

Downloaded via the EU tax law app / web

Edição provisória

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

JULIANE KOKOTT

apresentadas em 10 de fevereiro de 2022 (1)

Processo C?596/20

DuoDecad Kft.

contra

Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo F?városi Törvényszék (Tribunal de Budapeste?Capital, Hungria)]

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112/CE – Lugar da prestação de serviços – Determinação do destinatário dos serviços – Incidência de uma eventual montagem abusiva entre o destinatário dos serviços e um terceiro sobre o lugar da prestação – Princípio da neutralidade – Prevenção da dupla tributação – Obrigação de cooperação das Administrações Tributárias dos Estados?Membros»

I. Introdução

1. O presente processo prejudicial ilustra os limites da harmonização do direito da União. Embora todos os Estados?Membros tenham transposto corretamente a diretiva em causa, a sua aplicação a uma prestação de serviços transfronteiriça continua a conduzir a resultados divergentes. Tanto Portugal como a Hungria consideram o seu território como lugar da prestação de serviços e reclamam para si o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»). Trata-se de uma verdadeira dupla tributação de uma e mesma operação, apesar de uma harmonização completa do direito.

2. Esta situação é particularmente problemática, uma vez que, de acordo com o sistema da Diretiva IVA, não compete às empresas envolvidas suportar efetivamente a carga fiscal, sendo estas apenas – retomando a expressão utilizada pelo Tribunal de Justiça (2) – cobradores de impostos por conta do Estado. Na realidade, o IVA deve ser neutro para a empresa que se limita a cobrar o imposto. Tal só é possível se o imposto apenas for cobrado uma vez. Isto pressupõe, por sua vez, que o lugar da prestação de serviços se encontre apenas num Estado?Membro. É o que prevê igualmente, em princípio, a Diretiva IVA. Porém, deve excluir-se, em simultâneo, que em ambos os Estados?Membros se possa decidir por sentença transitada em julgado que o lugar da prestação de serviços se encontra tanto num como no outro Estado?Membro. Por outras

palavras: não deve existir nenhum conflito de qualificação.

3. Além disso, o presente processo prejudicial levanta a questão da determinação do destinatário real dos serviços, numa situação em que este e um terceiro são acusados de uma montagem abusiva. Tal é relevante no caso em apreço para a correta determinação do lugar da prestação. Com efeito, mesmo que esta acusação corresponda à verdade, coloca-se a questão de saber se uma acusação de abuso de direito na relação entre o terceiro e o destinatário dos serviços pode produzir efeitos sobre o prestador, isto é, sobre o lugar da sua prestação.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

1. Diretiva IVA

4. O quadro jurídico é composto pela Diretiva IVA (3) na versão aplicável aos anos controvertidos de 2009 (4) e de 2011 (5).

5. O artigo 2.º, n.º 1, alínea c) prevê:

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;»

6. O n.º 1 do artigo 24.º da presente diretiva dispõe:

«1. Entende-se por “prestação de serviços” qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.»

7. O artigo 28.º da diretiva determina:

«Quando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão.»

8. As disposições relativas ao lugar da prestação de serviços foram alteradas com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2010 (6), pelo que são aplicáveis aos dois anos em causa no litígio disposições diferentes no que se refere ao lugar da prestação.

9. Relativamente ao ano controvertido de 2009, o artigo 43.º da diretiva tem a seguinte redação:

«O lugar da prestação de serviços é o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual é efetuada a prestação de serviços ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual.»

10. Esta disposição relativa ao lugar da prestação foi completada, no que se refere ao ano controvertido de 2009, pelo artigo 56.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA:

«1. O lugar das prestações de serviços adiante enumeradas, efetuadas a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, é o lugar onde o destinatário tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável para o qual foi prestado o serviço ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual:

k) Serviços prestados por via eletrónica, nomeadamente os referidos no Anexo II;»

11. O referido Anexo II [«Lista indicativa dos serviços prestados por via eletrónica a que se refere a alínea k) do n.º 1 do artigo 56.º»] menciona, nomeadamente, o «fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas *Web*, manutenção à distância de programas e equipamentos», bem como o «fornecimento de imagens, textos e informações, e disponibilização de bases de dados».

12. O artigo 196.º da diretiva regulava, relativamente ao ano controvertido de 2009, a autoliquidação pelo destinatário dos serviços no caso de uma prestação efetuada por um sujeito passivo não estabelecido no território do país do seguinte modo:

«O IVA é devido pelos sujeitos passivos destinatários de serviços referidos no artigo 56.º, ou pelos destinatários de serviços a que se referem os artigos 44.º, 47.º, 50.º, 53.º, 54.º e 55.º que estejam registados para efeitos do IVA no território do Estado-Membro em que o imposto é devido, se os serviços forem prestados por sujeitos passivos não estabelecidos nesse Estado-Membro.»

13. Em contrapartida, no que se refere ao ano controvertido de 2011, o artigo 44.º da diretiva estabelece a determinação do lugar das prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos do seguinte modo:

«O lugar das prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual.»

14. O artigo 196.º da diretiva (autoliquidação pelo destinatário do serviço) dispõe, relativamente ao ano controvertido de 2011, o seguinte:

«O IVA é devido pelos sujeitos passivos, ou pelas pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos registadas para efeitos do IVA, a quem são prestados os serviços a que se refere o artigo 44.º, se os serviços forem prestados por sujeitos passivos não estabelecidos no território do Estado-Membro.»

2. **Regulamento n.º 904/2010**

15. Além disso, a cooperação administrativa entre os Estados-Membros no domínio do IVA é regulada pelo Regulamento (UE) n.º 904/2010 (7).

16. O sétimo considerando no Regulamento n.º 904/2010 dispõe:

«Para 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 noutra Estado?Membro.»

17. O n.º 1 do artigo 1.º do Regulamento n.º 904/2010 determina:

«O presente regulamento estabelece as condições em que as autoridades competentes dos Estados?Membros responsáveis pela aplicação da legislação relativa ao IVA devem cooperar entre si e com a Comissão no sentido de assegurar o cumprimento dessa legislação.

Para o efeito, o presente 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. Define, designadamente, as regras e os procedimentos que permitem aos Estados?Membros recolher e trocar as referidas informações por via eletrónica.»

B. Direito húngaro

18. A Diretiva IVA foi transposta pela Az általános forgalmi adórol szóló 2007. évi CXXVII. Törvény (Lei n.º CXXVII de 2007, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado).

