguir «KBGT»). Em alternativa, os clientes poderiam utilizar os serviços de qualquer outra transportadora. A KrakVet não se propunha ela própria prestar serviços de transporte.

59. No que diz respeito a compras inferiores a 8 990 HUF (aproximadamente 30,79 euros) (19), o transporte realizado pela KBGT custava 1 600 HUF (aproximadamente 5,54 euros). Relativamente a compras superiores a este montante, o transporte realizado pela KBGT estava disponível por apenas 70 HUF (aproximadamente 0,24 euros) – valor financiado através de um desconto de 1 530 HUF efetuado pela KrakVet sobre o preço dos bens adquiridos.

60. Tal como a KrakVet, a KBGT também é uma empresa constituída e estabelecida na Polónia. O proprietário da KBGT, Krzysztof Batko, é irmão do proprietário da KrakVet, Marek Batko. A própria KBGT realizava o transporte entre a Polónia e a Hungria. Subcontratou o transporte ulterior na Hungria para o endereço de entrega do cliente a duas empresas de correio (a seguir «empresas de correio húngaras»): a Sprinter Futárszolgálat Kft. (a seguir «Sprinter») e a GLS General Logistics Systems Hungary Kft. (a seguir «GLS Hungary»).

61. Os clientes efetuavam um único pagamento que incluía os bens e os custos do transporte. Este pagamento era efetuado, praticamente com a mesma frequência, quer à Sprinter e à GLS Hungary no momento da entrega dos bens, ou através de transferência bancária para uma conta no CIB Bank Zrt. na Hungria (a seguir «conta bancária CIB») que estava em nome do proprietário da KBGT.

62. As empresas de correio húngaras transferiam os pagamentos recebidos no momento da entrega para a conta bancária CIB. Em seguida, a KBGT tomava as disposições necessárias para que os fundos fossem transferidos a partir da conta bancária CIB para a KrakVet. Foi declarado na audiência no Tribunal de Justiça que quando os fundos eram transferidos para a KrakVet, a KBGT retinha a sua «parte». Não foi explicado se esta «parte» correspondia aos custos do transporte contratualizado ou a qualquer outro valor.

63. A KrakVet apresentou um «pedido de informação vinculativa» à Administração Tributária polaca, que respondeu que era devido IVA na Polónia. Segundo a KrakVet, esta resposta a um «pedido de informação vinculativa» tem força vinculativa para a empresa que apresenta o pedido, para a Administração Tributária polaca e para os órgãos jurisdicionais polacos. Com base neste pedido de informação e na resposta que lhe foi dada, a KrakVet pagou IVA na Polónia à taxa de 8 %, em vez de pagar IVA na Hungria à taxa de 27 %.

64. Em 2013, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya (Administração Tributária húngara) procedeu a uma inspeção à KrakVet relativa ao ano fiscal de 2012 e, neste âmbito, atribuiu à KrakVet um número de identificação fiscal húngaro em 14 de agosto de 2013. A Administração Tributária húngara também procedeu a verificações relacionadas com as operações das duas empresas de correio húngaras.

65. Em 2014, a Administração Tributária polaca procedeu igualmente a uma inspeção à KrakVet relativa ao ano fiscal de 2012. Em seguida, a referida administração confirmou a resposta

anteriormente dada ao «pedido de informação vinculativa». Em 23 de novembro de 2015, a KrakVet apresentou à administração tributária húngara uma tradução não certificada de documentos que recebeu da administração tributária polaca.

66. Além disso, em 28 de janeiro de 2016, a KrakVet apresentou uma cópia das suas condições gerais à Administração Tributária húngara e precisou que o diretor?geral deveria confirmar a autenticidade desta versão, uma vez que a página de Internet de 2012 já não estava disponível (20).

67. A Administração Tributária húngara solicitou à Administração Tributária polaca informações adicionais sobre a KrakVet. Foi informada de que embora a KBGT etiquetasse e empacotasse os bens que seriam transportados no armazém da KrakVet, os bens eram, nesta fase, propriedade da KrakVet.

68. Com base nestes elementos, a Administração Tributária húngara concluiu que durante o ano fiscal de 2012, a Sprinter efetuou entregas por conta da KBGT e a favor da KrakVet no valor de 217 087 988 HUF (aproximadamente 751 039,57 euros), sendo os bens recebidos no armazém central da Sprinter em Budapeste. A Administração Tributária húngara concluiu igualmente que, no mesmo período, a GLS Hungary, por conta da GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o., prestou serviços de entrega contra reembolso por conta da KrakVet e da KBGT, no valor de 64 011 046 HUF (211 453,19 euros).

69. A Administração Tributária húngara notificou as suas conclusões à KrakVet em 25 de maio de 2016. Esta apresentou observações sobre as referidas conclusões em 8 de junho de 2016.

70. Em 16 de agosto de 2016, a Administração Tributária húngara determinou que a KrakVet tinha excedido o limiar quantitativo de 35 000 euros estabelecido no artigo 34.º da Diretiva IVA (21) e que, por conseguinte, deveria ter efetuado pagamentos de IVA na Hungria no total de 58 910 000 HUF (aproximadamente 190 087 euros) (22). Em seguida, a Administração Tributária húngara aplicou uma sanção no valor de 117 820 000 HUF (aproximadamente 380 175 euros), impôs o pagamento de juros de mora no montante de 10 535 000 HUF (aproximadamente 36 446 euros) e uma coima de 500 000 HUF (aproximadamente 1 730 euros) pela não apresentação da declaração de IVA.

71. A KrakVet interpôs recurso da decisão da Administração Tributária húngara no Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [Comissão de Recursos Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria, a seguir «Comissão de Recursos»]. Por decisão de 23 de janeiro de 2017, a Comissão de Recursos confirmou a decisão da Administração Tributária húngara. Em seguida, a KrakVet interpôs recurso no F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste), que submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes cinco questões:

«1) Devem os objetivos da [Diretiva 2006/11 (a seguir “Diretiva IVA”)], em especial as exigências de prevenção dos conflitos de competência entre Estados?Membros e da dupla tributação, estabelecidas nos considerandos 17 e 62, e o [Regulamento n.º 904/2010], em especial os considerandos 5, 7 e 8 e os artigos 28.º a 30.º, ser interpretados no sentido de que se opõem à prática de uma administração tributária de um Estado?Membro que, ao atribuir a uma operação uma qualificação que difere tanto da interpretação jurídica sobre a mesma operação e os mesmos factos que a administração tributária de outro Estado?Membro efetua como da resposta a um pedido de informação vinculativa facultada por esta última sobre o fundamento desta interpretação, bem como da conclusão a que a dita administração chega na inspeção tributária efetuada e que confirma ambas, dá lugar à dupla tributação do sujeito passivo?

2) Se da resposta à primeira questão se concluir que tal prática não contraria o Direito [da União], pode a administração tributária de um Estado?Membro, tendo em conta a [Diretiva 2006/112], e o Direito da União, determinar unilateralmente a obrigação tributária, sem ter em consideração que a administração tributária de outro Estado?Membro já confirmou em várias ocasiões que a atuação desse sujeito passivo está conforme com o Direito, primeiro a pedido do próprio sujeito passivo e posteriormente nas suas decisões na sequência de uma inspeção?

Ou devem as administrações tributárias de ambos os Estados?Membros, em nome do princípio da neutralidade fiscal e da prevenção da dupla tributação, cooperar e chegar a um acordo para que o sujeito passivo apenas deva pagar [IVA] num desses países?

