

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

23 de abril de 2020 (\*)

«Reenvio prejudicial – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 2.º, n.º 1, alínea b) – Aquisição intracomunitária de bens – Artigo 20.º – Obtenção do poder de dispor de um bem como proprietário – Operações de compra e revenda em cadeia de bens com transporte intracomunitário único – Possibilidade de tomar decisões suscetíveis de afetar a situação jurídica do bem – Imputação do transporte – Transporte sob o regime de suspensão de impostos especiais de consumo – Efeito no tempo dos acórdãos interpretativos»

No processo C-401/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga, República Checa), por decisão de 6 de junho de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 18 de junho de 2018, no processo

**Herst s.r.o.**

contra

**Odvolací finanční ředitelství,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: M. Vilaras, presidente de secção, S. Rodin, D. Šváby, K. Jürimäe (relatora) e N. Piçarra, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Herst s.r.o., por J. Balada, advokát,
- em representação da Odvolací finanční ředitelství, por T. Rozehnal, na qualidade de agente,
- em representação do Governo checo, por M. Smolek, J. Vlášil e O. Serdula, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Salyková e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 3 de outubro de 2019,

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem principalmente por objeto a interpretação do artigo 20.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Herst s.r.o. à Odvolací finanční úřad (Direção de Finanças competente em matéria de recursos, República Checa, a seguir «Direção de Finanças») quanto à dedução, pela Herst, do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo a aquisições de combustíveis transportados por essa sociedade em regime de suspensão de impostos especiais de consumo a partir de alguns Estados-Membros para a República Checa.

## **Quadro jurídico**

### ***Direito da União***

3 O artigo 2.º da Diretiva IVA prevê, no n.º 1, alíneas a) e b):

«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;

[...]»

4 Nos termos do artigo 14.º, n.º 1, desta diretiva:

«Entende-se por “entrega de bens” a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.»

5 O artigo 20.º, primeiro parágrafo, da referida diretiva tem a seguinte redação:

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

6 O artigo 138.º da mesma diretiva dispõe, no seu n.º 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.»

## **Direito checo**

7 Nos termos do § 2, n.º 1, alínea a), da zákon ? 235/2004 Sb., a dani z p?idané hodnoty (Lei n.º 235/2004, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado), na versão em vigor à época dos factos relativos ao litígio principal:

«Está sujeita a imposto a entrega de bens a título oneroso, por um sujeito passivo, no quadro de uma atividade económica cujo lugar de execução seja o território nacional.»

8 O § 13.º, n.º 1, desta lei prevê:

«Para efeitos da presente lei, entende-se por entrega de bens a transferência do poder de dispor dos bens como proprietário.»

9 O § 72.º da referida lei dispõe, no n.º 1, alínea a):

«O contribuinte tem direito à dedução do IVA a montante para as prestações adquiridas que utiliza no âmbito das suas atividades económicas para realizar prestações tributáveis de entregas de bens ou de prestações de serviços em que o lugar da prestação é o território nacional.»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

10 A Herst é uma sociedade estabelecida na República Checa que opera no setor do transporte rodoviário. É também proprietária de um certo número de estações de serviço de distribuição de combustíveis.

11 Após inspeção, a Administração Fiscal checa constatou que a Herst, durante os períodos compreendidos, por um lado, entre novembro de 2010 e maio de 2013, bem como, por outro, entre julho e agosto de 2013, tinha assegurado, pelos seus meios e a expensas próprias, o transporte de combustíveis de vários Estados-Membros, concretamente a Áustria, a Alemanha, a Eslováquia e a Eslovénia, para a República Checa.

12 No quadro destes transportes a Herst não atuou unicamente como transportador, mas também como comprador final desses combustíveis, no termo de uma cadeia de operações de compra e de revenda sucessivas.