III. Processo principal

A. Antecedentes do presente pedido de decisão prejudicial

19. O presente pedido de decisão prejudicial tem por base as decisões divergentes adotadas pelas autoridades tributárias portuguesas e húngaras quanto ao lugar das prestações de serviços de assistência informática efetuadas por uma empresa húngara (a DuoDecad Kft., a seguir «recorrente») a uma empresa portuguesa (a Lalib Gestão e Investimentos LDA, a seguir «Lalib»).

20. Estas decisões divergentes são, em última análise, a continuação de um litígio, que parece não ter sido resolvido até hoje, relativo ao reconhecimento fiscal de cessões de licenças por uma outra empresa húngara, a WebMindLicenses (a seguir «WML»), à mesma empresa portuguesa (a Lalib). Estava em causa um contrato de licença, que tinha por objeto o aluguer de um *know-how* que permite a exploração de um sítio *Web* através do qual eram prestados serviços audiovisuais interativos. Este litígio já foi objeto, há vários anos, de um processo prejudicial no Tribunal de Justiça (8).

21. No âmbito desse processo anterior, um órgão jurisdicional húngaro interrogou o Tribunal de Justiça quanto à questão de saber, em substância, se esse contrato de licença celebrado entre a WML e a Lalib devia ser considerado abusivo, e com base em que critérios se devia verificar esse abuso. Além disso, o Tribunal de Justiça foi questionado sobre se o Regulamento n.º 904/2010 devia ser interpretado no sentido de que a Administração Tributária de um Estado?Membro que aprecia a exigibilidade, no seu Estado?Membro, do IVA relativo a prestações que já foram sujeitas a IVA noutros Estados?Membros, deve dirigir um pedido de cooperação às Administrações Tributárias desses outros Estados?Membros.

22. O Tribunal de Justiça respondeu, designadamente, que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio analisar o conjunto das circunstâncias do processo principal para determinar se esse contrato constituía uma montagem puramente artificial para dissimular o facto de a prestação de serviços em causa não ser realmente efetuada pela sociedade comercial que adquiriu a licença, mas sim pela sociedade comercial que concedeu a licença. A este respeito, devia averiguar?se,

nomeadamente, se a fixação da sede da atividade económica ou do estabelecimento estável da sociedade comercial que adquiriu a licença não foi real ou se esta sociedade não possuía, para efeitos do exercício da atividade económica em causa, uma estrutura apropriada em termos de instalações, de recursos humanos e técnicos, ou ainda se a referida sociedade não exercia essa atividade económica em seu nome e por conta própria, sob a sua responsabilidade e risco. Além disso, deve dirigir-se um pedido de informações às Administrações Tributárias desses outros Estados?Membros quando esse pedido for útil, e até indispensável, para determinar se o IVA é exigível no primeiro Estado?Membro.

23. Tais informações foram, entretanto, obtidas junto das autoridades portuguesas no processo entre a WML e a Administração Tributária húngara. Segundo a recorrente, as autoridades portuguesas consideram que a empresa portuguesa está, efetivamente, estabelecida em Portugal. No entanto, a Administração Tributária húngara parece continuar a partir do pressuposto de que o contrato entre a WML e a empresa portuguesa foi celebrado de forma abusiva. Por conseguinte, o sítio *Web* é explorado unicamente pela WML e as operações dele resultantes são efetuadas pela WML a partir da Hungria. A «consequência lógica» é a de que também todas as prestações de serviços de assistência informática, relacionadas com a exploração do sítio *Web*, foram efetuadas não à empresa portuguesa, mas sim apenas à WML na Hungria.

B. Tramitação processual no processo principal

24. A recorrente é uma dessas empresas que presta serviços de assistência informática aos operadores de sítios *Web*. A recorrente foi constituída em 8 de outubro de 2007 e aparentemente existe uma certa relação com a WML, o que, porém, não resulta de forma suficientemente clara do pedido de decisão prejudicial. Em conformidade com a segunda questão do órgão jurisdicional de reenvio, o proprietário da WML é simultaneamente o administrador e/ou proprietário da recorrente.

25. A sociedade recorrente empregou profissionais com muitos anos de experiência e, graças a um ambiente técnico estável, é considerada líder do mercado na transmissão de conteúdos multimédia através da Internet. O seu principal cliente era a sociedade portuguesa Lalib, a cargo da qual, entre julho e dezembro de 2009 e durante todo o ano de 2011, emitiu faturas no montante total de 8 086 829,40 euros relativas a prestações de serviços de assistência, de manutenção e de execução.

26. A sociedade portuguesa Lalib foi constituída em 16 de fevereiro de 1998 em conformidade com a legislação portuguesa e, durante o período em causa, a sua atividade principal consistia na prestação de serviços de entretenimento por via eletrónica.

27. A recorrente foi objeto de uma inspeção fiscal efetuada pela Direção Financeira e Aduaneira húngara. A inspeção incidiu sobre o imposto sobre o valor acrescentado e disse respeito ao segundo semestre de 2009 e à totalidade do exercício de 2011. Na sequência da inspeção, a Administração Tributária, por Decisão de 10 de fevereiro de 2020, procedeu à liquidação a cargo da recorrente de uma diferença de 458 438 000 forints húngaros (HUF) (cerca de 1,25 milhão de euros), tendo-lhe adicionalmente aplicado uma coima fiscal de 343 823 000 forints (cerca de 1 milhão de euros) acrescida de juros de mora no montante de 129 263 000 forints (cerca de 350 000 euros). A recorrente interpôs recurso dessa decisão, ao qual foi negado provimento por Decisão de 6 de abril de 2020.

28. As decisões da Administração Tributária recorrida basearam-se no facto de o destinatário real dos serviços prestados à Lalib pela recorrente não ter sido a Lalib, mas sim a WML. Com base num novo procedimento realizado na WML, concluiu-se que os serviços tinham sido

prestados através do sítio *Web*, não pela Lalib a partir de Portugal, mas sim pela WML na Hungria. O contrato de licença em causa celebrado entre a Lalib e a WML foi um contrato fictício.

29. A recorrente interpôs recurso desta decisão. A recorrente alega que, à semelhança de outras empresas colaboradoras, prestou diretamente serviços de assistência à Lalib e não à WML. No que diz respeito aos contratos celebrados com a Lalib, nem a WML nem o acionista maioritário da WML intervieram na qualidade de destinatários. Pelo contrário, no âmbito do processo instaurado contra a WML, a Direção Tributária para grandes contribuintes da Administração Nacional Tributária e Aduaneira na Hungria pediu à Administração Portuguesa que clarificasse os factos. Na sua resposta a este pedido internacional, a Administração Portuguesa indicou claramente que a Lalib estava estabelecida em Portugal, que exercia efetivamente, durante o período considerado, uma atividade económica por sua conta própria e risco e que dispunha de todos os recursos técnicos e humanos necessários à realização da exploração dos conhecimentos adquiridos a nível internacional.