3) Se da resposta à segunda questão se concluir que a administração tributária de um Estado?Membro pode alterar a qualificação fiscal unilateralmente, devem as disposições da [Diretiva IVA] ser interpretadas no sentido de que a administração tributária de um segundo Estado?Membro é obrigada a devolver ao sujeito passivo obrigado ao pagamento do IVA o imposto fixado por essa administração na resposta ao pedido de informação vinculativa e já pago relativamente a um período já encerrado com uma inspeção, para que, dessa forma, fiquem garantidos tanto a prevenção da dupla tributação como o princípio da neutralidade fiscal?

4) Como deve ser interpretada a expressão contida no primeiro período do n.º 1 do artigo 33.º da [Diretiva IVA], segundo o qual o transporte é efetuado “pelo fornecedor ou por sua conta”? Esta expressão inclui o caso em que o sujeito passivo, na qualidade de vendedor, numa plataforma de compra em linha, oferece ao comprador a possibilidade de celebrar um contrato com uma empresa de logística com que o referido vendedor colabora para operações diferentes da venda, podendo o comprador escolher livremente outro transportador distinto do proposto, e sendo o contrato de transporte celebrado entre o comprador e o transportador, sem intervenção do vendedor?

Tem relevância para efeitos de interpretação – tendo em conta especialmente o princípio da segurança jurídica – que no ano de 2021 os Estados?Membros devam alterar a norma de transposição da mencionada disposição da [Diretiva IVA conforme alterada pela Diretiva 2017/2455], de modo a que o artigo 33.º, n.º 1, da referida diretiva também se deva aplicar em caso de colaboração indireta na escolha do transportador?

5) Deve o Direito da União, concretamente a [Diretiva IVA], ser interpretado no sentido de que os factos que a seguir se expõem, no seu conjunto ou em separado, relevam para analisar se, entre as empresas independentes que efetuam a entrega, a expedição ou o transporte dos bens, e a fim de contornar o artigo 33.º da [Diretiva IVA] e cometer, assim, um abuso de Direito, o sujeito passivo configurou relações jurídicas que pretendem aproveitar a circunstância da taxa de IVA ser mais baixa noutro Estado?Membro:

5.1) a empresa de logística que efetua o transporte está vinculada ao sujeito passivo e presta?lhe outros serviços, independentes do transporte,

5.2) ao mesmo tempo, o cliente pode a qualquer momento afastar?se da opção que lhe propõe o sujeito passivo, que é encomendar o transporte à empresa de logística com a qual mantém um vínculo contratual, podendo confiar o transporte a outro transportador ou recolher pessoalmente as mercadorias?»

72. A KrakVet, a República Checa, a Hungria, a Itália, a República da Polónia e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas. Na audiência, a KrakVet, a Irlanda, a Hungria, o Reino Unido e a Comissão apresentaram alegações.

73. Conforme referido no início das presentes conclusões, limitarei a minha análise à quarta e quinta questões prejudiciais.

Quanto à quarta e quinta questões prejudiciais

74. A quarta e quinta questões suscitam três dúvidas quanto à interpretação do artigo 33.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Em primeiro lugar, qual era o sentido da expressão «bens expedidos ou [transportados] pelo fornecedor ou por sua conta», constante do artigo 33.º, n.º 1, da Diretiva IVA antes da alteração introduzida pela Diretiva 2017/2455 (que designarei por «versão original do artigo 33.º, n.º 1»). Em segundo lugar, a alteração desta disposição pela Diretiva 2017/2455, que deu origem a uma nova versão do artigo 33.º, n.º 1, altera ou apenas confirma a situação jurídica anterior? Em terceiro lugar, deve considerar-se que o tipo de operação descrito no despacho de reenvio, tendo em conta a versão *original* do artigo 33.º, n.º 1, constitui uma prática abusiva?

75. A título preliminar, importa apreciar se existe alguma diferença relevante entre os termos «expedidos» e «transportados». É evidente que o legislador da União optou por utilizar dois verbos e não um. É igualmente evidente que a «expedição» de bens precede o seu «transporte». No entanto, é neste ponto – pelo menos na versão original do artigo 33.º, n.º 1, – que as evidências terminam (23).

76. Segundo uma interpretação bastante ampla, *qualquer* ato praticado *pelo* fornecedor para dar início ao processo de envio dos bens encomendados por um cliente noutro Estado? Membro para o seu destino («expedição») é suficiente para tornar aplicável o artigo 33.º, n.º 1. Neste contexto, colocar uma embalagem no correio, conta? E receber uma chamada telefónica da transportadora escolhida pelo cliente e dar-lhe instruções para se dirigir a um determinado endereço a uma hora específica para recolher a encomenda? Afigura-se improvável que uma interpretação tão ampla do artigo 33.º, n.º 1, tenha sido pretendida, até porque seria suscetível de criar confusão, uma vez que na *regra geral* estabelecida no artigo 32.º é utilizada exatamente a mesma expressão «pelo fornecedor» (v., n.os 80 a 82 *infra*). Assim, onde deve ser traçada uma linha?

77. Em meu entender, uma abordagem baseada no senso comum traduzida em linguagem jurídica teria uma redação semelhante à seguinte: «[c]onsidera-se que existiu expedição *pelo* fornecedor, quando este, por sua iniciativa e opção, realizou a maioria ou a totalidade das diligências necessárias para preparar os bens para transporte, tomou medidas para os bens serem recolhidos e iniciarem o seu trajeto e deixou de ter a posse e o controlo dos bens».

78. O conceito de transporte *pelo* fornecedor talvez seja menos problemático, na medida em que, segundo a sua aceção natural, o fornecedor, por si só ou através do seu agente, realiza fisicamente a operação de transporte, ou detém ou controla a entidade jurídica que a efetua.

Bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta

79. O artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA prevê que o IVA é devido no Estado? Membro onde é efetuada a entrega. Assim, os bens aí entregues ficam sujeitos às taxas de IVA aplicadas por esse Estado? Membro.

80. O artigo 32.º, n.º 1, estabelece a regra geral: «[c]aso os bens sejam expedidos ou

transportados *pelo fornecedor, pelo adquirente ou por um terceiro*, considera-se lugar da entrega o lugar onde se encontram os bens no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente [...]» (sublinhado nosso). Não é estabelecida qualquer distinção entre os vários agentes que podem ser responsáveis pela expedição ou pelo transporte.

81. No entanto, o artigo 33.º, n.º 1, prevê uma derrogação a esta regra geral. Estabelece que em determinadas circunstâncias em que os bens são «expedidos ou transportados *pelo fornecedor ou por sua conta*» (sublinhado nosso) entre Estados-Membros, considera-se que o lugar da entrega é «o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente». Entre estas circunstâncias específicas inclui-se «a) [a] entrega de bens é efetuada para um sujeito passivo ou para uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo [...] ou para qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo».

82. Conforme veremos, no artigo 32.º (regra geral) e no artigo 33.º (derrogação à regra geral) é utilizada uma redação muito semelhante para se chegar a resultados opostos. No artigo 32.º pode ler-se «bens [...] expedidos ou transportados pelo fornecedor [...]». No artigo 33.º foram aditadas a esta frase as palavras (sublinhado nosso): «bens expedidos ou transportados pelo fornecedor *ou por sua conta* [...]». É como se o artigo 32.º incluísse as palavras (invisíveis) «por conta do adquirente». Assim, a diferença entre as duas disposições torna-se evidente (24).