13 Resulta das indicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio que esses combustíveis eram inicialmente adquiridos por um operador económico estabelecido e sujeito passivo para efeitos de IVA na República Checa, e que a Herst assegurava o respetivo transporte a partir dos Estados-Membros referidos no n.º 11 do presente acórdão até esse primeiro Estado-Membro. A Herst realizou diversos transportes únicos de combustíveis sob o regime da suspensão dos impostos especiais de consumo, durante os quais esses produtos eram sucessivamente revendidos a outros operadores económicos estabelecidos na República Checa. A Herst não era remunerada pelo custo do transporte desses combustíveis, mas beneficiava de uma margem comercial, constituída pela diferença entre o preço de compra e o preço de venda dos referidos combustíveis.

14 Além disso, com base num contrato de compra e venda entre a Herst e esse operador económico, estava estipulado desde o início do transporte que a Herst só seria juridicamente proprietária desses combustíveis uma vez estes introduzidos em livre prática na República Checa.

15 A Herst alegou junto da Administração Fiscal checa que as aquisições de combustíveis que

realizou na República Checa eram aquisições internas. Ao invés, esta Administração Fiscal entendeu que estavam em causa aquisições intracomunitárias.

16 No entender da referida administração, no caso de operações em cadeia ligadas a um único transporte intracomunitário, este só pode ser imputado a uma dessas operações.

17 Assim, essa mesma administração considerou que o lugar das aquisições efetuadas pela Herst se situava não na República Checa, mas nos Estados-Membros onde se encontravam os combustíveis no momento do carregamento, por esta sociedade com vista ao seu transporte, a expensas suas e pelos seus próprios meios, com destino à República Checa, no âmbito da sua atividade económica.

18 Por diversos avisos de liquidação, a Administração Fiscal checa recusou à Herst o direito a dedução do IVA sobre as referidas aquisições e aplicou-lhe uma coima.

19 A Herst interpôs recurso dos avisos de liquidação na Direção das Finanças, sustentando que o lugar de aquisição dos combustíveis era a República Checa, na medida em que os transportes tinham sido efetuados em regime de suspensão do imposto especial de consumo e que esses bens só tinham sido introduzidos em livre prática na sequência desses transportes.

20 A Direção de Finanças, numa primeira decisão, anulou os avisos de liquidação relativos ao período compreendido entre julho e agosto de 2013, por a Herst ter apresentado faturas que provavam que os outros operadores económicos a quem os combustíveis tinham sido sucessivamente revendidos tinham atuando como organizadores do transporte. Numa segunda decisão, a Direção de Finanças confirmou os avisos de liquidação relativos ao período compreendido entre fevereiro de 2011 e fevereiro de 2013. Numa terceira decisão, a referida autoridade modificou os avisos de liquidação adicional relativos ao período compreendido entre novembro de 2010 e janeiro de 2011, bem como ao período compreendido entre março e maio de 2013. A Herst foi notificada de um aviso de liquidação no montante de 145 381 137 coroas checas (CZK) (cerca de 5 664 520 euros) e da aplicação de uma coima de 30 476 215 CZK (cerca de 1 187 450 euros).

21 A Herst interpôs recurso da segunda e terceira decisões da Direção de Finanças no órgão jurisdicional de reenvio, o Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga, República Checa).

22 Neste órgão jurisdicional, a Herst sustentou que os transportes de combustíveis em causa no processo principal eram constituídos por dois transportes distintos. O primeiro era um transporte internacional entre os Estados-Membros em questão e a República Checa, durante o qual a Herst atuava unicamente como transportador. O segundo era um transporte interno após a introdução em livre prática dos combustíveis na República Checa, no decurso do qual adquiriu o poder de dispor livremente dessas mercadorias.

23 O órgão jurisdicional de reenvio entende que, no processo que lhe foi submetido, é necessário proceder a uma apreciação global de todas as circunstâncias do caso vertente no sentido de identificar qual das entregas em causa responde ao conjunto dos requisitos de uma entrega intracomunitária. Para que uma operação possa ser qualificada de «entrega de bens», na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, essa operação deve ter por efeito habilitar a pessoa a dispor dos bens que dela são objeto como proprietário.