30. Uma vez que, apesar do processo prejudicial já concluído, as Administrações Tributárias portuguesas e húngaras avaliam de forma diferente o lugar das operações realizadas através do sítio *Web* (pela Lalib ou pela WML) e que isso poderá ter efeitos ao nível do lugar da prestação das operações da recorrente, o órgão jurisdicional competente para o recurso considera ser necessário apresentar um novo pedido de decisão prejudicial.

IV. Pedido de decisão prejudicial e tramitação processual perante o Tribunal de Justiça

31. Neste contexto, o F?városi Törvényszék (Tribunal de Budapeste?Capital, Hungria) suspendeu a instância e submeteu à apreciação do Tribunal de Justiça as seguintes duas questões muito longas:

«1. Devem os artigos 2.º, n.º 1, alínea c), 24.º, n.º 1, e 43.º da Diretiva 2006/112 do Conselho, ser interpretados no sentido de que a adquirente da licença do *know?how* – sociedade estabelecida num Estado?Membro da União (no caso do processo principal, em Portugal) – não presta os serviços disponíveis num sítio *Web* aos utilizadores finais, pelo que não pode ser a destinatária do serviço de apoio técnico do *know?how* do sujeito passivo estabelecido noutro Estado?Membro (no caso do processo principal, na Hungria) como subcontratante, mas sim que este último presta esse serviço à licenciante do *know?how* estabelecida neste último Estado?Membro, em circunstâncias em que a adquirente da licença:

- a) dispunha de escritórios arrendados no primeiro Estado?Membro, da infraestrutura informática e de escritório, de recursos humanos próprios e de uma ampla experiência no domínio do comércio eletrónico, e tinha um proprietário com extensas relações internacionais e um administrador qualificado em matéria de comércio eletrónico;
- b) tinha obtido o *know?how* que refletia os procedimentos de funcionamento dos sítios *Web* e as suas atualizações, dava pareceres a este respeito, sugeria alterações a esses procedimentos e os aprovava;
- c) era a destinatária dos serviços prestados pelo sujeito passivo com base nesse *know?how*;
- d) recebia regularmente relatórios sobre as prestações efetuadas pelos subcontratantes (em especial no respeitante ao tráfego dos sítios *Web* e aos pagamentos realizados a partir da conta bancária);

- e) registou em seu nome os domínios Internet que permitiam o acesso aos sítios *Web* através da Internet;
- f) figurava nos sítios Internet como prestador do serviço;
- g) efetuava as diligências destinadas a preservar a popularidade dos sítios *Web*;
- h) celebrava ela própria, em seu próprio nome, os contratos com colaboradores e subcontratantes necessários à prestação do serviço (em especial, com os bancos que disponibilizavam o pagamento por cartão bancário nos sítios *Web*, com os criadores que forneciam o conteúdo acessível nos sítios *Web* e com os *webmasters* que promovem o conteúdo);
- i) dispunha de um sistema completo de receção das receitas provenientes da prestação do serviço em causa aos utilizadores finais, que incluía contas bancárias, a possibilidade de disposição exclusiva e completa dessas contas, uma base de dados dos utilizadores finais que permitia a emissão de faturas a estes últimos pela prestação do serviço e um programa informático de faturação próprio;
- j) indicava nos sítios *Web* a sua própria sede no primeiro Estado-Membro como serviço físico de assistência ao cliente; e
- k) é uma sociedade independente quer do licenciante quer dos subcontratantes húngaros encarregados da realização de certos processos técnicos descritos no *know-how*,

tendo igualmente em conta: i) que as circunstâncias acima referidas foram confirmadas pela autoridade correspondente do primeiro Estado-Membro, na sua qualidade de órgão adequado à verificação dessas circunstâncias objetivas e comprováveis por terceiros; ii) que o facto de a sociedade desse Estado-Membro não poder aceder a um prestador de serviços de pagamento que assegurasse a receção do pagamento por cartão bancário no sítio *Web*, constituía um obstáculo objetivo à prestação do serviço noutro Estado-Membro através dos sítios *Web*, de modo que a sociedade estabelecida nesse mesmo Estado-Membro nunca realizou a prestação do serviço disponível nos sítios *Web*, nem antes nem depois do período analisado, e iii) que a sociedade adquirente da licença e as suas empresas coligadas obtiveram um benefício decorrente do funcionamento do sítio *Web* globalmente superior à diferença entre a aplicação da taxa do IVA no primeiro Estado-Membro e no segundo?

2. Devem os artigos 2.º, n.º 1, alínea c), 24.º, n.º 1, e 43.º da Diretiva [IVA], ser interpretados no sentido de que a licenciante do *know-how* – sociedade estabelecida noutro Estado-Membro – presta os serviços disponíveis num sítio Internet aos utilizadores finais, pelo que é o destinatário do serviço técnico do *know-how* do sujeito passivo, enquanto subcontratante, e que este último não presta esse serviço à adquirente da licença estabelecida no primeiro Estado-Membro, em circunstâncias em que a sociedade comercial que concede a licença:

- a) tinha recursos próprios que consistiam apenas num escritório arrendado e num computador utilizado pelo seu administrador;
- b) tinha como únicos trabalhadores próprios um administrador e um consultor jurídico que trabalhava a tempo parcial durante algumas horas por semana;
- c) tinha como contrato único o contrato de desenvolvimento do *know-how*;

- d) ordenou que os nomes de domínio de que era proprietária fossem registados pelo adquirente da licença em seu próprio nome, nos termos do contrato celebrado com este último;
- e) nunca compareceu como fornecedor dos serviços em questão em relação a terceiros, em especial, utilizadores finais, bancos que disponibilizam o pagamento por cartão bancário nos sítios *Web*, criadores do conteúdo acessível nos sítios *Web* e *webmasters* que promovem o conteúdo;
- f) nunca emitiu documentos comprovativos relativos aos serviços disponíveis nos sítios *Web*, com exceção da fatura relativa aos direitos de licença, e
- g) não dispunha de um sistema (como, por exemplo, contas bancárias e outras infraestruturas) que permitisse a receção das receitas provenientes do serviço prestado nos sítios *Web*, tendo igualmente em conta que, segundo o Acórdão de 17 de dezembro de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), não é decisivo em si mesmo o facto de o administrador e acionista único da sociedade comercial que concede a licença ser o criador do *know-how* e de, além disso, essa mesma pessoa exercer influência ou controlo sobre o desenvolvimento ou exploração do referido *know-how* e a prestação de serviços nele baseada, de modo que a pessoa singular que é administrador e/ou proprietário da sociedade comercial que concede a licença é igualmente administrador e/ou proprietário dessas sociedades comerciais subcontratantes – e, por conseguinte, da recorrente – que colaboram na prestação do serviço na qualidade de subcontratantes encarregadas pela adquirente da licença, desempenhando as funções indicadas que lhes correspondem?»