83. Com base no exposto, afigura-se possível ilustrar a distinção efetuada da seguinte forma. Caso um cliente estabelecido na Hungria encomende bens pela Internet a uma empresa estabelecida na Polónia, em princípio, é irrelevante saber se o próprio cliente se dirige ao armazém na Polónia para recolher esses bens ou se qualquer outra pessoa (o fornecedor ou um terceiro) trata da logística por sua conta. Nas três situações, *desde que seja por conta do cliente*, a entrega é efetuada na Polónia e o IVA é devido neste país às taxas aplicadas pelas autoridades polacas. No entanto, se as ações forem praticadas *por conta do fornecedor*, a entrega é efetuada no lugar de destino (Hungria) e o IVA é devido neste país às taxas aplicadas pelas autoridades húngaras.

84. O artigo 138.º, n.º 1, estabelece expressamente que as consequências em matéria de IVA ocorrem quando o cliente é um sujeito passivo ou uma pessoa que não seja sujeito passivo. Em ambos os casos, os Estados-Membros de origem «isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes [...]». (Observo que *não é estabelecida qualquer distinção* entre os casos em que a expedição ou transporte são efetuados «pelo vendedor [...] ou por conta dest[e]» e os casos em que estas operações são realizadas por conta da «pessoa que recebe os bens»). Uma vez que, nos termos do artigo 33.º, se considera que o lugar da entrega é o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte, o IVA é devido no Estado-Membro de destino. Contudo, não existe uma declaração clara equivalente que imponha ao Estado-Membro de origem, *ceteris paribus*, a obrigação de isentar as entregas intracomunitárias de bens do (seu) IVA quando estas são efetuadas a *qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo*».

85. Os considerandos 9 a 11 referem que a tributação no Estado-Membro de destino (consagrada, nomeadamente, nos artigos 33.º e 138.º) devia ser aplicada apenas durante o «período de transição». Não obstante, estes artigos continuaram a fazer parte da legislação da União em matéria de IVA e, sempre que necessário, a ênfase foi colocada na tributação no lugar do consumo (25). Dito isto, há que recordar que *não é* suposto representarem a posição padrão. A regra geral aplicável ao lugar da entrega caso os bens sejam expedidos ou transportados (pelo fornecedor, pelo consumidor ou por um terceiro) continua a ser a que consta do artigo 32.º da Diretiva IVA, nos termos da qual «considera-se lugar da entrega o lugar onde se encontram os

bens no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente».

86. No presente processo, os clientes da KrakVet eram clientes localizados na Hungria (ou seja, trata-se de pessoas que não são sujeitos passivos), que efetuavam compras através da página de Internet da KrakVet. A KBGT assegurava o transporte entre o armazém na Polónia e a fronteira húngara. O transporte ulterior na Hungria era realizado pelas empresas de correio húngaras.

87. Considero justo afirmar que os clientes da KrakVet estavam, e estão, fundamentalmente interessados em comprar comida para animais. O serviço de transporte necessário para enviar a comida para animais do armazém da KrakVet na Polónia para o endereço de entrega dos clientes na Hungria é parte essencial da operação mas, enquanto tal, é improvável que seja o principal ponto de interesse dos clientes. É possível que os principais fatores que determinam a escolha do método de transporte por parte dos clientes sejam a conveniência e o preço (26).

88. Neste contexto, a KrakVet, a Itália e a Polónia alegam que a versão original do artigo 33.º, n.º 1 (ou seja, a versão em vigor tanto no período relevante como à data de hoje) deve ser interpretada simplesmente com base na sua redação atual (27), a fim de respeitar os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima (28). A República Checa, a Irlanda, a Hungria, o Reino Unido e a Comissão alegam que o artigo 33.º, n.º 1, deve ser interpretado no sentido de que já abrange a situação em que o fornecedor intervém indiretamente na organização do transporte. Afirmam que a sua interpretação preferida respeita a realidade económica (29), uma vez que, em circunstâncias como as do processo principal, a possibilidade de o cliente ter a faculdade de escolher uma transportadora diferente da que lhe foi proposta na página de Internet pelo fornecedor dos bens é, quando muito, remota e puramente hipotética.

89. À semelhança do que fez no seu Documento de Trabalho (30), a Comissão também refere a declaração para as atas do Conselho relativas à sessão que adotou a Diretiva 91/680, no sentido de que os regimes especiais para vendas à distância eram aplicáveis sempre que os bens fossem expedidos ou transportados, indireta ou diretamente, pelo fornecedor ou por sua conta. (Importa referir que a Diretiva 91/680 – uma das diretivas que alterou a Sexta Diretiva IVA (31)) – introduziu, nomeadamente, um novo artigo 28.º B (sob a epígrafe «Lugar das operações», que inclui cinco subsecções. O n.º 1 da subsecção A. («Lugar das aquisições intracomunitárias de bens»), estabelece que «1. (C)onsidera-se que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o local onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte destinado ao adquirente». O n.º 1 da subsecção B. («Lugar das entregas de bens») incluía o antecessor da versão original do artigo 33.º, n.º 1, da Diretiva IVA (32)).

90. Dito isto, o argumento apresentado pela Comissão pode ser desde já afastado. O Tribunal de Justiça declarou claramente no Acórdão Antonissen que «[e]sta declaração não pode, contudo, ser considerada para efeitos de interpretação de uma disposição de direito derivado quando, como no presente processo, o seu conteúdo não encontre qualquer expressão no texto da disposição em causa, não tendo, assim, relevância jurídica» (33).

91. De igual modo, foram referidas as orientações do Comité do IVA, nos termos das quais «considera-se que os bens foram “expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta” sempre que este intervém direta ou indiretamente no transporte ou na expedição dos mesmos». No entanto, o Comité do IVA adotou esta posição três anos antes da ocorrência das operações que deram origem ao processo principal e as próprias orientações referem expressamente, na parte inferior de todas as páginas, que não têm força vinculativa (34).

92. Neste contexto, e aplicando os princípios normais da interpretação à redação da versão original do artigo 33.º, n.º 1, nada permite concluir – como alegam a República Checa, a Irlanda, a

Hungria, o Reino Unido e a Comissão – que esta disposição também abrange os casos em que o fornecedor intervém *indiretamente*, em resposta a uma instrução dada pelo cliente, na expedição ou no transporte de bens para uma pessoa que não seja sujeito passivo localizada noutro Estado?Membro.

93. No entanto, foi igualmente pedido ao Tribunal de Justiça para se pronunciar sobre a questão de saber se as alterações introduzidas pela Diretiva 2017/2455, que aditaram um n.º 4 ao artigo 14.º, da Diretiva 2006/112 em conjugação com a nova versão do artigo 33.º, n.º 1, desta alteraram ou apenas confirmaram a situação jurídica anterior. Se as alterações de 2017 forem consideradas meros «esclarecimentos» da situação jurídica anterior, a interpretação fornecida ao órgão jurisdicional de reenvio para efeitos de aplicação ao presente processo pode ser afetada.

Alterações à Diretiva IVA

94. O artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2017/2455 dispõe que foi «aditado» um novo n.º 4 ao artigo 14.º da Diretiva IVA. Este número prevê uma *nova definição* de «[v]endas à distância intracomunitárias de bens». Segundo esta nova definição, o conceito abrange algumas situações específicas de «entregas de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por conta deste, *inclusive caso o fornecedor intervenha indiretamente no transporte ou na expedição dos bens*, a partir de um Estado?Membro que não seja o Estado?Membro onde acaba a expedição ou o transporte dos bens para o cliente» (sublinhado nosso). Entre as situações abrangidas encontra-se aquela em que «a) a entrega de bens é efetuada [...] a qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo.

