Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

1 de agosto de 2025*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 1.º, n.º 2, artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e artigo 78.º — Isenções na exportação — Artigo 146.º, n.º 1, alínea b) — Entrega de bens isenta — Serviço de gestão do reembolso do IVA a adquirentes não residentes na União Europeia — Prestação única — Prestações distintas e independentes — Natureza principal ou acessória de uma prestação — Isenções ao abrigo do artigo 135.º, n.º 1, alínea d), e do artigo 146.º, n.º 1, alínea e) — Proteção da confiança legítima — Valor tributável»

No processo C-427/23,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Szegedi Törvényszék (Tribunal Regional de Szeged, Hungria), por Decisão de 3 de julho de 2023, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 11 de julho de 2023, no processo

Határ Diszkont Kft.

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: I. Jarukaitis, presidente de secção, N. Jääskinen (relator), A. Arabadjiev, M. Condinanzi e R. Frendo, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: I. Illéssy, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 17 de outubro de 2024,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Governo Húngaro, por D. Csoknyai, Z. Fehér e K. Szíjjártó, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: húngaro.

– em representação da Comissão Europeia, por V. Bottka, J. Jokubauskaitė e A. Sipos, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 19 de dezembro de 2024,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 1.º, n.º 2, do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), dos artigos 73.º e 78.º, do artigo 135.º, n.º 1, alínea d), e do artigo 146.º, n.º 1, alínea e), 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»), e do princípio da proteção da confiança legítima.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Határ Diszkont Kft. (a seguir «Határ Diszkont») à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria) (a seguir «Direção de Recursos») a respeito da recusa, por esta última, de conceder uma isenção do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) sobre a comissão de gestão do reembolso do IVA a adquirentes não residentes na União Europeia.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA dispõe:

«Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.»

4 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, desta diretiva:

«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;

[…]

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

[…]»

5 O artigo 73.º da referida diretiva prevê:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

6 Nos termos do artigo 78.º da mesma diretiva:

«O valor tributável inclui os seguintes elementos:

a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA;

b) As despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro, exigidas pelo fornecedor ao adquirente ou ao destinatário.

Para efeitos da alínea b) do primeiro parágrafo, os Estados-Membros podem considerar despesas acessórias as que sejam objeto de convenção separada.»

7 O artigo 135.º, n.º 1, da Diretiva IVA, dispõe:

Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

«[…]

d) As operações, incluindo a negociação, relativas a depósitos de fundos, contas correntes, pagamentos, transferências, créditos, cheques e outros efeitos de comércio, com exceção da cobrança de dívidas;

[…]»

8 Nos termos do artigo 146.º, n.º 1, desta diretiva:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

«[…]

b) As entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente não estabelecido no respetivo território, ou por sua conta, para fora da Comunidade [europeia], com exceção dos bens transportados pelo próprio adquirente e destinados ao equipamento ou ao abastecimento de embarcações de recreio, aviões de turismo ou qualquer outro meio de transporte para uso privado;

[…]

e) As prestações de serviços, incluindo os transportes e as operações acessórias, com exceção das prestações de serviços isentas em conformidade com os artigos 132.º e 135.º, quando estiverem diretamente ligadas a exportações ou a importações de bens que beneficiem do disposto no artigo 61.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 157.º»

9 O artigo 147.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«1. Quando a entrega prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 146.º incidir sobre bens transportados na bagagem pessoal de viajantes, a isenção só é aplicável quando estejam reunidas as seguintes condições:

a) O viajante não está estabelecido na Comunidade;

b) Os bens são transportados para fora da Comunidade antes do termo do terceiro mês seguinte ao da entrega;

c) O valor global da entrega, IVA incluído, excede o montante de EUR 175 ou o seu contravalor em moeda nacional, fixado uma vez por ano, através da aplicação da taxa de conversão do primeiro dia útil do mês de outubro, com efeitos a 1 de janeiro do ano seguinte.

Todavia, os Estados-Membros podem isentar de imposto as entregas de valor global inferior ao montante previsto na alínea c) do primeiro parágrafo.

2. Para efeitos do n.º 1, entende-se por "viajante não estabelecido na Comunidade" qualquer viajante cujo domicílio ou residência habitual não se situe no território da Comunidade. […]

A prova da exportação é feita mediante apresentação da fatura, ou de um documento comprovativo que a substitua, munida do visto da estância aduaneira de saída da Comunidade.

Cada Estado-Membro envia à Comissão um espécime dos cunhos dos carimbos utilizados na emissão do visto a que se refere o segundo parágrafo. A Comissão comunica essa informação às autoridades fiscais dos restantes Estados-Membros.»