24 Quanto à situação em causa no processo principal, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que a participação de outros operadores económicos numa cadeia de operações de compra e venda tão complexa é justificada, além de razões económicas, pelo facto de a Herst não estar autorizada a explorar uma estância aduaneira nem a receber bens sob o regime de suspensão do

imposto especial de consumo. É essa a razão pela qual a Herst deveria ter recorrido ao serviço de um intermediário que explorasse uma tal estância, para que este adquirisse os combustíveis em causa no processo principal, pagasse o imposto especial de consumo e assegurasse a introdução em livre prática desses combustíveis no território da República Checa. A autoridade tributária alegou, por seu turno, que o envolvimento de vários operadores económicos nesta cadeia era o indício de fraude ao IVA.

25 Este órgão jurisdicional entende que, embora a Herst exercesse o controlo sobre os combustíveis em causa no processo principal durante todo o transporte, não tinha, em contrapartida, o poder de deles dispor como proprietário, na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça, antes do momento em que, após a sua transferência, esses combustíveis foram introduzidos em livre prática na República Checa. Com efeito, até esse momento, a Herst não podia entregar os referidos combustíveis a outra pessoa que não a designada como destinatária dos mesmos nos documentos de acompanhamento.

26 A luz destas considerações, o órgão jurisdicional de reenvio, muito embora reconhecendo grandes semelhanças factuais entre o caso presente e o que deu origem ao Acórdão de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), pergunta-se, contudo, em que momento, no processo que lhe foi submetido, a Herst obteve o poder de dispor dos combustíveis em causa no processo principal «como proprietário», na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

27 Em especial, no entendimento do órgão jurisdicional de reenvio, no processo principal, apenas os operadores económicos aos quais esses combustíveis foram posteriormente revendidos durante o seu transporte obtiveram esse poder. Ao invés, a Herst, não obstante deter fisicamente os referidos combustíveis durante o transporte, não podia, juridicamente, dispor dos mesmos. A este respeito, essa sociedade estava, designadamente, obrigada a respeitar as instruções dos operadores económicos intermediários da cadeia de operações de compra e de revenda.

28 O órgão jurisdicional de reenvio entende, no essencial, que existem dúvidas quanto a saber se o facto de os bens serem transportados sob o regime de suspensão do imposto especial de consumo, nos termos da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12), afeta os requisitos que regem a transferência do poder de deles dispor como proprietário, previstos pela Diretiva IVA. A esse respeito, o órgão jurisdicional de reenvio especifica que, quando há dúvidas sobre a interpretação de uma disposição de direito fiscal nacional num litígio que opõe a Administração a um particular, a jurisprudência do Ústavní soud České republiky (Tribunal Constitucional, República Checa) inferiu um princípio constitucional de direito nacional em virtude do qual essa dúvida deve beneficiar o particular (o chamado princípio «*in dubio mitius*»). No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio entende que a legislação determinante para decidir o processo que lhe foi submetido não pode ser qualificada de clara no momento dos factos no processo principal, quer seja na ótica do direito interno ou na do direito da União, de modo que se questiona sobre se, na hipótese de a interpretação que vier a ser dada pelo Tribunal de Justiça no acórdão a proferir for desfavorável ao contribuinte, se deve conformar com a mesma, não obstante esse princípio constitucional de direito nacional. Este órgão jurisdicional pergunta-se ainda se, à luz do referido princípio, os efeitos desse acórdão do Tribunal de Justiça não deveriam ser limitados às situações jurídicas posteriores à sua prolação.

29 Foi nestas circunstâncias que o Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve qualquer sujeito passivo ser considerado um sujeito passivo na aceção do artigo

138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva [IVA]? Em caso de resposta negativa, a que sujeitos passivos se aplica a disposição?