32. No processo no Tribunal de Justiça, apresentaram observações escritas a recorrente, a República Portuguesa, a Hungria e a Comissão Europeia. Nos termos do artigo 76.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, o Tribunal de Justiça decidiu não realizar audiência.

V. **Apreciação jurídica**

A. **Quanto às questões prejudiciais**

33. As duas questões prejudiciais só podem ser entendidas se se tiver em conta o objeto do processo principal. Neste processo, a recorrente e a Administração Tributária húngara discordam quanto ao lugar das prestações de serviços de informática efetuadas pela recorrente à Lalib.

34. O lugar de tais prestações de serviços efetuadas por via eletrónica a *outro sujeito passivo* é – tanto ao abrigo da legislação anterior [artigo 43.º em conjugação com o artigo 56.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA, na versão aplicável em 2009] como ao abrigo da nova legislação (artigo 44.º da Diretiva IVA, na versão aplicável em 2011) – o lugar onde o destinatário tem a sede da sua atividade económica. Se a Lalib fosse a destinatária das prestações de serviços, o lugar seria em Portugal, pelo que Portugal teria cobrado corretamente o IVA. Pelo contrário, se o verdadeiro destinatário do serviço fosse uma empresa sediada na Hungria (por exemplo, a WML), então, o lugar das prestações de serviços de informática seria na Hungria, pelo que a Hungria teria cobrado corretamente o IVA.

35. Observando mais atentamente, para a recorrente é irrelevante onde se situa o lugar das prestações de serviços, quando ambos os destinatários em causa são empresas com direito a dedução, que pagam o preço acordado acrescido do IVA correspondente. A diferente taxa fiscal entre a Hungria e Portugal não afeta esta situação. Porém, já não é irrelevante para a recorrente a questão de saber se a operação deve ser tributada uma vez – na Hungria *ou* em Portugal – ou duas vezes – na Hungria e em Portugal –, uma vez que a recorrente receberá também apenas

uma vez a remuneração acordada com um destinatário do serviço.

36. Neste contexto, as duas questões prejudiciais dizem respeito à interpretação das disposições relativas ao lugar da prestação da Diretiva IVA, a fim de determinar, no caso concreto, o lugar exato, nos termos do direito da União, das prestações de serviços efetuadas pela recorrente. Uma vez que este lugar depende do lugar onde o destinatário dos serviços tem a sua sede, o órgão jurisdicional de reenvio procura, no essencial, determinar corretamente, nos termos do direito da União, o destinatário «real» do serviço no caso (transfronteiriço) em apreço, em que participa ainda uma outra Administração Tributária, que defende um resultado diferente do da primeira Administração Tributária («conflito de qualificação»).

37. Além disso, uma vez que as dúvidas quanto à determinação do destinatário «real» dos serviços resultam do «caráter abusivo» controvertido da cessão da licença por parte da WML à Lalib, o órgão jurisdicional de reenvio coloca, a título incidental, a questão de saber se o (eventual) caráter abusivo da cessão da licença poderá ter incidência sobre o lugar de uma prestação efetuada por um terceiro.

38. Por conseguinte, proponho ao Tribunal de Justiça que reduza substancialmente e reformule ambas as questões, a fim de poder dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio.

39. No essencial, o órgão jurisdicional pretende saber, designadamente, se os artigos 2.º, 24.º, 28.º e 43.º e seguintes, tendo em conta o disposto no artigo 196.º da Diretiva IVA, na respetiva versão, devem ser interpretados no sentido de que, nas circunstâncias do caso em apreço, a parte civil contratante, que pagou a contrapartida (no caso em apreço, a Lalib), é a destinatária do serviço da qual depende o lugar da prestação. Ou a eventual existência de uma prática abusiva entre a parte contratante e um terceiro (no caso em apreço, a WML) leva a que este terceiro deva ser considerado destinatário do serviço e que o lugar da prestação dependa dele?

40. O contexto especial acima descrito do presente processo oferece igualmente ao Tribunal de Justiça a possibilidade de clarificar se o princípio da neutralidade da Diretiva IVA exige, tendo em consideração o disposto no Regulamento n.º 904/2010, que em situações transfronteiriças apenas possa existir um único lugar da prestação, ou se o sujeito passivo pode eventualmente estar exposto ao risco de decisões divergentes por parte das duas autoridades tributárias envolvidas e, conseqüentemente, de uma dupla tributação do IVA.

41. Para responder às questões reformuladas, há primeiramente que esclarecer de que forma é determinado o destinatário de uma prestação de serviços na legislação em matéria de IVA (v., a este respeito, ponto B). Em seguida, prossegue-se com o exame da questão de saber se a existência de uma prática abusiva entre este destinatário do serviço e um terceiro pode ter incidência sobre o lugar da prestação de serviços do prestador (v., a este respeito, ponto C). Posteriormente, aborda-se a problemática das decisões divergentes adotadas pelas autoridades tributárias dos diferentes Estados-Membros no âmbito de um sistema harmonizado do IVA (v., a este respeito, ponto D).

B. Determinação do destinatário dos serviços na legislação em matéria de IVA

42. A determinação do destinatário «real» de uma prestação de serviços obedece aos princípios gerais. Questão diferente é a de saber se existe uma prática abusiva. A determinação do destinatário «real» do serviço resulta da interpretação da Diretiva IVA e tem incidência, no caso em apreço, sobre o lugar da prestação dos serviços. Em contrapartida, a constatação de uma prática abusiva diz respeito à apreciação da matéria de facto. Tal constatação implica a redefinição das transações em causa, de modo a restabelecer a situação tal como existiria na ausência dessas

transações (9).

43. No entanto, do pedido de decisão prejudicial resulta apenas que a Administração Tributária húngara considera a configuração contratual existente entre a WML e a Lalib uma prática abusiva, na medida em que esta estrutura contratual oferece aos utilizadores do sítio *Web* a possibilidade de serem servidos a partir de Portugal a uma taxa de IVA inferior à aplicada na Hungria. Contudo, como resulta das observações da recorrente, no processo penal instaurado a este respeito não se procedeu, até ao momento, a uma acusação de fraude fiscal.