Direito húngaro

Lei do IVA

10 O artigo 70.º, n.º 1, da általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei CXXVII de 2007, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado) (*Magyar Közlöny* 2007/155), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Lei do IVA»), prevê:

«Nas entregas de bens e nas prestações de serviços, o valor tributável inclui:

[…]

b) as despesas acessórias que o fornecedor do bem ou o prestador do serviço repercute no adquirente do bem ou no beneficiário do serviço, designadamente: as despesas de comissão ou qualquer tipo de intermediação, de embalagem, de transporte e de seguro;

[…]»

11 Nos termos do artigo 86.º, n.º 1, desta lei estão isentas do imposto:

«[…]

d) as prestações de serviços relativas a contas correntes, depósitos de fundos e contas de clientes, aos pagamentos, transferências, cheques, outros créditos pecuniários e instrumentos financeiros, incluindo a respetiva negociação, com exceção da própria cobrança de dívidas (dívida ativa);

e) as prestações de serviços relativas aos meios de pagamento legais húngaros e estrangeiros, incluindo a sua negociação, com exceção das moedas e notas de coleção, nomeadamente as moedas de ouro, prata ou outro metal, bem como as notas que não são normalmente utilizadas pelo seu valor liberatório ou que apresentam um interesse numismático;

[…]»

12 O artigo 98.º, n.º 1, da referida lei dispõe:

«Estão isentas de imposto as entregas de bens expedidos por via postal ou transportados a partir do país para um país fora da Comunidade, na condição de que a expedição ou o transporte:

a) seja efetuado pelo próprio fornecedor ou por um terceiro que aja por sua conta;

b) seja efetuado pelo próprio adquirente ou por um terceiro que aja por sua conta, desde que preenchidas as condições suplementares previstas n.ºs 3 e 4 do presente artigo, ou nos artigos 99.º e 100.º da presente lei.»

13 O artigo 99.º da mesma lei prevê:

«1. Quando o adquirente é um viajante estrangeiro e os bens entregues […] fazem parte da sua bagagem pessoal ou de viagem, é necessário, para efeitos da aplicação da isenção prevista no artigo 98.º, n.º 1, que:

a) a contraprestação, incluindo o imposto, pela entrega de bens exceda o montante equivalente a 175 euros,

b) o viajante estrangeiro comprove o seu estatuto através de documentos de viagem ou de outros documentos emitidos pelas autoridades, reconhecidos pela Hungria e que sirvam para identificar a pessoa (a seguir designados conjuntamente por “documentos de viagem”),

c) a autoridade certifique, no ponto de saída dos bens do território da Comunidade, que estes deixaram o território da Comunidade através da aposição de um visto e de um carimbo num formulário fornecido para esse efeito pela autoridade tributária do Estado ou em qualquer outro formulário autorizado por esta que contenha os dados previstos no n.º 10 (a seguir, conjuntamente, “formulário de pedido de reembolso de imposto”), mediante a apresentação simultânea dos bens e do original da fatura confirmando a execução da entrega dos bens.

2. Para poder beneficiar da isenção, o vendedor dos bens deve, além de emitir uma fatura, preencher um formulário de pedido de reembolso do imposto a pedido do viajante estrangeiro. Os dados relativos à identificação do viajante estrangeiro que figuram na fatura e no formulário de pedido de reembolso do imposto não devem diferir dos que figuram nos documentos de viagem. O viajante estrangeiro é obrigado a apresentar os documentos de viagem ao vendedor dos bens. O formulário de pedido de reembolso do imposto só pode conter os elementos relativos à entrega de bens de uma única fatura, pelo que não podem ser diferentes dos da fatura. O

formulário de pedido de reembolso do imposto é preenchido em triplicado pelo vendedor dos bens, sendo dois primeiros exemplares entregues ao viajante e o terceiro mantido nos registos contabilísticos do vendedor.

3. Ao certificar a saída dos bens referida no n.º 1, alínea c), a autoridade aduaneira exige ao viajante o segundo exemplar do formulário do pedido de reembolso do imposto no qual devem estar apostos um visto e um carimbo.

4. A isenção do imposto está sujeita à condição de:

a) que o vendedor dos bens esteja na posse do primeiro exemplar do formulário de pedido de reembolso do imposto no qual estejam apostos o visto e o carimbo referido no n.º 1, alínea c), e

b) se o imposto tiver sido cobrado no momento da entrega dos bens, que o vendedor reembolse o referido imposto ao viajante estrangeiro, em conformidade com os n.os 5 a 8.

5. O viajante estrangeiro, pessoalmente ou através de um mandatário que aja em seu nome e por sua conta, pode pedir ao vendedor o reembolso do imposto. Se o viajante estrangeiro

a) agir pessoalmente, deve apresentar os seus documentos de viagem;

b) não agir pessoalmente, a pessoa que age em seu nome e por sua conta deve juntar um mandato escrito outorgado em seu nome.

6. Para obter o reembolso do imposto, o viajante estrangeiro ou o seu mandatário

a) entrega ao vendedor dos bens o primeiro exemplar do formulário de pedido de reembolso do imposto, no qual devem estar apostos um visto e um carimbo em conformidade com o n.º 1, alínea c), e

b) apresenta ao vendedor dos bens o original da fatura que atesta a entrega dos bens.

7. O imposto reembolsado é devido ao viajante estrangeiro em forintes [húngaros] e deve ser pago em numerário. O vendedor dos bens e o viajante estrangeiro podem, no entanto, acordar uma moeda e um modo de pagamento diferentes.