95. Nem os considerandos nem as disposições substantivas da Diretiva 2017/2455 explicam com maior detalhe o âmbito de aplicação previsto do (novo) conceito de «intervenção indireta» pelo fornecedor ou as razões subjacentes à sua introdução. A própria exposição de motivos da Comissão inclui uma referência não específica às «orientações do Comité do IVA». Neste ponto, importa recordar que enquanto as orientações do Comité do IVA, de 4 e 5 de junho de 2015, desenvolveram ligeiramente o entendimento deste comité sobre o conceito de «intervenção indireta» pelo fornecedor (35), o Documento de Trabalho que precedeu estas orientações, de 5 de maio de 2015, deixou inteiramente aberta à discussão a questão de saber se tal conceito devia ser interpretado de forma literal ou ampla. Este elemento das orientações não foi incluído no novo texto.

96. A República Checa referiu o Acórdão Welmory (36) do Tribunal de Justiça. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que resultava dos considerandos do regulamento em causa que «a vontade do legislador da União foi clarificar certos conceitos necessários à determinação dos critérios relativos ao lugar das operações tributáveis, tomando em consideração a jurisprudência do Tribunal de Justiça na matéria» e que «[n]esta medida, apesar de o referido regulamento não estar ainda em vigor à data dos factos no processo principal, cumpre todavia tê-lo em consideração». Todavia, conforme referi, os considerandos da Diretiva 2017/2455 não fornecem uma orientação equivalente e, no que respeita ao presente processo, a «jurisprudência do Tribunal de Justiça na matéria» ainda tem de ser escrita. (Ficará claro do que afirmei que não considero que as alterações resolvem necessariamente a questão subjacente. Felizmente, no entanto, nem o Tribunal de Justiça nem eu precisamos de nos pronunciar a título definitivo sobre esta questão.)

97. De igual modo, o Reino Unido invocou o Acórdão Mensing (37), no qual o Tribunal de Justiça declarou que «segundo jurisprudência constante, na interpretação de uma disposição de 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».

98. Com efeito, este princípio integra jurisprudência constante e é inquestionável. No entanto,

quando é aplicado ao presente processo, constatamos que as palavras introdutórias do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2017/2455 referem *expressamente* que a nova definição prevista no artigo 14.º, n.º 4, e a substituição do texto existente do artigo 33.º da Diretiva IVA pelo novo artigo 33.º, alínea a), devem produzir «[e]feitos a partir de 1 de janeiro de 2021»: ou seja *seus efeitos jurídicos devem ser adiados* dois anos em comparação com várias outras alterações introduzidas pela Diretiva 2017/2455.

99. Considero que é impossível conciliar este adiamento deliberado dos efeitos jurídicos com a afirmação que consta da exposição de motivos, segundo a qual a proposta apenas «esclarece o artigo 33.º, n.º 1». Se a proposta se limita a esclarecer aquele que foi sempre o verdadeiro significado jurídico do artigo 33.º, n.º 1, não faz sentido adiar a sua aplicação. Por conseguinte, é lógico que se deve concluir que foi efetivamente introduzida uma alteração e que esta *não* representa a interpretação que, em todo o caso, deveria ter sido dada ao texto existente.

100. Importa igualmente recordar que a discussão refletida no Documento de Trabalho ocorreu três anos *após* as operações em causa no processo principal (38). O princípio da segurança jurídica deve naturalmente ser tido em conta na interpretação do artigo 33.º, n.º 1, da Diretiva IVA (39). Com efeito, a exposição de motivos da Diretiva 2017/2455 refere expressamente este princípio, estabelecendo que o conceito de «pelo fornecedor ou por sua conta» deve ser definido na Diretiva IVA, de forma a também incluir a intervenção indireta pelo fornecedor para assim garantir segurança jurídica. Considerar que as palavras «direta ou indiretamente» se encontram implícitas no texto original do artigo 33.º, n.º 1, da Diretiva IVA quando aí não figuram constitui uma violação direta deste princípio.

101. Por conseguinte, há que concluir que até às alterações introduzidas pela Diretiva 2017/2455 produzirem efeitos jurídicos em 1 de janeiro de 2021, o artigo 33.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado de forma literal. Assim, *não deve* ser lido à luz da nova definição de «[v]endas à distância intracomunitárias de bens» que contém a expressão «inclusive caso o fornecedor intervenha indiretamente no transporte ou na expedição dos bens», ou como se já tivesse sido substituído pelo artigo 33.º, alínea a), relativo a esta nova definição.

Interpretação literal: «bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta»

102. Nos n.os 76 a 78 já propus definições operacionais de (respetivamente) «expedição» pelo fornecedor e de «transporte» pelo fornecedor. A estas, acrescento a definição operacional de «por conta». Em meu entender, deve considerar-se que os bens são expedidos ou transportados «por conta do fornecedor» se este, e não o cliente, decide efetivamente de que forma é que os mesmos serão expedidos ou transportados.

103. Cabe ao órgão jurisdicional nacional, que tem competência exclusiva para apreciar a matéria de facto, determinar se – com base nos factos já estabelecidos no despacho de reenvio e em quaisquer outros elementos que as partes decidam apresentar – os bens em causa no presente processo eram efetivamente «expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta». Para chegar à sua conclusão, o órgão jurisdicional nacional deve ter presente que «a tomada em conta da realidade económica e comercial constitui um critério fundamental para aplicação do sistema comum do IVA» (40).

104. A este respeito, afigura-se que os elementos seguintes (não exaustivos) são direta ou indiretamente relevantes: i) o número de potenciais opções de transporte oferecidas pelo fornecedor aos clientes na sua página de Internet; ii) o grau de conexão (se existir) entre o fornecedor e as empresas que oferecem cada uma destas opções; iii) a aquisição dos bens e a aquisição dos serviços de transporte serem objeto de um único contrato ou de contratos separados; iv) o momento em que surgiu a obrigação de pagamento dos bens; v) o momento e o

local em que ocorre a transmissão da propriedade e do risco sobre propriedade; vi) as modalidades de pagamento dos bens e dos serviços de transporte utilizados que existem. Em todo o caso, caberá ao órgão jurisdicional nacional decidir – com base nos elementos disponíveis – se, na prática, a KrakVet (ou uma empresa detida ou controlada por esta) tomou decisões sobre a expedição ou o transporte dos bens ou se estas decisões foram tomadas pelos clientes individuais da KrakVet.

105. No processo principal, nem todos os elementos de facto conhecidos apontam no mesmo sentido e falta informação sobre os elementos relevantes do caso (41). Importa sublinhar que apenas o conteúdo do despacho de reenvio constituirá matéria de facto apurada. Outros dados apresentados ao Tribunal de Justiça (nas observações escritas ou oralmente durante a audiência) constituem elementos que o órgão jurisdicional nacional pode pretender explorar de forma mais exaustiva e comprovar quando o processo lhe for devolvido.