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

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

4) “[O] direito de dispor dos bens como proprietário” na aceção da [Diretiva IVA], é adquirido por um sujeito passivo que compra diretamente bens a outro sujeito passivo para um cliente específico a fim de dar cumprimento a uma encomenda já existente (identificando o tipo de bens, a quantidade, o local de origem e o prazo de entrega) quando o próprio não detém fisicamente os bens, uma vez que, no âmbito da celebração do contrato de venda, o seu cliente aceita organizar o transporte dos bens a partir do seu local de origem, de modo que este apenas irá garantir o acesso aos bens em causa através dos seus fornecedores e comunicar a informação necessária para tomada a cargo dos bens (em seu nome ou em nome dos seus subfornecedores na cadeia), e o lucro que obtém dessa operação consiste na diferença entre o preço de compra e o preço de venda de tais bens sem que os custos do transporte dos mesmos sejam faturados ao longo da cadeia?

5) A Diretiva [2008/118] estabelece (por exemplo, nos artigos 4.º, n.º 1, 17.º ou 19.º), direta ou indiretamente através de um limite à posse efetiva de tais bens, requisitos suficientes para a transferência do “direito de dispor dos bens (que estão sujeitos a impostos especiais de consumo) como proprietário”, na aceção da Diretiva IVA, daí resultando que a tomada a cargo dos bens em regime de suspensão do imposto por um depositário autorizado ou destinatário registado em conformidade com os requisitos decorrentes da Diretiva IVA deve ser considerada uma entrega de bens para efeitos de IVA?

6) Neste contexto, ao analisar uma entrega que está associada a transporte numa cadeia de entrega de bens em regime de suspensão do imposto com um único transporte, deve entender-se que o transporte na aceção da Diretiva IVA se inicia e termina nos termos do artigo 20.º da Diretiva [2008/118]?

7) O princípio da neutralidade do IVA ou qualquer outro princípio de direito da União opõem-se à aplicação do princípio constitucional *in dubio mitius* no direito nacional, que obriga as autoridades públicas, quando as normas jurídicas são ambíguas e objetivamente permitem várias interpretações, a escolherem a interpretação mais favorável ao destinatário da norma jurídica (neste caso, o sujeito passivo de IVA)? A aplicação deste princípio é compatível com o direito da União pelo menos no caso de este se limitar a situações em que os factos relevantes do litígio sejam anteriores a uma interpretação vinculativa de uma questão jurídica controvertida por parte do Tribunal de Justiça [...], que considerou correta outra interpretação menos favorável ao sujeito passivo?

Se for possível aplicar o princípio *in dubio mitius*:

8) Era possível, em termos dos limites estabelecidos pelo direito da União à data em que as operações tributáveis ocorreram neste processo (novembro de 2010 a maio de 2013), considerar que, quer para efeitos da Diretiva IVA quer para efeitos da Diretiva [2008/118] o conceito jurídico de entrega de bens ou transporte de bens tinha (ou não) o mesmo conteúdo objetiva e juridicamente incerto e passível de duas interpretações?»

### **Quanto à tramitação do processo no Tribunal de Justiça**

30 Por ofício de 21 de dezembro de 2018, o Tribunal de Justiça remeteu ao órgão jurisdicional de reenvio o Acórdão de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027), perguntando-lhe se, tendo em conta esse acórdão, esse tribunal pretendia manter o seu pedido prejudicial e, assim sendo, se pretendia manter todas as questões submetidas.

31 Na sua resposta de 11 de janeiro de 2019, o órgão jurisdicional de reenvio declarou que mantinha o seu pedido de decisão prejudicial, mas que deixava de solicitar resposta para a primeira a terceira, quinta e sexta questões.

32 Assim, há que responder unicamente à quarta, sétima e oitava questões.

### **Quanto às questões prejudiciais**

#### ***Quanto à quarta questão***

33 Com a sua quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, saber se o artigo 20.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o sujeito passivo que efetua um transporte intracomunitário de bens sob o regime de suspensão do imposto especial de consumo, com a intenção de adquirir esses bens para o exercício da sua atividade económica depois de estes serem introduzidos em livre prática no Estado-Membro de destino, obtém o poder de dispor desses bens como proprietário, na aceção da referida disposição, quando, durante o transporte, esses mesmos bens foram sucessivamente revendidos a outros operadores económicos.