44. Por outro lado, não resulta do pedido de decisão prejudicial que o órgão jurisdicional de reenvio considere que as relações contratuais existentes entre a recorrente e a Lalib constituam uma prática abusiva. Tal é igualmente compreensível, visto que o montante da taxa de IVA é irrelevante entre empresas que beneficiam de um direito à dedução. Tanto a Lalib como a WML podem neutralizar o encargo correspondente ao IVA através do direito à dedução. A este respeito, não resulta dos autos qual a vantagem fiscal da recorrente, se esta efetuar as prestações de serviços de assistência informática a uma empresa portuguesa e não a uma empresa húngara. Portugal realça, com razão, esta situação.

45. Assim, coloca-se fundamentalmente – como Portugal também salienta com razão – a questão de saber de que forma o destinatário do serviço (no caso em apreço, as prestações de serviços de informática efetuadas pela recorrente) deve ser determinado de acordo com as disposições da Diretiva IVA relativas ao lugar da prestação.

46. Em conformidade com jurisprudência assente, o objetivo das disposições que determinam o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços é evitar, por um lado, conflitos de competência suscetíveis de conduzir a dupla tributação e, por outro, a não tributação de receitas (isto é, de operações) (10). Tal implica que apenas pode existir um destinatário de uma prestação de serviços tributável na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA.

47. Segundo jurisprudência constante, só pode, todavia, haver uma prestação de serviços tributável na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas. Deste modo, a retribuição recebida pelo prestador constitui a contraprestação efetiva de um serviço individualizável prestado ao beneficiário. Tal verifica-se caso exista umnexo direto entre o serviço prestado e a contraprestação recebida (11).

48. Entre duas partes contratantes, que chegaram a acordo quanto à prestação e à remuneração de uma prestação de serviços, existe normalmente uma relação jurídica, no âmbito da qual são realizadas prestações específicas. De acordo com o processo prejudicial, tal verificava-se, no caso em apreço, apenas entre a recorrente e a Lalib. Pelo contrário, a WML não esteve envolvida na celebração do contrato relativo aos serviços de assistência informática a prestar, nem procedeu ao pagamento da remuneração. Consequentemente, a parte civil contratante, constituída pela Lalib, é a destinatária do serviço, da qual depende o lugar da prestação.

49. Esta interpretação – o destinatário do serviço é, em princípio, aquele que é parte contratante do prestador e que está obrigado ao pagamento da contrapartida – é confirmada pelo regime previsto no artigo 196.º da Diretiva IVA, que completa as disposições relativas ao lugar da prestação.

50. O artigo 196.º da Diretiva IVA prevê, nomeadamente, um mecanismo de autoliquidação entre o prestador (no caso em apreço, a recorrente) e a empresa destinatária do serviço (no caso em apreço, a Lalib), sempre que uma prestação de serviços seja efetuada por uma empresa não

estabelecida no Estado?Membro do destinatário. Como evidencia o considerando 42 da Diretiva IVA, deste modo simplifica-se a cobrança do imposto e assegura-se a eficácia da tributação (12). A autoliquidação nos termos do artigo 196.º da Diretiva IVA assenta no facto de o Estado?Membro do lugar de prestação ter dificuldades em cobrar impostos a empresas no estrangeiro. Além disso, esta autoliquidação libera o prestador das obrigações de registo e de declaração noutros Estados?Membros (13).

51. A autoliquidação transforma um imposto indireto sobre o consumo num imposto direto sobre o consumo, que onera diretamente o destinatário do serviço. Porém, tal alteração do devedor do imposto pressupõe que o destinatário do serviço, que para além da remuneração deve agora também o IVA, possa ter em conta esta dívida fiscal ao acordar a remuneração ou, o mais tardar, no pagamento da mesma. Em princípio, tal só é possível para a parte contratante que, com base na relação jurídica referida, é responsável pela contrapartida.

52. Em conclusão, de uma interpretação das disposições relativas à determinação do lugar da prestação, conjugada com o artigo 196.º da Diretiva IVA, resulta que, em princípio, é a parte contratante da empresa prestadora que é a destinatária do serviço, da qual depende o lugar da prestação.

C. Incidência da existência de uma prática abusiva entre o destinatário real do serviço e um terceiro

53. Está assim assente que, em princípio, a parte civil contratante, responsável pela contrapartida, é a destinatária do serviço na aceção da Diretiva IVA. É necessário analisar se a eventual existência de uma prática abusiva entre o destinatário do serviço e um terceiro (isto é, no caso em apreço, entre a Lalib e a WML) altera de algum modo esta conclusão.

1. Quanto à posição das autoridades tributárias húngaras

54. Na minha opinião, deve responder-se negativamente a essa questão, em consonância com a posição defendida por Portugal. A posição contrária das autoridades tributárias húngaras contraria o sistema da Diretiva IVA nos seus fundamentos. Esta posição pressupõe que a prática abusiva entre a WML e a Lalib tem como consequência o facto de o sítio *Web* ser explorada pela WML a partir da Hungria, pelo que os serviços de assistência informática também só poderiam ter sido prestados à WML na Hungria. No entanto, contrariamente ao que a Comissão considera, a determinação do destinatário «real» do serviço da recorrente não está estritamente relacionada com a questão de saber se o contrato de licença celebrado entre a WML e a Lalib deve ser considerado abusivo.

55. Seguindo esta lógica, não só as prestações efetuadas pela recorrente, como todas as prestações que a Lalib – uma empresa existente portuguesa (caso a resposta portuguesa ao pedido de informações húngaro tenha sido reproduzida corretamente) – tivesse recebido no âmbito da exploração do sítio *Web*, teriam sido tributáveis na Hungria; isto aplicar-se-ia igualmente aos serviços de outros prestadores de serviços portugueses. Em todo o caso, o facto de a Administração Tributária húngara – ao contrário da Administração Tributária portuguesa – considerar que a Lalib não existe ou que deve ser equiparada à WML, não constitui um fundamento suficientemente sólido para essa conclusão.

2. Tomada em consideração da neutralidade da legislação relativa ao IVA

56. Em primeiro lugar, a Diretiva IVA é, em princípio, neutra (14). Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, deve tomar-se em consideração a natureza objetiva da *operação em causa* (15). Isto aplica-se, nomeadamente, à interpretação das disposições relativas

ao lugar da prestação, que – como referiu corretamente o Tribunal de Justiça – se destinam a evitar, por um lado, conflitos de competência, que podem conduzir a uma dupla tributação, e, por outro lado, a não tributação de receitas (mais precisamente de operações) (16). Estas disposições servem, portanto, para repartir a competência fiscal entre os Estados?Membros.