106. Em primeiro lugar, afigura-se que a KrakVet propunha na sua página de Internet uma única empresa de transporte possível, mas dava aos potenciais clientes a liberdade de celebrarem contratos independentes. Não disponibilizava ligações aos clientes para que estes pudessem contactar possíveis empresas de transporte. (Observo que o despacho de reenvio do processo KrakVet II (42) torna claro que na página de Internet *eram* propostas várias empresas de transporte e que os clientes celebrariam contratos separados para os próprios bens e para o transporte dos mesmos). A KrakVet não oferecia, por si só, serviços de transporte. Em segundo lugar, o proprietário da KrakVet e o proprietário da KBGT são irmãos (43), pelo que existem estreitos laços familiares entre as duas empresas. Em terceiro lugar, afigura-se que é possível que tenham existido contratos separados relativos às aquisições de bens e à prestação de serviços de transporte. Em quarto lugar, não foram apurados factos que permitam determinar com precisão o momento em que a obrigação de pagamento dos bens teve origem. Em quinto lugar, o mesmo sucede em relação à questão de saber qual o momento (e o lugar) em que a propriedade dos bens e o risco em caso de dano, perda parcial ou perda total dos bens foram transmitidos do fornecedor para o cliente. (Neste ponto, importa observar que a KrakVet declarou na audiência que os seus produtos eram vendidos «à saída da fábrica» (*ex works*)). Assim, se os produtos enviados fossem danificados, destruídos, perdidos ou roubados durante o trajeto, o cliente seria sempre responsável pelo pagamento dos mesmos). Em sexto lugar, quando os bens eram transportados pela KBGT, afigura-se que os clientes pagavam adiantadamente à KrakVet os bens e o transporte – sendo este pagamento depois transferido pela empresa de correio húngara em causa para a conta bancária CIB em nome do proprietário da KBGT e, posteriormente, dividido entre a KrakVet e a KBGT. No que respeita a aquisições inferiores a 8 990 HUF, o transporte efetuado pela KBGT custava 1 600 HUF, ao passo que, para montantes superiores, o mesmo transporte estava disponível por 70 HUF (um montante tão baixo que parece ser meramente simbólico) –, valor financiado através de um desconto de 1 530 HUF efetuado pela KrakVet sobre o preço dos bens adquiridos.

107. O órgão jurisdicional de reenvio, com base nestes elementos e em quaisquer outros dados que lhe tenham sido apresentados, terá de se pronunciar sobre a questão de saber se as decisões que regulam a expedição ou o transporte dos bens eram efetivamente adotadas pela KrakVet (ou por uma empresa detida ou controlada por esta) ou pelos clientes individuais da KrakVet.

108. Proponho que o Tribunal de Justiça dê a seguinte resposta à quarta questão prejudicial:

«O artigo 33.º, n.º 1 da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que abrange exclusivamente situações em que os bens são expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta. Não abrange situações em que o fornecedor intervém apenas indiretamente na

expedição ou no transporte dos bens.

Considera-se que existiu “expedição” pelo fornecedor, quando este, por sua iniciativa e opção, realizou a maioria ou a totalidade das diligências necessárias para preparar os bens para transporte, tomou medidas para os bens serem recolhidos e iniciarem o seu trajeto e deixou de ter a posse e o controlo dos bens.

Considera-se que existiu “transporte” pelo fornecedor, quando este, por si só ou através do seu agente, realiza fisicamente a operação de transporte, ou detém ou controla a entidade jurídica que a efetua.

Considera-se que os bens são expedidos ou transportados “por conta do” fornecedor quando este, e não o cliente, decide efetivamente de que forma é que tais bens serão expedidos ou transportados».

Prática abusiva

109. Com a sua quinta questão, o órgão jurisdicional de reenvio destaca dois elementos de facto do processo que lhe foi submetido: 1) a KBGT está «ligada» à KrakVet (creio que o órgão jurisdicional nacional se refere ao facto de os proprietários das duas empresas serem irmãos) e presta outros serviços para além do transporte (se bem entendi, o empacotamento de bens para expedição); mas 2) o cliente é livre de escolher outras opções de transporte dos bens que adquire. O órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se estes dois factos específicos são relevantes para determinar se o comportamento da KrakVet constitui uma prática abusiva para efeitos da legislação da União em matéria de IVA, que, por conseguinte, justifica a aplicação de sanções financeiras severas à KrakVet.

110. Caso o órgão jurisdicional de reenvio conclua que a expedição e/ou o transporte foi realizado «por conta» do fornecedor, a KrakVet, e não por conta do cliente individual, terá necessariamente de determinar se o pagamento de IVA no Estado-Membro de origem (Polónia), e não no Estado-Membro de destino (Hungria), deve ser considerado não apenas incorreto, mas também abusivo. Recordo que no Acórdão Part Service (44), o Tribunal de Justiça declarou que «compete ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, à luz dos elementos de interpretação fornecidos pelo presente acórdão, se, para efeitos da aplicação do IVA, se pode considerar que operações como as que estão em causa no processo principal constituem uma prática abusiva». Assim, para responder à quinta questão, entendo que é necessário analisar de forma mais ampla as circunstâncias do processo.

111. Como explicarei adiante, um elemento fundamental neste âmbito consiste no facto de a KrakVet pedir *orientações à autoridade polaca competente*, sob a forma de um «pedido de informação vinculativa» relativamente à questão de saber se o IVA era devido no Estado-Membro de origem ou no Estado-Membro de destino (45). No processo no Tribunal de Justiça não foi contestada a alegação da KrakVet segundo a qual a resposta a esse pedido era juridicamente vinculativa para a própria e para a Administração Tributária polaca. A KrakVet foi informada pela autoridade polaca competente de que o IVA devia ser pago na Polónia – por outras palavras, era aplicável a regra geral prevista no artigo 32.º da Diretiva IVA e não a derrogação que figura no artigo 33.º da mesma. É indiscutível que a KrakVet devidamente declarou e pagou o IVA na Polónia durante o período relevante. As autoridades polacas procederam a uma inspeção à KrakVet em 2014. Em seguida, confirmaram a resposta anteriormente dada à KrakVet.

112. A KrakVet e a Polónia alegam, citando o Acórdão WebMindLicenses (46), que um sujeito passivo tem o direito de beneficiar das diferenças entre as taxas de IVA nacionais. Salientam que, em regra, os sujeitos passivos têm geralmente a liberdade de escolher as estruturas

organizacionais e as modalidades transacionais que considerem mais adequadas às suas atividades económicas e com o objetivo de limitar os seus encargos fiscais (47), e de escolher as estruturas comerciais que considerem adequadas para as suas atividades (48).

113. A Itália afirma que os sujeitos passivos não podem invocar o direito da União de forma abusiva (49), enquanto a República Checa, a Irlanda, a Hungria e a Comissão alegam que a prática comercial da KrakVet constitui um abuso, na medida em que pretende obter benefícios da diferença entre taxas de IVA dos Estados-Membros que distorcem a concorrência (50). O Reino Unido não se pronunciou sobre esta questão.

114. Importa recordar que no Acórdão Halifax (51) o Tribunal de Justiça afirmou claramente que «[q]uando o sujeito passivo pode optar entre duas operações, a Diretiva [IVA] não o obriga a escolher a que implica o pagamento do montante de IVA mais elevado. Ao contrário, como recordou o advogado-geral no n.º 85 das suas conclusões, o sujeito passivo tem o direito de escolher a estrutura da sua atividade de forma a limitar a sua dívida fiscal» (52). Por conseguinte, «no domínio do IVA, a verificação da existência de uma prática abusiva exige, por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da Diretiva [IVA] e da legislação nacional que transponha essa diretiva, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições». «Por outro lado, deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objetivos que a finalidade essencial das operações em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal» (sublinhado nosso). Estes requisitos («critério Halifax») são cumulativos (53). No Acórdão Part Service (54), o Tribunal de Justiça declarou que «se pode considerar que existe uma prática abusiva quando o objetivo de obter uma vantagem fiscal constitui o fim essencial da operação ou das operações em causa» (sublinhado nosso). Esta jurisprudência é igualmente referida no Documento de Trabalho do Comité do IVA.