8. O vendedor dos bens deve igualmente assegurar que a fatura que comprova a entrega dos bens não dê origem a um novo pedido de reembolso do imposto. Para esse efeito, antes de restituir o original da fatura [ao viajante], deve apor na mesma a menção "IVA regularizado", fazer uma fotocópia da fatura com esta menção e conservá-la nos seus registos.

[…]»

14 Nos termos do artigo 102.º, n.º 1, da Lei do IVA, estão igualmente isentas do imposto as prestações de serviços que estejam diretamente relacionadas com bens:

«[…]

b) que, sujeitos ao regime da exportação, saiam do território da Comunidade, e cuja saída seja certificada pela autoridade referida no artigo 98.º, n.º 2, alínea a);

[…]»

A Lei LXXIV de 1992 relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado

15 A az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Lei LXXIV de 1992, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado) (*Magyar Közlöny* 1992/128), em vigor até 31 de dezembro de 2007, incluía na lista das entregas de bens e das prestações isentas, nos termos do artigo 30.º, n.º 1, desta lei, lido em conjugação com o anexo 2 da mesma, «os reembolsos de impostos efetuados por um comerciante a favor de um viajante estrangeiro ao abrigo de uma disposição especial».

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

16 Em 2020, a Határ Diszkont vendeu diversas mercadorias a adquirentes não residentes na União, na sua loja em Tompa (Hungria), perto da fronteira servo-húngara.

17 Resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que esses adquirentes exportavam, no próprio dia, as mercadorias compradas na Hungria e que as faturas de pagamento em numerário relativas a essas compras tinham a menção «IVA regularizado». Após a exportação, a Határ Diszkont reembolsava aos referidos adquirentes a totalidade do IVA que constava da fatura e emitia o respetivo recibo de pagamento do reembolso, no qual figuravam as assinaturas do emitente e do beneficiário.

18 No âmbito da gestão do reembolso do IVA, a Határ Diszkont faturava a esses adquirentes não residentes na União uma comissão correspondente a 15 % do IVA reembolsado. No dia do reembolso do IVA, a Határ Diszkont emitia, assim, faturas relativas à comissão de gestão de processos cujo pagamento, em numerário, era atestado por comprovativos de recebimento. Nas suas declarações de IVA, a Határ Diszkont fazia constar as receitas provenientes desta comissão de gestão como remuneração por prestações isentas.

19 Resulta também dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que as informações relativas à comissão de gestão do reembolso do IVA estavam afixadas na loja da Határ Diszkont e que os adquirentes estrangeiros eram informados oralmente tanto da existência desta comissão como das respetivas modalidades de cálculo.

20 Por ocasião de uma inspeção fiscal relativa ao ano de 2020, efetuada pela Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Direção Tributária e Aduaneira do Departamento de Bács-Kiskun, pertencente à Administração Nacional dos Impostos e Alfândegas, Hungria) (a seguir «autoridade tributária de primeira instância»), a Határ Diszkont defendeu que os serviços de gestão do reembolso do IVA estavam isentos de imposto, alterando várias vezes a sua posição quanto ao fundamento dessa isenção.

21 Nas suas observações ao auto desta inspeção, a Határ Diszkont alegou, nomeadamente, que a comissão de gestão do reembolso do IVA podia ser considerada como contraprestação de serviços financeiros, isenta nos termos do artigo 86.º, n.º 1, alíneas d) e e), da Lei do IVA. Do mesmo modo, segundo a Határ Diszkont, a isenção prevista para as prestações de serviços diretamente ligadas a exportação de bens, prevista no artigo 102.º, n.º 1, alínea b), da Lei do IVA, também era suscetível de lhe ser aplicada no caso em apreço. Além disso, a Határ Diszkont declarou que, no entanto, em conformidade com as informações que tinha recebido da Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi

Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (Departamento das Relações com os Utentes e da Informação da Direção Central da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria) (a seguir «Departamento das Relações com os Utentes»), em resposta a uma questão que a própria lhe tinha colocado durante a referida inspeção, a comissão de gestão do reembolso do IVA devia ser considerada como despesa acessória, na aceção do artigo 70.º, n.º 1, alínea b), da Lei do IVA, a uma entrega de bens isenta de IVA nos termos do artigo 99.º desta lei, devendo, enquanto despesas acessórias, estar sujeita ao regime de tributação do IVA aplicável à operação principal.

22 A autoridade tributária de primeira instância rejeitou todos os fundamentos de isenção invocados pela Határ Diszkont e, na sua Decisão de 22 de julho de 2022, declarou a existência de uma dívida fiscal em sede de IVA a cargo da mesma.