34 Há que recordar, a título preliminar, que a aquisição intracomunitária de um bem, na aceção do artigo 20.º da Diretiva IVA, só se verifica quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado-Membro e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do território do Estado-Membro de partida (v., nesse sentido, Acórdãos de 27 de setembro de 2007, Teleos e o., C?409/04, EU:C:2007:548, n.os 27 e 42, e de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, n.º 61).

35 O órgão jurisdicional de reenvio questiona o Tribunal de Justiça para poder determinar, no

caso em apreço, se o primeiro desses requisitos está preenchido, concretamente, se o direito de dispor do bem como proprietário foi transferido para um sujeito passivo como a Herst, que, não sendo deles proprietário nesta fase, transporta bens em regime de suspensão de imposto especial de consumo a partir de um primeiro Estado? Membro para um segundo, com a intenção de adquirir esses bens uma vez estes introduzidos em livre prática neste último Estado? Membro.

36 Em primeiro lugar, é de recordar que a transferência do poder de dispor de um bem como proprietário não se limita, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, à transferência realizada nas formas previstas no direito nacional aplicável, mas inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confere à outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o proprietário desse bem (v., nesse sentido, Acórdãos de 3 de junho de 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, n.º 24 e jurisprudência aí referida, e de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, n.º 75).

37 Com efeito, como realçou, no essencial, a advogada-geral no n.º 36 das suas conclusões, a transferência do direito de propriedade de acordo com as modalidades previstas pelo direito nacional não coincide necessariamente com a transferência do poder de dispor de um bem como proprietário.

38 Em segundo lugar, há que recordar que a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário não exige que a parte para a qual o bem é transferido o detenha fisicamente, nem que esse bem seja fisicamente para ela transportado e/ou fisicamente por ela recebido (Despacho de 15 de julho de 2015, Itales, C-123/14, não publicado, EU:C:2015:511, n.º 36 e Acórdão de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, n.º 75).

39 A este respeito, uma operação de transporte de combustíveis, isto é, o transporte desses produtos de um primeiro Estado? Membro para um segundo Estado? Membro, não pode ser considerada decisiva para determinar se o poder de dispor do bem como proprietário foi transferido, independentemente de qualquer outra circunstância suscetível de levar à presunção de que a referida transferência existiu na data desse transporte (v., nesse sentido, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, n.º 78).

40 Em suma, a existência de uma transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário significa que a parte para a qual esse poder é transferido tem a possibilidade de tomar decisões suscetíveis de afetar a situação jurídica do bem em questão, entre as quais, designadamente, a decisão de vender esse bem.

41 Assim se verifica numa situação, como a do processo principal, em que os combustíveis foram, quer antes, quer durante o transporte, comprados e depois revendidos por diferentes operadores económicos, que agiram como proprietários.

42 Como tal, importa precisar que, à luz das circunstâncias do processo principal, como apresentadas no pedido de decisão prejudicial, não é de excluir que o órgão jurisdicional de reenvio possa concluir que, no processo principal, ocorreram várias transferências sucessivas do poder de dispor desses bens como deles sendo proprietários.

43 Nessas circunstâncias, tendo em vista dar ao órgão jurisdicional de reenvio uma resposta útil na solução do litígio no processo principal, acrescenta-se que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à interpretação do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA que, tratando-se de operações que formam uma cadeia de várias entregas sucessivas que tenham dado origem a um único transporte intracomunitário, esse transporte intracomunitário só pode ser imputado a uma das duas entregas, a qual será, por conseguinte, a única isenta por aplicação desta disposição, e que, a fim de determinar a qual das entregas deve ser imputado o transporte



intracomunitário, há que proceder a uma apreciação global de todas as circunstâncias particulares do caso concreto. Esta jurisprudência também se aplica à apreciação de operações que, à semelhança da que está em causa no processo principal, formem uma cadeia de operações de compra e revenda sucessivas de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que dado origem a um único transporte intracomunitário (v., nesse sentido, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, n.os 70 e 71).