115. No presente processo, é evidente que a operação principal é a venda de comida para animais. É esta a atividade comercial da KrakVet e é esse o produto que os seus clientes têm interesse em comprar. A aquisição dos serviços de transporte necessários para enviar a comida para animais do armazém da KrakVet na Polónia para o endereço de entrega do cliente é acessória (ou complementar) à referida operação principal. Por conseguinte, as presentes circunstâncias não são equiparáveis a um tipo de acordo totalmente artificial através do qual uma empresa estrutura a sua atividade comercial com o único objetivo de reduzir os seus encargos fiscais – o caso clássico de abuso em matéria de IVA.

116. Não obstante, é também evidente que a KrakVet beneficiava de uma vantagem financeira significativa, resultante da diferença entre as taxas de IVA na Polónia (8 %) e na Hungria (27 %). Isto sucede independentemente de a vantagem assumir a forma de aumento de lucros ou de reforço da quota de mercado, decorrente da capacidade de oferecer preços mais baixos ao consumidor final.

117. Na análise que se segue, partirei do pressuposto de que quando esta questão tornar a ser apreciada pelo órgão jurisdicional de reenvio, este irá concluir que as operações em causa estão abrangidas pelo artigo 33.º da Diretiva IVA, e não pelo artigo 32.º da mesma.

118. Neste caso, o IVA sobre as referidas operações, cujo valor excedia largamente o limiar quantitativo previsto no artigo 34.º, era devido à Hungria. Trata-se de um erro de direito cometido pela contribuinte (KrakVet) e pela Administração Tributária polaca, na resposta que deu ao pedido de informação vinculativa apresentado pela KrakVet.

119. Com a primeira e segunda questões prejudiciais pretende-se saber se o Estado-Membro de destino está vinculado pela avaliação do IVA efetuada pelo Estado-Membro de origem. Em meu

entender, ao efetuar esta avaliação, o Estado?Membro de origem terá necessária – ou talvez implicitamente – analisado se as medidas previstas constituíam um comportamento abusivo e terá concluído que *não* constituíam, mas que estavam legalmente abrangidas pelo artigo 32.º da Diretiva IVA. Uma vez que as presentes conclusões se limitam a apreciar a quarta e quinta questões prejudiciais, deixarei em aberto a resposta à primeira e segunda questões. Na análise que se segue, partirei do princípio de que o Estado?Membro de destino é livre para decidir se pune o comportamento em causa como um abuso de direito na aceção do critério Halifax.

120. Em primeiro, importa recordar que o Regulamento relativo à luta contra a fraude no domínio do IVA não inclui disposições respeitantes às respostas a «pedidos de informação vinculativa» apresentados por fornecedores. De igual modo, não estabelece de que forma é que a administração tributária de um Estado?Membro deverá considerar estas respostas com efeitos vinculativos dadas pela administração tributária de outro Estado?Membro ou o resultado de inspeções a que procedeu essa administração tributária.

121. No entanto, este regulamento, salienta reiteradamente a importância da cooperação entre as administrações tributárias dos Estados?Membros. Esta cooperação, considerada essencial para a correta aplicação da legislação em matéria de IVA e para prevenir fraudes, encontra-se referida, nomeadamente, nos considerandos 7 e 13, no artigo 1.º, n.º 1 (que estabelece o âmbito geral da cooperação), no artigo 7.º, n.º 3 (que permite ao Estado?Membro de destino pedir ao Estado?Membro de origem para dar início a um «inquérito administrativo»), no artigo 13.º, n.º 1 (que obriga o Estado?Membro de origem a fornecer informações sem qualquer pedido prévio) e nos acordos para controlo conjunto que constam dos artigos 28.º a 30.º Assim, o Regulamento relativo à luta contra a fraude no domínio do IVA pode ser entendido no sentido de que constitui uma implementação prática do dever de cooperação leal, consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE, nos termos do qual «os Estados?Membros respeitam-se e assistem-se mutuamente no cumprimento das missões decorrentes dos Tratados» (55).

122. Em meu entender, seria manifestamente contrário a este princípio permitir que as autoridades competentes de outro Estado?Membro, *além de* aplicarem as correções autorizadas em termos de IVA devido e respetivos juros de mora, também punissem severamente como abuso de direito (na aceção do critério Halifax) comportamentos que foram expressamente considerados legítimos numa avaliação juridicamente vinculativa efetuada pelas suas congéneres no Estado?Membro em que o contribuinte estava registado para efeitos de IVA.

123. Tenho igualmente sérias dúvidas quanto à compatibilidade deste resultado com o princípio da proteção da confiança legítima.

124. O Tribunal de Justiça declarou no Acórdão Kreuzmayr (56) que o princípio da proteção da confiança legítima «é extensivo a qualquer particular a quem uma autoridade administrativa criou expectativas fundadas devido a garantias precisas por ela fornecidas». Em meu entender, a resposta a um «pedido de informação vinculativa» – uma resposta que, acrescente-se, era juridicamente vinculativa para o contribuinte e para as autoridades competentes – constitui exatamente uma garantia precisa.

125. Importa sublinhar desde já que a KrakVet *não* poderia ter uma legítima expectativa de que a resposta ao pedido de informação vinculativa que apresentou à Administração Tributária polaca constituía uma declaração inatacável e correta da posição jurídica legítima. Existiu sempre a possibilidade de as autoridades competentes de outro Estado?Membro terem um entendimento diferente e de – como efetivamente sucedeu no presente processo – a questão ser objeto de litígio nos órgãos jurisdicionais nacionais e de o Tribunal de Justiça ser chamado a pronunciar-se.

126. No entanto, em meu entender, a KrakVet *tinha* direito de partir do princípio de que, se

exercesse a sua atividade comercial em estrita conformidade com a proposta que figurava no pedido que apresentou à referida administração, não corria o risco de lhe se aplicadas sanções severas por abuso de direito no caso de esta resposta juridicamente vinculativa ser, em última instância, considerada ilegal.

127. A questão do «abuso de direito» é séria. Caso este seja provado, é objeto de sanções graves. Não deve ser desvalorizado nem distorcido mediante uma aplicação extensível às situações em que o contribuinte, de forma prudente, pediu orientações sobre o regime de IVA aplicável a um comportamento que pretendia adotar, não a um consultor comercial privado, mas às autoridades competentes do Estado? Membro em que está registado para efeitos de pagamento deste imposto.

128. Na hipótese de o Tribunal de Justiça não partilhar desta questão de princípio, gostaria de fazer as duas observações adicionais seguintes.

129. Em primeiro lugar, entendo que – no mínimo – as autoridades competentes no Estado? Membro de destino (Hungria) estão obrigadas a fornecer à KrakVet uma fundamentação detalhada dos motivos pelos quais, *não obstante* a resposta que a KrakVet recebeu ao pedido de informação vinculativa que apresentou à Administração Tributária polaca, consideraram que o comportamento adotado pela KrakVet com base nesta resposta constituía um abuso de direito (57).