23 Nesta decisão, esta autoridade analisou, antes de mais, se o serviço de gestão do reembolso do IVA podia ser considerado um serviço acessório à entrega dos bens e concluiu que constituía uma prestação autónoma. Salientou, nomeadamente, que a entrega dos bens e a prestação desse serviço não coincidiam no tempo, pelo que não se podia considerar que o referido serviço facilitava ou completava a entrega desses bens. Esta autoridade sublinhou ainda que o serviço de gestão do reembolso do IVA não podia ser considerado necessário para a realização da entrega dos bens, a qual se considerava concluída a partir da saída desses bens do território da União. Do mesmo modo, na opinião da referida autoridade, o serviço prestado pela Határ Diszkont não facilitava nem a utilização nem o consumo dos referidos bens, não estando, portanto, relacionado com a entrega. Além disso, a mesma autoridade salientou que a própria Határ Diszkont tinha tratado o serviço de gestão do reembolso do IVA como uma prestação autónoma, uma vez que não tinha incluído a comissão relativa a esse serviço no valor tributável da entrega dos bens e tinha indicado nas faturas uma data de execução diferente da data da entrega.

24 Em seguida, por um lado, no que respeita à isenção prevista no artigo 86.º, n.º 1, alíneas d) e e), da Lei do IVA, que corresponde ao artigo 135.º, n.º 1, alíneas d) e e), da Diretiva IVA, a autoridade tributária de primeira instância concluiu que o serviço prestado ao viajante estrangeiro era uma tarefa de natureza administrativa e que não podia ser considerada um serviço financeiro isento na aceção destas disposições. Por outro lado, no que respeita à isenção das prestações de serviços ligadas a exportações de bens prevista no artigo 102.º, n.º 1, alínea b), da Lei do IVA, correspondente ao artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, a autoridade tributária de primeira instância reiterou, em substância, que o reembolso do IVA ao viajante estrangeiro era uma nova operação que não estava diretamente ligada à entrega de bens. Por último, esta autoridade tributária confirmou que o montante do IVA relativo à comissão de gestão devia ser determinado com base no montante faturado a título desta comissão, considerado como um montante líquido de imposto.

25 Na sua reclamação contra a decisão da autoridade tributária de primeira instância, a Határ Diszkont alegou que as conclusões desta autoridade eram contrárias ao artigo 70.º, n.º 1, alínea b), ao artigo 86.º, n.º 1, alíneas d) e e), e ao artigo 102.º, n.º 1, alínea b), da Lei do IVA. Alegou ainda que a existência de uma divergência na apreciação do seu caso entre a autoridade tributária de primeira instância e o Departamento das Relações com os Utentes violava o princípio da segurança jurídica.

26 Por Decisão de 27 de outubro de 2022, a Direção de Recursos confirmou a decisão da autoridade tributária de primeira instância, ao considerar que a mesma estava corretamente fundamentada. Na sua decisão, a Direção de Recursos também considerou que as informações prestadas à Határ

Diszkont pelo Departamento das Relações com os Utentes diziam respeito a uma questão formulada em termos muito genéricos, que não mencionava a circunstância essencial de a entrega de bens e a prestação de serviços de gestão do reembolso do IVA serem completamente independentes uma da outra e não ocorrerem no mesmo momento, e que o serviço prestado pela Határ Diszkont não constituía uma condição necessária para o reembolso desse imposto.

27 A Határ Diszkont impugnou judicialmente a decisão da Direção de Recursos no órgão jurisdicional de reenvio, o Szegedi Törvényszék (Tribunal Regional de Szeged, Hungria), pedindo a anulação desta decisão, com efeitos extensivos à decisão da autoridade tributária de primeira instância.

28 Em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio considera, contrariamente à Direção de Recursos, que a gestão do reembolso do IVA deve ser considerada uma prestação acessória de uma entrega isenta, na aceção do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva IVA, e que tem também o caráter de uma prestação de serviços diretamente ligada à exportação de bens, pelo que está igualmente isenta de IVA nos termos do artigo 146.º, n.º 1, alínea e), desta diretiva.

29 Em apoio da sua posição, o órgão jurisdicional de reenvio afirma, antes de mais, que, uma vez que o serviço de gestão do reembolso do IVA e a faturação da comissão correspondente não pode ocorrer sem as entregas de bens aos adquirentes não residentes na União tenham ocorrido, este serviço de gestão é um corolário necessário de todas as entregas de bens efetuadas a este tipo de adquirentes, nos termos das disposições legislativas pertinentes. Por conseguinte, baseando-se também nos princípios enunciados pelo Tribunal de Justiça no Acórdão de 10 de novembro de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), o órgão jurisdicional de reenvio considera que seria artificial dissociar a gestão do reembolso do IVA das entregas de bens correspondentes.

30 Em seguida, no que respeita à circunstância de a comissão de gestão do reembolso do IVA e a entrega dos bens não ocorrerem no mesmo momento, o órgão jurisdicional de reenvio recorda que o artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva IVA diz respeito a despesas acessórias que aumentam o valor tributável, ainda que essas despesas não ocorram necessariamente no mesmo momento que a entrega dos bens correspondentes. O Tribunal de Justiça já confirmou, no Acórdão de 2 de dezembro de 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), que as «despesas específicas de tratamento do pagamento», faturadas separadamente dos serviços que esse pagamento remunerava, podiam constituir despesas acessórias.