57. Por conseguinte, saber se o destinatário da lavagem de um automóvel, ou seja, de uma prestação de serviços, é também o proprietário do carro, o alugou validamente ou o roubou, é irrelevante para a questão de saber quem é o destinatário do serviço e onde se situa o lugar da prestação. Também o ladrão que contratou e pagou a limpeza do carro roubado, é e permanece o destinatário do serviço, pelo que o lugar da prestação dos serviços se determina com base na sua pessoa (por exemplo, se este é ou não sujeito passivo – v. artigo 44.º da Diretiva IVA, por um lado, e artigo 45.º, por outro).

3. Tomada em consideração da perspectiva do prestador

58. Além disso, a lógica supracitada das autoridades tributárias húngaras ignora a técnica da tributação indireta do IVA. O «princípio da abstração» explicado pelo exemplo do ladrão de automóveis resulta também, designadamente, do facto de o empresário prestador atuar como uma extensão do Estado na cobrança dos impostos («na sua qualidade de cobrador de impostos por conta do Estado») (17). Uma vez que o empresário prestador não o faz voluntariamente, sendo antes obrigado a tal por lei, este poderia ser igualmente descrito como «colaborador forçado do Estado» (18).

59. No entanto, este colaborador do Estado deve saber onde se situa o lugar da entrega ou da prestação de serviços para poder aplicar a taxa de imposto correta e pagar o imposto aplicável. Se o lugar de uma prestação de serviços depender da qualidade do destinatário do serviço (por exemplo, se é sujeito passivo), então, o prestador deve poder determiná-lo de forma autónoma.

60. O prestador pode identificar e determinar a sua parte contratante, que, com base nas estipulações contratuais, é obrigada a pagar-lhe a contrapartida (o preço). Pelo contrário, o prestador não tem, em princípio, qualquer influência nem conhecimento no que se refere a circunstâncias que apenas dizem respeito à relação do destinatário dos serviços com terceiros. Por conseguinte, tais especificidades devem, em princípio, ser irrelevantes para a determinação do lugar da sua entrega ou da sua prestação de serviços. A questão de saber quem é o verdadeiro proprietário do automóvel a lavar pode perfeitamente ser irrelevante para o sujeito passivo aquando da execução da sua prestação de serviços. O destinatário do serviço é a sua parte contratante e o lugar da prestação é sempre o mesmo, independentemente de o automóvel ter sido alugado, comprado ou roubado.

4. Tomada em consideração do regime do contrato de comissão

61. Acresce que – como esclarece o artigo 28.º da Diretiva IVA – o destinatário do serviço pode agir em seu nome, mas por conta de outrem. Consequentemente, o facto de, no final, qualquer outra pessoa que não a parte contratante utilizar efetivamente a prestação, é irrelevante nos termos da legislação relativa ao IVA. Mesmo um não proprietário, que age em seu nome, mas por conta de outrem (por exemplo, o proprietário), é destinatário de uma prestação de serviços.

62. Por conseguinte, é fundamental que, com base na relação jurídica subjacente, a Lalib esteja obrigada a pagar a contrapartida pelas prestações de serviços de assistência informática efetuadas pela recorrente. A questão de saber se a Lalib recebeu as prestações em seu nome e por conta própria ou em seu nome, mas por conta da WML, é, em princípio, irrelevante para a sua qualidade de destinatária do serviço. Por conseguinte, o lugar das prestações de serviços informáticos efetuadas pela recorrente à Lalib situa-se em Portugal e deve ser determinado

independentemente de qualquer eventual prática abusiva entre a WML e a Lalib.

5. **Exceção possível: montagem abusiva por todas as partes envolvidas**

63. O caso poderá ser diferente, se toda a construção jurídica existente entre a Lalib, a WML e a recorrente for considerada como uma única enorme montagem abusiva. Esta situação permitiria redefinir as transações em causa, de modo a restabelecer a situação tal como existiria na ausência dessas transações. No entanto, do pedido de decisão prejudicial não resulta uma tal montagem abusiva.

64. Subsistem dúvidas sérias quanto a esta situação, tendo em conta que tudo aponta no sentido de que a Lalib realmente existe, está efetivamente sediada em Portugal, pagou efetivamente as faturas da recorrente e que não se vislumbra qualquer vantagem em matéria de IVA, em todo o caso, no que se refere às prestações de serviços de assistência informática. A Comissão parece igualmente partir do princípio de que só a Lalib fornece, através do sítio *Web*, os utilizadores finais. No entanto, em última análise, apenas o órgão jurisdicional de reenvio pode apreciar esta situação.

6. **Conclusão intercalar**

65. A destinatária das prestações de serviços informáticos efetuadas pela recorrente é a sua parte contratante (a Lalib). Uma eventual prática abusiva existente entre a WML e a Lalib não tem qualquer incidência sobre esta situação. Isto é válido, em todo o caso, se a conclusão do contrato entre a recorrente e a Lalib não for, em si mesma, considerada como parte de uma prática abusiva. Todavia, por um lado, o Tribunal de Justiça não dispõe de quaisquer provas neste sentido e, por outro, apenas o órgão jurisdicional de reenvio pode apreciar esta situação.

D. **A título subsidiário: como tratar decisões contraditórias das autoridades tributárias de diferentes Estados? Membros em matéria de legislação relativa ao IVA**

1. **Descrição do problema**

66. É certo que o lugar das prestações de serviços efetuadas pela recorrente é agora claro. Não entanto, neste processo, subsiste ainda um *risco de dupla tributação*, inerente ao sistema do IVA. Este concretiza-se se o órgão jurisdicional de reenvio considerar que toda a construção jurídica existente entre a Lalib, a WML e a recorrente deverá ser considerada como uma única montagem abusiva.

67. A Hungria concluiria pela existência de uma prestação efetuada à WML, um lugar da prestação na Hungria e cobraria o IVA na Hungria. Pelo contrário, Portugal continuaria provavelmente a não considerar os factos como um abuso de direito, de modo que a destinatária do serviço seria a Lalib e o lugar da prestação situar-se-ia em Portugal. Esta situação levaria a uma dupla tributação devido a um conflito de qualificação.