130. Em segundo lugar, recorro que no Acórdão Farkas (58), o Tribunal de Justiça declarou que «na falta de harmonização da legislação da União no domínio das sanções aplicáveis em caso de desrespeito das condições previstas num regime instituído [pela] legislação [em matéria de IVA], os Estados? Membros são competentes para escolher as sanções que se lhes afigurem adequadas. Não obstante, são obrigados a exercer essa competência no respeito do direito da União e dos seus princípios gerais e, por conseguinte, no respeito do princípio da proporcionalidade». Daqui decorre que o facto de a KrakVet atuar em conformidade com a resposta da Administração Tributária polaca em matéria de IVA ao seu «pedido de informação vinculativa» é relevante para determinar se a Administração Tributária húngara deve aplicar alguma sanção à KrakVet e, em caso afirmativo, qual a sanção adequada.

131. Por conseguinte, proponho que o Tribunal de Justiça responda o seguinte à quinta questão prejudicial:

«Quando um contribuinte questiona as autoridades competentes no Estado? Membro em que está registado para efeitos de IVA sobre o regime jurídico em matéria de IVA aplicável a um comportamento que pretende adotar (descrevendo pormenorizadamente o que planeia fazer), recebe uma resposta juridicamente vinculativa para o próprio e para a administração tributária e, em seguida, exerce as suas atividades comerciais em estrita conformidade com o pedido de informação que apresentou (o que incumbe ao órgão jurisdicional nacional verificar), as autoridades competentes de outro Estado? Membro não podem considerar, por força do princípio da cooperação leal consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE e do princípio da proteção da confiança legítima, que o comportamento do contribuinte constitui um abuso de direito segundo o critério estabelecido no Acórdão Halifax (C-255/02), nem podem, assim, punir este comportamento».

Conclusão

132. Sem prejuízo das respostas do Tribunal de Justiça à primeira, segunda e terceira questões prejudiciais apresentadas pelo F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste, Hungria), proponho que responda à quarta e quinta questões prejudiciais o seguinte:

Quarta questão:

«O artigo 33.º, n.º 1, 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 abrange exclusivamente situações em que os bens são expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta. Não abrange situações em que o fornecedor intervém apenas indiretamente na expedição ou no transporte dos bens.

Considera-se que existiu “expedição” pelo fornecedor, quando este, por sua iniciativa e opção, realizou a maioria ou a totalidade das diligências necessárias para preparar os bens para transporte, tomou medidas para os bens serem recolhidos e iniciarem o seu trajeto e deixou de ter a posse e o controlo dos bens.

Considera-se que existiu “transporte” pelo fornecedor, quando este, por si só ou através do seu agente, realiza fisicamente a operação de transporte, ou detém ou controla a entidade jurídica que a efetua.

Considera-se que os bens são expedidos ou transportados “por conta do” fornecedor quando este, e não o cliente, decide efetivamente de que forma é que tais bens serão expedidos ou transportados.»

Quinta questão:

«Quando um contribuinte questiona as autoridades competentes no Estado-Membro em que está registado para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) sobre o regime jurídico em matéria de IVA aplicável a um comportamento que pretende adotar (descrevendo pormenorizadamente o que planeia fazer), recebe uma resposta juridicamente vinculativa para o próprio e para a administração tributária e, em seguida, exerce as suas atividades comerciais em estrita conformidade com o pedido de informação que apresentou (o que incumbe ao órgão jurisdicional nacional verificar), as autoridades competentes de outro Estado-Membro não podem considerar, por força do princípio da cooperação leal consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE e do princípio da proteção da confiança legítima, que o comportamento do contribuinte constitui um abuso de direito segundo o critério estabelecido no Acórdão Halifax (C-255/02), nem podem, assim, punir este comportamento».

1 Língua original: inglês.

2 Diretiva do Conselho de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006 L 347, p. 1). No período relevante, esta diretiva tinha sido alterada pela Diretiva 2006/138/CE do Conselho de 19 de dezembro de 2006 (JO 2006, L 384, p. 92); Diretiva 2007/75/CE do Conselho de 20 de dezembro de 2007 (JO 2007, L 346, p. 13); Diretiva 2008/8/CE do Conselho de 12 de fevereiro de 2008 (JO 2008, L 44, p. 11); Diretiva 2008/117/CE do Conselho de 6 de dezembro de 2008 (JO 2009, L 14 p. 7); Diretiva 2009/47/CE do Conselho de 5 de maio de 2009 (JO 2009, L 116, p. 18); Diretiva 2009/69/CE do Conselho de 25 de junho de 2009 (JO 2009, L 175, p. 12); Diretiva 2009/162/UE do Conselho de 22 de dezembro de 2009 (JO 2010, L 10, p. 14); Diretiva 2010/23/UE do Conselho de 16 de março de 2010 (JO 2010, L 72, p. 1); Diretiva 2010/45/UE do Conselho de 13 de julho de 2010 (JO 2010, L 189, p. 1); e Diretiva 2010/88/UE do Conselho de 7 de dezembro de 2010 (JO 2010, L 326, p. 1). Uma versão consolidada deste texto encontra-se disponível na página de Internet EUR-Lex, documento CELEX 02006L0112?20130101.

3 Regulamento do Conselho de 7 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). No período relevante, não tinham sido efetuadas alterações a este regulamento.

4 O termo «operações intracomunitárias» (em vez de «intra?União» ou «intra?UE», por exemplo) foi mantido na legislação da União em matéria de IVA. V. van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.?J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2016, p. 436.

5 A expressão «vendas à distância» na aceção das regras em matéria de IVA foi definida pela primeira vez na Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho de 5 de dezembro de 2017 que altera a Diretiva 2006/112 e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens (JO 2017, L 348, p. 7). V., n.º 44 e segs. (*infra*).

6 Regulamento de Execução do Conselho de 15 de março de 2011 que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2011, L 77, p. 1). No período relevante, não tinham sido efetuadas alterações a este regulamento.

7 Documento taxud.c.1(2015)2158321.

8 Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, Halifax (C?255/02, EU:C:2006:121, n.º 61 e segs.).

9 Acórdão de 21 de fevereiro de 2008, Part Service (C?425/06 EU:C:2008:108, n.os 31 e 45).

10 Diretiva 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. V., n.º 89, *infra*).

11 Quanto ao valor jurídico de tal declaração comum nas atas de uma reunião do Conselho, v., n.º 89, *infra*.

12 Documento C – taxud.c.1(2015)4820441 – 876.

13 Como o próprio Comité do IVA explica no início do seu documento «Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee up until 12 December 2019», «[p]or ser apenas um comité consultivo e não lhe terem sido atribuídos quaisquer poderes legislativos, o Comité do IVA não pode tomar decisões juridicamente vinculativas. Pode dar orientações sobre a aplicação da diretiva, no entanto, estas não são de forma alguma vinculativas para a Comissão Europeia nem para os Estados?Membros» [tradução livre]. O texto integral encontra?se disponível em ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines?vat?committee?meetings_en.pdf. V., n.º 91, *infra*.

14 A expressão «quase por unanimidade» é utilizada neste contexto para descrever um acordo celebrado entre 24 e 27 dos 28 Estados?Membros possíveis. V., *Guidelines resulting from meetings of the VAT committee up until 12 December 2019*.

15 Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens [COM(2016) 757 final].