31 Por último, no que respeita à isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, relativa às prestações de serviços diretamente ligadas a exportações de bens, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a ligação direta exigida por esta disposição, conforme interpretada pelo Tribunal de Justiça no Acórdão de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), existe quando uma prestação de serviços tem caráter acessório, na aceção do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva IVA, em relação a uma exportação.

32 Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à conformidade da prática da autoridade tributária com o princípio da proteção da confiança legítima, que, durante vários anos, considerou que os serviços de gestão do reembolso do IVA faturados pela Határ Diszkont estavam validamente isentos de IVA antes de exigir o pagamento do IVA sobre esses serviços com efeitos retroativos, sem informar previamente a Határ Diszkont da alteração da sua posição. O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, nomeadamente, sobre a conformidade dessa prática com a jurisprudência do Tribunal de Justiça resultante do Acórdão de 14 de setembro de 2006, Elmeka (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563).

33 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a Határ Diszkont forneceu ao Departamento das Relações com os Utentes uma descrição exata da situação de facto, indicando expressamente que a comissão de gestão do reembolso do IVA era devida ao mesmo tempo que o reembolso do IVA, e não no momento da entrega dos bens, e que esta autoridade forneceu à Határ Diszkont informações não vinculativas que apontavam num sentido oposto ao das conclusões da autoridade tributária de primeira instância. Ora, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que, embora as informações do Departamento das Relações com os Utentes, que foram prestadas durante a inspeção, não tenham podido influenciar o comportamento da Határ Diszkont, as mesmas demonstram que a autoridade tributária está dividida quanto à questão controvertida.

34 Em terceiro lugar, tendo em conta que a Határ Diszkont não tem manifestamente a possibilidade de repercutir *a posteriori* o IVA devido à autoridade tributária, no que respeita à comissão de gestão do reembolso do IVA, nos adquirentes não residentes na União, o órgão jurisdicional de reenvio também tem dúvidas quanto à decisão da autoridade tributária de primeira instância de considerar esta comissão como um montante líquido de imposto, e não como um montante bruto que inclui o IVA. O órgão jurisdicional de reenvio faz referência à jurisprudência do Tribunal de Justiça (Acórdãos de 6 de outubro de 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, e de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328), segundo a qual o valor tributável do IVA é constituído pela contraprestação realmente recebida e, como corolário, a autoridade tributária não pode cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo.

35 Nestas circunstâncias, o Szegedi Törvényszék (Tribunal Regional de Szeged) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) É compatível com os artigos 1.º, n.º 2, 2.º, n.º 1, alínea c), 78.º e 146.º, n.º 1, alínea e), da [Diretiva IVA], a prática de um Estado-Membro que considera prestação de serviços independente, diferente da entrega de bens isenta do imposto, a gestão do reembolso do IVA aos viajantes estrangeiros, que inclui as diligências administrativas desde o preenchimento dos formulários normalizados para pedir o reembolso do mesmo até ao reembolso efetivo desse imposto, a título da qual o IVA deve ser cobrado e pago segundo as regras gerais, num caso em que a cobrança e a faturação da comissão de gestão, equivalente a uma percentagem do IVA a reembolsar, se verificam em simultâneo com o reembolso deste imposto, num momento diferente do da entrega e faturação dos bens, e posterior ao pagamento da contrapartida dos bens pelo adquirente e à saída destes para um país não pertencente à União?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, é compatível com o artigo 135.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA a prática de um Estado-Membro nos termos da qual se considera que a comissão cobrada pela gestão do reembolso do IVA na sequência de uma entrega de bens a viajantes estrangeiros não está isenta do imposto na qualidade de "operação relativa a pagamentos ou a créditos"?

3) Em caso de resposta afirmativa à primeira e à segunda questões, é compatível com o princípio da proteção da confiança legítima, que constitui um dos princípios fundamentais do sistema comum do IVA, a prática de um Estado-Membro segundo a qual o emissor das faturas relativas à comissão de gestão também deve pagar IVA retroativamente, apesar de a autoridade tributária já o ter fiscalizado várias vezes nos anos anteriores à inspeção e, durante essas fiscalizações, ter verificado, sem levantar objeções, a prática seguida por este

de considerar isenta do IVA a comissão de gestão e não o ter informado de nenhuma alteração da regulamentação do Estado-Membro em vigor até 31 de dezembro de 2007, que mencionava expressamente, entre os serviços isentos do imposto, o "reembolso do imposto a favor de viajantes estrangeiros tramitado pelo profissional ao abrigo de regulamentação específica"?