44 Nesta apreciação global, deve, nomeadamente, determinar-se em que momento ocorreu a transferência em benefício do adquirente final do poder de dispor do bem como proprietário. Com efeito, no presente caso, na hipótese de essa transferência ter ocorrido antes do transporte intracomunitário, a referida transferência deve ser considerada uma circunstância suscetível de conduzir a que a aquisição assim efetuada seja qualificada de aquisição intracomunitária (v., nesse sentido, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, n.os 70 e 72).

45 Todavia, se o órgão jurisdicional de reenvio dever considerar que existiram, durante o transporte, várias transferências do direito de dispor dos combustíveis em causa no processo principal, em benefício de diversos operadores intermediários da cadeia de operações de compra e revenda, a aplicação da jurisprudência do Tribunal de Justiça evocada no número anterior não lhe permite determinar, de entre as aquisições da cadeia, aquela a que deve ser imputado o transporte único de combustíveis.

46 Com efeito, essa jurisprudência assenta num critério temporal nos termos do qual cabe apreciar se existiu uma transferência do poder de dispor de um bem como proprietário antes do seu transporte, para determinar a aquisição da cadeia em causa à qual o transporte intracomunitário único deve ser imputado e que, conseqüentemente, deve ser a única qualificada de aquisição intracomunitária. No caso em apreço, a aplicação deste critério temporal pode permitir ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se há que imputar o transporte de combustíveis em causa no processo principal à aquisição efetuada pelo primeiro operador económico da cadeia de operações de compra e de revenda antes de se realizar o único transporte intracomunitário desses combustíveis. Em contrapartida, o referido critério tornar-se-á inaplicável se, no processo principal, tiverem ocorrido transferências sucessivas desse poder no decurso do referido transporte.

47 Neste contexto, para determinar, de entre as aquisições em causa no processo principal, aquela a que deve ser imputado o único transporte intracomunitário e que, conseqüentemente, deve ser a única qualificada de aquisição intracomunitária, cabe, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça recordada no n.º 43 do presente acórdão, ao órgão jurisdicional de reenvio proceder a uma apreciação global de todas as circunstâncias específicas do processo principal.

48 Tal como alegou a República Checa nas suas observações escritas, o órgão jurisdicional de reenvio pode, na sua apreciação global, tomar em consideração a circunstância de a Herst ter iniciado o transporte intracomunitário em causa no processo principal para a sua atividade económica, concretamente adquirir combustíveis depois de estes terem sido introduzidos em livre prática na República Checa para em seguida os revender aos seus clientes, beneficiando de uma margem de comercialização constituída pela diferença entre o preço de compra e o preço de venda desses combustíveis.

49 Com efeito, como decorre da decisão de reenvio, a própria Herst iniciou o transporte dos combustíveis, ao pagar um adiantamento ao primeiro operador económico da cadeia de operações de compra e revenda, ainda antes de ter feito o carregamento desses combustíveis em instalações situadas nos Estados-Membros de partida, assegurou o transporte dos mesmos com

os seus próprios veículos e não faturou o custo do respetivo transporte.

50 Em contrapartida, no âmbito dessa apreciação global, a circunstância de o transporte dos combustíveis em causa no processo principal ter sido realizado em regime de suspensão dos impostos especiais de consumo não pode constituir um elemento decisivo para determinar a qual das aquisições da cadeia em causa no processo principal deve ser imputado esse transporte (v., por analogia, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, n.º 73).

51 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à quarta questão que:

– O artigo 20.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o sujeito passivo que efetua um transporte intracomunitário único de bens sob o regime de suspensão do imposto especial de consumo, com a intenção de adquirir esses bens para a sua atividade económica depois de estes terem sido introduzidos em livre prática no Estado-Membro de destino, obtém o poder de dispor desses bens como proprietário, na aceção dessa disposição, desde que tenha a possibilidade de tomar decisões suscetíveis de afetar a situação jurídica desses bens, entre as quais, designadamente, a decisão de os vender;

– A circunstância de esse sujeito passivo ter à partida a intenção de adquirir os referidos bens para a sua atividade económica depois de estes terem sido introduzidos em livre prática no Estado-Membro de destino constitui uma circunstância que deve ser tida em consideração pelo tribunal nacional no âmbito da sua apreciação global de todas as circunstâncias específicas do caso concreto que lhe foi submetido a fim de determinar a qual das aquisições sucessivas o referido transporte intracomunitário deve ser imputado.