68. Este eventual resultado contraria o espírito do princípio da neutralidade em matéria de IVA. Com efeito, como o Tribunal de Justiça já declarou, uma dupla tributação das atividades profissionais contrariaria o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (19). Esta situação é igualmente confirmada pela anterior jurisprudência relativa à ameaça de dupla tributação em caso de importações de bens sobre os quais já incidiu o IVA (20).

69. Da jurisprudência do Tribunal de Justiça inferem-se já algumas orientações quanto à forma como poderá ser evitada essa dupla tributação.

2. ***Inexistência de efeito vinculativo da primeira liquidação de imposto***

70. A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou acertadamente que o Estado?Membro que fixa o imposto em primeiro lugar, não vincula o outro Estado?Membro à correta avaliação da Diretiva IVA (21). Tal «princípio do primeiro a chegar» violaria o espírito das disposições relativas ao lugar, que visam uma atribuição e uma repartição das receitas fiscais entre os Estados?Membros.

71. A questão de saber se do Regulamento n.º 904/2010 decorre, desde logo, que as autoridades tributárias de um Estado?Membro são obrigadas a dirigir um pedido de informações às autoridades tributárias de outros Estados?Membros quando esse pedido for útil, e até indispensável, para determinar se o IVA é exigível no primeiro Estado?Membro, pode ser deixada em aberto (22).

72. Com efeito, se os órgãos jurisdicionais de um Estado?Membro constatarem que uma mesma operação é objeto de um tratamento fiscal diferente noutro Estado?Membro, estes têm a faculdade, e mesmo a obrigação, consoante as suas decisões sejam ou não suscetíveis de ser objeto de um recurso judicial, de submeter um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça (23). Neste sentido, no caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio solicitou ao Tribunal de Justiça que interpretasse as disposições relativas ao lugar da prestação previstas na Diretiva IVA.

3. ***Interpretação divergente das disposições relativas ao lugar da prestação***

73. Se o conflito subjacente se referir à interpretação das disposições relativas ao lugar da prestação, a solução é simples. Este pode e deve ser resolvido mediante recurso ao Tribunal de Justiça. Esta interpretação do direito da União no âmbito do pedido de decisão prejudicial é igualmente vinculativa para a outra Administração Tributária.

74. Se esta última ainda não tiver adotado, nesse momento, uma decisão definitiva, tal impede a dupla tributação. Existindo já uma decisão definitiva, que, contrariamente à interpretação do Tribunal de Justiça, provoque uma dupla tributação correspondente, esta é contrária ao direito da União. Se se verificar – eventualmente na sequência de uma decisão do Tribunal de Justiça proferida a título prejudicial – que o IVA já foi indevidamente pago num Estado?Membro, o interessado tem, por conseguinte, direito ao reembolso do IVA pago em excesso. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito de obter o reembolso dos impostos cobrados por um Estado?Membro em violação das regras do direito da União é a consequência e o complemento dos direitos conferidos às pessoas pelas disposições do direito da União, tal como têm sido interpretadas pelo Tribunal de Justiça. O Estado?Membro em causa está, assim, em princípio, obrigado a reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União (24).

4. ***Apreciação divergente dos factos subjacentes***

75. No entanto, se o conflito não se referir a uma interpretação divergente do direito da União, mas a uma apreciação divergente dos factos (por exemplo, a existência de uma prática abusiva), a solução acima exposta não pode ser acolhida. Com efeito, a aplicação do direito da União aos factos concretos compete aos órgãos jurisdicionais nacionais. As suas decisões não são vinculativas para as Administrações Tributárias dos outros Estados?Membros, pelo que continua a existir o risco de dupla tributação.

76. Esta dupla tributação é contrária aos objetivos da Diretiva IVA (v., *supra*, n.º 68). É certo que, relativamente à legislação em matéria do imposto sobre o rendimento, o Tribunal de Justiça

declarou que, na *ausência de harmonização* no plano da União, os Estados-Membros não têm a obrigação de adaptar o seu sistema fiscal aos diferentes sistemas de tributação dos outros Estados-Membros para eliminarem duplas tributações (25). Todavia, isto diz respeito à dupla tributação devido à legislação não harmonizada em matéria do imposto sobre o rendimento e resulta da competência legislativa de que ainda dispõem os Estados-Membros a este respeito. Este argumento não é aplicável à legislação relativa ao IVA.

77. Uma dupla tributação baseada no direito da União (no caso em apreço, na Diretiva IVA) afeta, além disso, os direitos fundamentais do sujeito passivo (v. artigos 15.º, 16.º e 17.º da Carta) na aplicação do direito da União (26). Por outro lado, uma dupla tributação em matéria de IVA das entregas e das prestações de serviços transfronteiriças afetaria a livre circulação de mercadorias e serviços.

78. Em última análise, a dupla tributação contrária ao mercado interno apenas poderá ser evitada, se nesta situação específica – dupla tributação por dois Estados-Membros devido a um conflito de qualificação em matéria de IVA num processo transfronteiriço – o próprio Tribunal de Justiça determinar excecionalmente como devem ser apreciados os factos e, portanto, se houve no caso em apreço um abuso.

79. Na qualidade de única autoridade que pode tomar decisões vinculativas para os Estados-Membros em causa e, assim, impedir efetivamente uma dupla tributação, o Tribunal de Justiça já procedeu *de facto*, numa situação semelhante, à apreciação dos factos. Com efeito, por exemplo, o processo Auto Lease Holland tinha por base uma apreciação divergente dos factos em dois Estados-Membros, como o órgão jurisdicional sublinhou explicitamente nesse processo (27). Não obstante, o Tribunal de Justiça respondeu à questão prejudicial e decidiu que «o artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que não há lugar a entrega de combustível por parte do locador de um veículo em regime de leasing ao locatário de um veículo em regime de leasing quando este abastece de combustível, em estações de serviço, o veículo objeto do contrato de leasing, mesmo quando esse abastecimento é efetuado em nome e por conta do referido locador» (28). Isto nada mais foi do que a apreciação dos factos pelo Tribunal de Justiça, solicitada pelo órgão jurisdicional de reenvio.

80. No entanto, a fim de ter em conta que a apreciação dos factos compete, em princípio, ao órgão jurisdicional nacional e o facto de, através do Regulamento n.º 904/2010, os Estados-Membros terem possibilidade de trocar informações e de, através do Comité do IVA (artigo 398.º da Diretiva IVA), poderem chegar a um acordo, o Tribunal de Justiça poderá sujeitar a resposta a tais questões prejudiciais à condição de, em regra, essas outras possibilidades terem sido previamente esgotadas.