4) Em caso de resposta afirmativa às questões primeira a terceira, é compatível com o disposto nos artigos 73.º e 78.º da Diretiva IVA a prática da autoridade tributária de um Estado-Membro que considera como valor tributável do IVA a contrapartida que consta como isenta nas faturas emitidas relativas à comissão de gestão, valor tributável sobre o qual, nos termos da decisão da autoridade tributária, o emissor das faturas tem de pagar o IVA de acordo com as regras gerais, não obstante a contrapartida paga pelos viajantes estrangeiros não incluir essa quantia?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

36 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 1.º, n.º 2, o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e o artigo 78.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que uma atividade de gestão do reembolso do IVA, através da qual os adquirentes não residentes na União pagaram no momento da aquisição de bens que em seguida transportaram para fora da União, constitui uma prestação de serviços distinta e independente da correspondente entrega de bens isenta e deve, enquanto tal, estar sujeita a IVA. Se for esse o caso, esse órgão jurisdicional pergunta se essa prestação de serviços deve ser considerada isenta ao abrigo do artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA.

37 A este respeito, importa recordar que, para efeitos de IVA, cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente, como decorre do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA (Acórdãos de 25 de fevereiro de 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, n.º 29; de 27 de outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, n.º 20, e de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, n.º 35).

38 No entanto, segundo jurisprudência constante, em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, suscetíveis de ser fornecidas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, à tributação ou à isenção, devem ser consideradas uma operação única quando não sejam independentes (Acórdãos de 10 de novembro de 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, n.º 69; de 9 de março de 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, n.º 40, e de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, n.º 36 e jurisprudência referida).

39 Existe uma prestação única quando dois ou mais elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria caráter artificial (Acórdãos de 10 de novembro de 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, n.º 70; de 9 de março de 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, n.º 40, e de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, n.º 35 e jurisprudência referida).

40 É o que sucede, nomeadamente, quando um ou mais elementos devem ser considerados a prestação principal, ao passo que, pelo contrário, outros elementos devem ser considerados uma prestação ou prestações acessórias que partilham do regime fiscal da prestação principal. Uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas o meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (Acórdãos de 10 de novembro de 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, n.º 71, e de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, n.º 37 e jurisprudência referida).

41 Assim, o Tribunal de Justiça declarou que a operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta, para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA [Acórdãos de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 31, e de 4 de maio de 2023, Finanzamt X (Equipamento e maquinaria de instalação fixa), C-516/21, EU:C:2023:372, n.º 29 e jurisprudência referida].

42 No caso em apreço, o processo principal tem por objeto um serviço de gestão do reembolso do IVA prestado pela Határ Diszkont a adquirentes não residentes na União que adquiriram bens cuja entrega preenche os requisitos para beneficiar da isenção de imposto prevista para as exportações.

43 Segundo as informações de que o Tribunal de Justiça dispõe, este serviço de gestão do reembolso do IVA consiste, por um lado, em verificar a validade do documento de viagem do adquirente não residente no momento da venda, em emitir um formulário de pedido de restituição do imposto e uma fatura de venda, em verificar o formulário de pedido de restituição do imposto apresentado por esse adquirente para efeitos de reembolso do IVA, bem como em assegurar que as formalidades exigidas na fronteira foram cumpridas pelas autoridades aduaneiras e, em seguida, em alterar, copiar e arquivar a fatura de venda. Por outro lado, o referido serviço consiste em restituir, em numerário, o montante que o adquirente não residente tinha pago a título de adiantamento do IVA, em emitir um recibo de pagamento do reembolso assinado pelo adquirente, uma fatura relativa à de comissão de gestão do reembolso do IVA e um recibo assinado pelo adquirente não residente e, por último, em receber o pagamento dessa comissão em numerário.

44 O órgão jurisdicional de reenvio considera que este mesmo serviço constitui, em princípio, uma prestação acessória da entrega de bens. No entanto, parece ter dúvidas quanto ao mérito desta apreciação, pelo facto de a contabilização e a faturação da comissão de gestão do reembolso do IVA não ocorrerem em simultâneo com a entrega e a faturação dos bens, mas sim no momento do reembolso do IVA, posteriormente ao pagamento do preço desses bens pelo adquirente e à respetiva exportação para um país terceiro.

45 Ora, no âmbito da cooperação instituída pelo artigo 267.º TFUE, cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais determinar se o sujeito passivo fornece uma prestação única num caso específico e fazer todas as apreciações de facto definitivas a esse respeito. No entanto, cabe ao Tribunal de Justiça fornecer aos referidos órgãos jurisdicionais todos os elementos de interpretação do Direito da União que possam ser úteis para a decisão da causa de que conhecem (Acórdãos de 27 de outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, n.º 23, de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 33, e de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, n.º 38 e jurisprudência referida).

46 A este respeito, importa salientar que, primeiro, embora exista uma determinada conexão entre a prestação do serviço de gestão do reembolso do IVA e a correspondente entrega de bens isenta, uma vez que a prestação desse serviço pressupõe a realização da referida entrega, o Tribunal de Justiça já declarou que essa conexão não é, por si só, suficiente para determinar se existe ou não uma prestação única complexa para efeitos de IVA (v., neste sentido, Acórdão de 9 de março de 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, n.º 41 e jurisprudência referida).