16 Na versão aplicável no período relevante.

- 17 Na versão aplicável no período relevante.
- 18 Estes montantes correspondem a cerca de 645,35 euros e 1 613,37 euros, respetivamente.
- 19 Utilizei a taxa de câmbio média para 2012 do Banco Central Europeu para converter HUF em euros.
- 20 Aparentemente, a Administração Tributária húngara, através da sua Divisão de Tecnologia de Informação (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellenőrzési Főosztályt), deu início a uma pesquisa de arquivo da versão da página de Internet da KrakVet, mas o resultado desta pesquisa não foi comunicado ao Tribunal de Justiça.
- 21 V., n.º 14, *supra*.
- 22 Para efeitos destas conversões de HUF para euros é utilizada a taxa de câmbio média para 16 de agosto de 2016 do Banco Central Europeu.
- 23 Observo que, lamentavelmente, as alterações introduzidas pelo artigo 2.º da Diretiva 2017/2455 não resolveram esta questão.
- 24 É sempre mais fácil criticar a redação dos outros do que realizá-la nós mesmos com sucesso. Em teoria, provavelmente também eliminaríamos as palavras «pelo [...] ou» no artigo 33.º, n.º 1, para tornar inteiramente clara a distinção entre a regra e a exceção.
- 25 V., também Acórdãos de 8 de dezembro de 2016, A e B (C-453/15, EU:C:2016:933, n.º 25), de 29 de junho de 2017, L.?. (C-288/16, EU:C:2017:502, n.º 19); e de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887, n.º 34). Importa observar que estes três acórdãos são relativos à isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 e à prestação de serviços.
- 26 Em meu entender, o verdadeiro custo do transporte dos bens enviados do armazém para o consumidor deve ter sido significativamente superior aos montantes cobrados aos clientes que optaram por utilizar a KBGT como transportadora (v., n.º 61, *supra*). Com efeito, além dos próprios custos da KBGT também existiam os custos das empresas de correio húngaras, respeitantes à parte do trajeto que era realizada na Hungria e não na Polónia. A questão de determinar com exatidão quais eram os aspetos económicos da operação – felizmente – não tem de ser apreciada pelo Tribunal de Justiça. Basta afirmar que a diferença na taxa de IVA (8 % na Polónia, 27 % na Hungria) deve ter desempenhado um papel significativo na rentabilidade do exercício para a KrakVet e/ou para a KBGT. Por si só, isto *não* torna a atuação fraudulenta ou ilegal.
- 27 Acórdãos de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, n.os 41 e 44); e de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, n.º 43).
- 28 Acórdãos de 19 de dezembro de 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, n.º 29); e de 6 de julho de 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, n.º 36).
- 29 Acórdão de 20 de junho de 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 42); e de 22 de novembro de 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, n.os 43 a 45).
- 30 V., n.º 37, *supra*.

31 Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios ? Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

32 «1. Em derrogação do n.º 1, alínea a), e do n.º 2 do artigo 8.º considera-se que o lugar de entrega de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por conta deste, a partir de um Estado-Membro que não seja o de chegada da expedição ou do transporte se situa no lugar onde se encontram os bens no momento da chegada de expedição ou do transporte destinado ao adquirente, desde que se encontrem reunidas as seguintes condições: – a entrega dos bens seja feita para um sujeito passivo ou para uma pessoa coletiva não sujeito passivo que beneficiem da derrogação prevista no n.º 1, alínea a), segundo parágrafo, do artigo 28.º?A ou para qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo [...]». O artigo 32.º da Diretiva 2006/112 corresponde, em substância, ao artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva IVA.

33 Acórdão de 26 de fevereiro de 1991 (C-292/89, EU:C:1991:80, n.º 18).

34 «As orientações do Comité do IVA são apenas pontos de vista de um comité consultivo. Não constituem uma interpretação oficial do Direito da União e não têm necessariamente o acordo da Comissão Europeia. Não vinculam a Comissão Europeia ou os Estados-Membros, que são livres de não as seguir. A reprodução deste documento está sujeita à menção desta advertência.»

35 V., n.os 42 a 44, *supra*.

36 Acórdão de 16 de outubro de 2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298, n.os 45 e 46).

37 Acórdão de 29 de novembro de 2018 (C-264/17, EU:C:2018:968, n.º 24).

38 V., n.º 91, *supra*.

39 Acórdão de 19 de dezembro de 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, n.º 29).

40 Acórdão de 20 de junho de 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 42).

41 V., n.os 58 a 62, *supra*.

42 Processo C-108/19, KrakVet («KrakVet II»), encontra-se pendente um reenvio prejudicial submetido pela Curtea de Apel Bucureşti (Tribunal de Recurso, Bucareste, Roménia).

43 A este respeito, observo que o artigo 80.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 permite que os laços familiares estreitos sejam tidos em consideração para que «o valor tributável seja o valor normal».

44 Acórdão de 21 de fevereiro de 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, n.º 63).

45 V., n.os 63 e 65, *supra*.

46 Acórdão de 17 de dezembro de 2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, n.os 27 e 40).

47 Acórdão de 22 de dezembro de 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, n.º 53). V., igualmente, Conclusões apresentadas pelo advogado-geral M. Bobek no processo SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019), nas quais é declarado que as autoridades fiscais competentes têm de procurar, em cada caso concreto, um equilíbrio justo entre a necessidade de aplicação uniforme da lei e as circunstâncias específicas de cada caso, que

podem ter gerado expectativas legítimas para o sujeito passivo (n.os 83 e 84 das conclusões).

48 Acórdão de 22 de dezembro de 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, n.º 53); e Conclusões apresentadas pelo advogado-geral M. Bobek no processo SEB Bankas (C?532/16, EU:C:2017:1019, n.º 83).

49 Refere Acórdãos de 12 de maio de 1998, Kefalas e o. (C?367/96, EU:C:1998:222, n.º 20); de 23 de março de 2000, Diamantis (C?373/97, EU:C:2000:150, n.º 33); e de 3 de março de 2005, Fini H (C?32/03, EU:C:2005:128, n.º 32).

50 Referem Acórdãos de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o. (C?255/02, EU:C:2006:121, n.º 74); de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, n.os 35 e 36), e de 22 de novembro de 2017, Cussens (C?251/16, EU:C:2017:881, n.º 27).

51 Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o. (C?255/02, EU:C:2006:121, n.os 73 a 75).

52 Conclusões apresentadas pelo advogado-geral M. Poiares Maduro no processo Halifax e o., processos apensos (C?255/02, C?419/02 e C?223/03, EU:C:2005:200).

53 Com efeito, a nível académico estes critérios foram bastante discutidos. V., Vanistendael F., « *Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?* » EC Tax Review, vol. 15, 2006, n.º G, pp. 192?195; Pistone P., *Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (before) Emsland?stärke 1 to Halifax (and beyond)*», Prohibition of abuse in Law: A new German principle of EU Law? 1.ª edição, 2011, Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Studies, Oxford; De la FERIA R., *Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax*, British Tax Review, n.º 2, 2006, pp. 119?123; De la FERIA R., « *Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax* », Common Market Law Review vol. 45, 2008, n.º 2, pp. 395?441.

54 Acórdão de 21 de fevereiro de 2008 (C?425/06, EU:C:2008:108, n.º 45).

55 Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, n.º 41).

56 Acórdão de 21 de fevereiro de 2018 (C?628/16, EU:C:2018:84, n.º 46).

57 V., nomeadamente, Acórdão de 9 de novembro de 2017, LS Customs Services (C?46/16, EU:C:2017:839), no qual o Tribunal de Justiça declarou que «o dever de fundamentação das decisões das autoridades nacionais tem uma importância especial, desde logo porque coloca os seus destinatários em condições de defenderem os seus direitos nas melhores condições possíveis e de decidirem com pleno conhecimento de causa se é útil recorrer contra elas. A fundamentação é igualmente necessária para permitir aos tribunais exercer a fiscalização da legalidade das mesmas decisões» (n.º 40).

58 Acórdão de 26 de abril de 2017 (C?564/15, EU:C:2017:302, n.º 59).