VI. Conclusão

81. Consequentemente, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais submetidas pelo Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste-Capital, Hungria) do seguinte modo:

1. O destinatário do serviço do qual depende o lugar da prestação deve ser determinado, do ponto de vista do prestador, de acordo com a relação jurídica subjacente, da qual resulta quem terá de suportar o custo da prestação recebida. Uma acusação de abuso de direito, que se refira apenas ao destinatário do serviço e a um terceiro, é irrelevante para a determinação do destinatário do serviço ou do lugar da prestação.

2. O princípio da neutralidade da Diretiva IVA e o Regulamento n.º 904/2010 opõem-se, tendo em conta a Carta dos Direitos e Liberdades Fundamentais, a uma dupla tributação em sede de

IVA de uma e mesma operação por diferentes Estados?Membros. Se essa dupla tributação se basear numa apreciação divergente dos factos e os Estados?Membros não chegarem a uma solução coordenada, o órgão jurisdicional pode, ou deve mesmo, solicitar ao Tribunal de Justiça essa solução.

1 Língua original: alemão.

2 V., a este respeito, por exemplo, Acórdãos de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, n.º 23), de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, n.º 21), e de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, n.º 25).

3 Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

4 Conforme a última redação que lhe foi dada pela Diretiva 2009/69/CE do Conselho, de 25 de junho de 2009 (JO 2009, L 175, p. 12).

5 Conforme a última redação que lhe foi dada pela Diretiva 2010/88/UE do Conselho, de 7 de dezembro de 2010 (JO 2010, L 326, p. 1).

6 Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços (JO 2008, L 44, p. 11).

7 Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2010, L 268, p. 1).

8 Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832).

9 Acórdãos de 22 de novembro de 2017, Cussens e o. (C?251/16, EU:C:2017:881, n.º 46), e de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, n.º 52), e Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o. (C?255/02, EU:C:2006:121, n.º 98).

10 Acórdão de 16 de outubro de 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298, n.º 42), e de 26 de janeiro de 2012, ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35, n.º 27 e jurisprudência referida). V. igualmente neste sentido, Acórdão de 18 de junho de 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, n.º 42).

11 Acórdão de 16 de setembro de 2021, Balgarska natsionalna televizia (C?21/20, EU:C:2021:743, n.º 31), V., neste sentido, Acórdão de 22 de novembro de 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C?295/17, EU:C:2018:942, n.º 39), Acórdão de 22 de junho de 2016, ?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470, n.os 21 e 22).

12 Neste sentido, desde logo, Acórdãos de 16 de abril de 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, n.º 24), e de 13 de junho de 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C?125/12, EU:C:2013:392, n.º 28), relativos ao artigo 199.º da Diretiva IVA.

13 Acórdão de 6 de outubro de 2011, Stoppelkamp (C?421/10, EU:C:2011:640, n.º 33), ainda relativamente ao artigo 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva.

14 Acórdãos de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C?439/04 e C?440/04, EU:C:2006:446, n.º 50 – o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a uma diferenciação generalizada entre as transações lícitas e as transações ilícitas), de 29 de junho de 2000, Salumets e o. (C?455/98, EU:C:2000:352, n.º 19), de 29 de junho de 1999, Coffeeshop «Siberië»

(C?158/98, EU:C:1999:334, n.os 14 e 21). No que se refere às exceções, v. Acórdãos de 6 de dezembro de 1990, Witzemann (C?343/89, EU:C:1990:445), e de 5 de julho de 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, EU:C:1988:360, n.º 20).

15 Acórdãos de 21 de fevereiro de 2013, Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95, n.º 36), de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C?409/04, EU:C:2007:548, n.º 39), de 9 de outubro de 2001, Cantor Fitzgerald International (C?108/99, EU:C:2001:526, n.º 33), e Acórdão de 6 de abril de 1995, BLP Group (C?4/94, EU:C:1995:107, n.º 24).

16 Acórdãos de 16 de outubro de 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298, n.º 42), e de 26 de janeiro de 2012, ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35, n.º 27 e jurisprudência referida). Neste sentido, também Acórdão de 18 de junho de 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, n.º 42).

17 V., a este respeito, por exemplo, Acórdãos de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, n.º 23), de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, n.º 21), e de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, n.º 25).

18 V. Stadie, H., Umsatzsteuerrecht, 2005, n.º 1.18.

19 Acórdãos de 23 de abril de 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, n.º 46), de 17 de maio de 2001, Fischer e Brandenstein (C?322/99 e C?323/99, EU:C:2001:280, n.º 76), de 8 de março de 2001, Bakcsi (C?415/98, EU:C:2001:136, n.º 46), e Acórdão de 25 de maio de 1993, Mohsche (C?193/91, EU:C:1993:203, n.º 9).

20 Acórdão de 5 de maio de 1982, Schul Douane Expeditieur (15/81, EU:C:1982:135, n.º 2 do dispositivo); em sentido semelhante, igualmente Acórdão de 6 de julho de 1988, Ledoux (127/86, EU:C:1988:366, n.º 20).

21 Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, n.º 54), confirmado pelo Acórdão de 18 de junho de 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, n.º 53). Neste sentido aponta igualmente o Acórdão de 5 de julho de 2018, Marcandi (C?544/16, EU:C:2018:540, n.º 65).

22 Neste sentido, Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, n.º 59); em sentido contrário, Acórdão de 18 de junho de 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, n.º 48).

23 Acórdãos de 18 de junho de 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, n.º 51), de 5 de julho de 2018, Marcandi (C?544/16, EU:C:2018:540, n.º 64 e 66), e de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, n.º 59).

24 V. Acórdãos de 18 de junho de 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, n.º 52), e de 14 de junho de 2017, Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454, n.os 29 e 30 e jurisprudência referida).

25 Acórdãos de 26 de maio de 2016, NN (L) International (C?48/15, EU:C:2016:356, n.º 47), de 8 de dezembro de 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C?157/10, EU:C:2011:813, n.º 39), e de 12 de fevereiro de 2009, Block (C?67/08, EU:C:2009:92, n.º 31).

26 Esta condição prevista no artigo 51.º, n.º 1, da Carta é, notoriamente, entendida de forma muito ampla pelo Tribunal de Justiça – v., por exemplo, Acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, n.os 25 e segs.).

27 Bundesfinanzhof, Decisão de 22 de fevereiro de 2001 – V R 26/00, UR 2001, 305, n.os 54 e 56.

28 Acórdão de 6 de fevereiro de 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, n.º 37). Em termos semelhantes, igualmente Acórdão de 5 de julho de 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, n.º 49), que assenta numa apreciação diferente da emissão de «créditos» nos Estados-Membros.