#### **Quanto à sétima questão**

52 Com a sua sétima questão, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, em substância, sobre a questão de saber se o direito da União se opõe a que um tribunal nacional, perante uma disposição de direito fiscal nacional que transpõe uma disposição da Diretiva IVA e que é passível de várias interpretações, acolha a interpretação mais favorável ao sujeito passivo, fundando-se no princípio constitucional nacional *in dubio mitius*, mesmo depois de o Tribunal de Justiça ter declarado tal interpretação incompatível com o direito da União.

53 No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio realça, no essencial, que o direito checo é ambíguo quanto à incidência da legislação relativa ao tratamento de bens sujeitos aos impostos especiais de consumo na determinação do momento da transferência do direito de dispor desses bens como proprietário. Com efeito, segundo este órgão jurisdicional, a legislação checa que transpõe a Diretiva IVA para a ordem jurídica nacional deixa legitimamente os sujeitos passivos pressuporem que a circunstância de os bens serem transportados para outro Estado-Membro sob o regime de suspensão de impostos afeta os requisitos que regem a transferência do poder de deles dispor como proprietário.

54 A este respeito, há que realçar que, de acordo com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a interpretação que este faz de uma regra de direito da União, no exercício da competência que lhe é conferida pelo artigo 267.º TFUE, clarifica e precisa o significado e o alcance dessa regra, tal como deve ser ou deveria ter sido entendida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. Daqui se conclui que a regra assim interpretada pode e deve ser aplicada pelo juiz inclusive a relações jurídicas surgidas e constituídas antes de ser proferido o acórdão que decida o pedido de interpretação, se, além disso, estiverem reunidas as condições que permitem submeter aos órgãos jurisdicionais competentes um litígio relativo à aplicação da referida regra (Acórdãos de 19 de outubro de 1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, n.º

31, e de 13 de dezembro de 2018, Hein, C?385/17, EU:C:2018:1018, n.º 56).

55 Quanto à questão de saber se o direito da União se opõe à aplicação de um princípio constitucional de direito nacional, por força do qual, quando, no quadro de um litígio que opõe a administração a um particular, existem dúvidas quanto à interpretação de uma disposição de direito fiscal nacional que transpõe uma disposição de direito da União, essa administração deve optar pela interpretação mais favorável ao sujeito passivo, há que realçar que a aplicação deste princípio, como prevista pelo órgão jurisdicional de reenvio, equivaleria, na verdade, a limitar no tempo os efeitos da interpretação adotada pelo Tribunal de Justiça das disposições do direito da União cuja transposição foi assegurada por essas disposições de direito nacional, uma vez que, com esse fundamento, esta interpretação não seria aplicável no processo principal (v., por analogia, Acórdãos de 19 de abril de 2016, DI, C?441/14, EU:C:2016:278, n.º 39, e de 13 de dezembro de 2018, Hein, C?385/17, EU:C:2018:1018, n.º 61).

56 A este respeito, há que recordar que só a título verdadeiramente excepcional pode o Tribunal de Justiça, aplicando o princípio geral da segurança jurídica inerente à ordem jurídica da União, ser levado a limitar a possibilidade de qualquer interessado invocar uma disposição por si interpretada para pôr em causa relações jurídicas estabelecidas de boa-fé. Para decidir esta limitação, é necessário que estejam preenchidos dois critérios essenciais, a saber, a boa-fé dos meios interessados e o risco de perturbações graves (Acórdão de 13 de dezembro de 2018, Hein, C?385/17, EU:C:2018:1018, n.º 57 e jurisprudência aí referida).