47 Com efeito, para que vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo possam ser considerados uma prestação única, na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça recordada no n.º 39 do presente acórdão, a conexão indissociável entre esses elementos ou atos deve ser necessariamente recíproca, de modo que um elemento ou um ato dependa do outro e vice-versa. Ora, no caso em apreço, a entrega de bens, que ocorre antes de o serviço de gestão do reembolso do IVA estar concluído, não depende de modo nenhum desse serviço.

48 Além disso, a prestação do serviço de gestão do reembolso do IVA e a correspondente entrega de bens também podem ser dissociadas.

49 Por um lado, resulta dos elementos dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que a prestação do serviço de gestão do reembolso do IVA não constitui o resultado necessário da entrega de bens. Com efeito, se o adquirente não residente na União não transportar os bens adquiridos para um país terceiro, a isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA não lhe será aplicável e não terá direito ao reembolso do IVA, mas a entrega será, ainda assim, considerada como tendo ocorrido, uma vez que o poder de dispor dos bens como proprietário foi transferido para esse adquirente. O mesmo acontecerá se o adquirente não residente na União exportar os bens para fora do território da União, mas não as apresentar na fronteira à autoridade aduaneira para demonstrar que saíram desse território. Assim, ainda que o IVA não seja reembolsado por não estarem preenchidos os requisitos formais para o reembolso do imposto, eventualmente devido à falta de prova convincente da saída dos bens do território da União, ou ainda por o adquirente não ter apresentado um pedido de reembolso, a entrega terá, ainda assim, ocorrido e os bens adquiridos serão colocados livremente à disposição do adquirente.

50 Resulta das considerações que precedem que o serviço de gestão do reembolso do IVA e a entrega de bens em causa no processo principal não podem ser considerados tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria caráter artificial, na aceção da jurisprudência recordada no n.º 39 do presente acórdão.

51 Segundo, admitindo que a isenção de IVA de que podem beneficiar os adquirentes de bens que recorrem ao serviço de gestão do reembolso do IVA, desde que estejam preenchidos os requisitos legalmente previstos para essa isenção, seja por eles entendida como um desconto sobre o preço de compra desses bens, esta circunstância não permite considerar esse serviço como sendo acessório à entrega dos referidos bens.

52 Com efeito, afigura-se que a atividade de gestão do reembolso do IVA prossegue uma finalidade autónoma em relação à entrega de bens.

53 Resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça, por um lado, que a entrega dos bens em causa no processo principal foi concluída e que os adquirentes não residentes na União adquiriram o direito de dispor plenamente dos bens comprados à Határ Diszkont e de os transportar para fora da União a partir do momento em que estes foram pagos, sem que, para o efeito, fosse necessário nenhum serviço acessório. Por outro lado, para poder beneficiar do

serviço de gestão do reembolso do IVA após a entrega, cabe ao adquirente, que já dispõe do seu bem, efetuar uma diligência suplementar deslocando-se novamente ao estabelecimento comercial da Határ Diszkont e fornecendo-lhe a documentação exigida por lei para beneficiar da isenção prevista para as exportações. Por conseguinte, não se pode excluir que um adquirente, após ter adquirido um bem, decida não utilizar esse serviço e renuncie, assim, ao reembolso do IVA que pagou no momento da compra desse bem.

54 Assim, em conformidade com a jurisprudência referida no n.º 40 do presente acórdão, o serviço de gestão do reembolso do IVA não pode ser considerado uma prestação acessória da entrega de bens, uma vez que não constitui um simples meio de beneficiar, nas melhores condições, dessa entrega, mas um fim em si mesmo.

55 Por último, para dar uma resposta completa ao órgão jurisdicional de reenvio, importa salientar que, para efeitos da interpretação do artigo 78.º da Diretiva IVA e em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o serviço de gestão do reembolso do IVA e a entrega de bens em causa no processo principal, uma vez que constituem operações independentes, não têm o mesmo valor tributável. Assim, as comissões ligadas a esse serviço, que é uma prestação independente e um fim em si para o locatário, não podem constituir, na aceção desse artigo 78.º, despesas acessórias de uma entrega de bens (v., neste sentido, Acórdão de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 49).

56 Por conseguinte, sem prejuízo das apreciações definitivas que, em conformidade com a jurisprudência referida no n.º 45 do presente acórdão, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio fazer, afigura-se que o serviço de gestão do reembolso do IVA prestado pela Határ Diszkont é uma prestação distinta e independente da correspondente entrega de bens, pelo que não partilha o mesmo regime fiscal desta última em matéria de IVA.

57 No que respeita à isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, há que recordar, antes de mais, que ela completa a prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva, e visa, como esta última isenção, garantir a tributação das prestações de serviços no lugar de destino, ou seja, aquele onde os produtos exportados serão consumidos (Acórdão de 29 de junho de 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, n.º 19).

58 A este respeito, resulta da redação do artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA que estão isentas de IVA as prestações de serviços, incluindo os transportes e as operações acessórias, com exceção das prestações de serviços isentas em conformidade com os artigos 132.º e 135.º, quando estiverem diretamente ligadas a exportações ou a importações de bens que beneficiem do disposto no artigo 61.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 157.º desta diretiva.