57 O Tribunal de Justiça já declarou que uma limitação temporal dos efeitos de uma interpretação só é admissível no próprio acórdão que decide quanto à interpretação solicitada. Este princípio garante a igualdade de tratamento dos Estados-Membros e dos demais interessados face ao direito da União e por isso cumpre as exigências decorrentes do princípio da segurança jurídica (v., nesse sentido, Acórdãos de 6 de março de 2007, Meilicke e o., C?292/04, EU:C:2007:132, n.º 37, e de 23 de outubro de 2012, Nelson e o., C?581/10 e C?629/10, EU:C:2012:657, n.º 91).

58 A este respeito, é de salientar que o Tribunal de Justiça já declarou, no n.º 76 do acórdão de 19 de dezembro de 2018, ALEX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027), que a Diretiva 2008/118, ao prever designadamente os requisitos aplicáveis ao transporte em regime de suspensão dos impostos especiais de consumo, em nada afeta as condições que regulam a transferência do poder de deles dispor como proprietário previstas na Diretiva TVA. Ora, neste último acórdão, o Tribunal de Justiça não limitou no tempo os efeitos da sua interpretação da Diretiva IVA.

59 Daqui resulta que, no caso em apreço, ao aplicar o direito nacional, o órgão jurisdicional nacional chamado a interpretá-lo está obrigado a tomar em consideração o conjunto das regras desse direito e a aplicar os métodos de interpretação reconhecidos por este, de modo a interpretá-lo, na medida do possível, à luz do texto e da finalidade da Diretiva IVA, conforme interpretada pelo Tribunal de Justiça, para alcançar o resultado por ela prosseguido e dar, assim, cumprimento ao artigo 288.º, terceiro parágrafo, TFUE (v., nesse sentido, Acórdão de 19 de abril de 2016, DI, C?441/14, EU:C:2016:278, n.º 31 e jurisprudência aí referida).

60 Resulta do que antecede que há que responder à sétima questão que o direito da União se opõe a que um tribunal nacional, perante uma disposição de direito fiscal nacional que transpõe uma disposição da Diretiva IVA e que é passível de várias interpretações, acolha a interpretação mais favorável ao sujeito passivo, fundando-se no princípio constitucional nacional *in dubio mitius*, mesmo depois de o Tribunal de Justiça ter declarado tal interpretação incompatível com o direito da União.

### **Quanto à oitava questão**

61 Tendo em conta a resposta dada à sétima questão, não há que responder à oitava questão.

### **Quanto às despesas**

62 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

1) **O artigo 20.º 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 o sujeito passivo que efetua um transporte intracomunitário único de bens sob o regime de suspensão do imposto especial de consumo, com a intenção de adquirir esses bens para a sua atividade económica depois de estes terem sido introduzidos em livre prática no Estado-Membro de destino, obtém o poder de dispor desses bens como proprietário, na aceção dessa disposição, desde que tenha a possibilidade de tomar decisões suscetíveis de afetar a situação jurídica desses bens, entre as quais, designadamente, a decisão de os vender;**

**A circunstância de esse sujeito passivo ter à partida a intenção de adquirir os referidos bens para a sua atividade económica depois de estes terem sido introduzidos em livre prática no Estado-Membro de destino constitui uma circunstância que deve ser tida em consideração pelo tribunal nacional no âmbito da sua apreciação global de todas as circunstâncias específicas do caso concreto que lhe foi submetido a fim de determinar a qual das aquisições sucessivas o referido transporte intracomunitário deve ser imputado.**

2) **O direito da União opõe-se a que um tribunal nacional, perante uma disposição de direito fiscal nacional que transpõe uma disposição da Diretiva 2006/112 e que é passível de várias interpretações, acolha a interpretação mais favorável ao sujeito passivo, fundando-se no princípio constitucional nacional *in dubio mitius*, mesmo depois de o Tribunal de Justiça ter declarado tal interpretação incompatível com o direito da União.**

Assinaturas

\* Língua do processo: checo.