59 Ora, como salientou a advogada-geral nos n.ºs 61 e 62 das suas conclusões, nenhum elemento dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça permite considerar que os bens objeto das exportações em causa no processo principal se encontram numa das situações previstas no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da referida diretiva.

60 Com efeito, por um lado, não decorre dos autos que as exportações em causa incidam sobre bens que, em conformidade com o artigo 61.º da Diretiva IVA, ou não se encontram em livre prática na União, mas que se destinam a ser colocados em zona franca ou em regime de entreposto aduaneiro ou que beneficiam de um regime de importação temporária com isenção total de direitos de importação ou de trânsito externo, ou que se encontram em livre prática, mas beneficiam do regime de trânsito intracomunitário. Por outro, não resulta dos autos que o

artigo 157.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva, que tem por objeto a possibilidade de os Estados-Membros isentarem a importação de bens que se destinam a ser colocados em regime de entreposto não aduaneiro, seja pertinente para a solução do litígio no processo principal.

61 Em todo o caso, mesmo na hipótese de o órgão jurisdicional de reenvio vir a constatar que, pelo menos, algumas das operações em causa no processo principal estão abrangidas pelo âmbito de aplicação das situações referidas no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, importa recordar que a exigência de uma ligação direta entre as prestações de serviços e as exportações de bens em causa, imposta por esta disposição, implica, nomeadamente, que, pelo seu objeto, as estas prestações de serviços contribuam para a efetiva realização da operação de exportação (v., neste sentido, Acórdão de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, n.º 35 e jurisprudência referida).

62 Ora, no caso em apreço, tendo em conta as características da atividade de gestão do reembolso do IVA exercida pela Határ Diszkont, não se pode concluir que essa atividade contribua para a realização efetiva de uma operação de exportação. Com efeito, a operação de exportação é inteiramente realizada pelo adquirente estrangeiro independentemente do serviço de gestão do reembolso do IVA, o qual não tem nenhuma incidência no desenrolar dessa operação e que, além disso, ocorre posteriormente, quando a referida operação já se encontra concluída.

63 Por estas razões, o serviço de gestão do reembolso do IVA em causa no processo principal não está abrangido pela isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA.

64 Esta conclusão está em conformidade com a exigência de interpretar os termos utilizados para designar as isenções de forma estrita, uma vez que estas isenções constituem derrogações ao princípio geral segundo o qual o IVA é devido sobre cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo [v., por analogia, Acórdãos de 7 de abril de 2022, I (Isenção de IVA das prestações hospitalares), C-228/20, EU:C:2022:275, n.º 34, e de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, n.º 43 e jurisprudência referida].

65 Tendo em conta o que precede, há que responder à primeira questão que o artigo 1.º, n.º 2, o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e o artigo 78.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que uma atividade de gestão do reembolso do IVA que adquirentes não residentes na União pagaram no momento da aquisição de bens que em seguida transportaram para fora da União constitui uma prestação de serviços distinta e independente da correspondente entrega de bens isenta e deve, enquanto tal, estar sujeita a IVA. Semelhante prestação de serviços não está abrangida pela isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), desta diretiva.

Quanto à segunda questão

66 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 135.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que uma atividade de gestão do reembolso do IVA, através da qual os adquirentes não residentes na União pagaram no momento da aquisição de bens que em seguida transportaram para fora da União, está abrangida pelas operações isentas previstas nesta disposição.

67 No que respeita ao artigo 135.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, importa recordar que, nos termos desta disposição, os Estados-Membros isentam as operações relativas a «depósitos de fundos, contas correntes, pagamentos, transferências, créditos, cheques e outros efeitos de comércio».

68 Como decidiu o Tribunal de Justiça, essas operações, incluindo as respeitantes a «pagamentos» ou a «transferências», pertencem ao domínio das operações financeiras e são relativas, nomeadamente, a instrumentos de pagamento cujo modo de funcionamento implica uma transmissão de dinheiro (v., nesse sentido, Acórdão de 17 de dezembro de 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, n.º 41 e jurisprudência referida).

69 Resulta assim da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma prestação de serviços só poderá ser qualificada de «operação relativa a transferências» ou de «operação relativa a pagamentos», na aceção do artigo 135.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, se tiver por efeito realizar as alterações jurídicas e financeiras que caracterizam a transferência de uma quantia de dinheiro.

70 Pelo contrário, não está abrangido por esta disposição o fornecimento de uma simples prestação material, técnica ou administrativa que não realize essas alterações (Acórdão de 25 de julho de 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, n.º 38 e jurisprudência referida).

71 Segundo jurisprudência constante, o critério que permite distinguir uma operação que tem por efeito transferir fundos e implicar alterações jurídicas e financeiras, abrangida pela isenção prevista na referida disposição, de uma operação que não tem esses efeitos e que, portanto, não está abrangida pela isenção, consiste em saber se a operação considerada transfere, efetiva ou potencialmente, a propriedade dos fundos em causa ou se tem por efeito preencher as funções específicas e essenciais dessa transferência (Acórdão de 3 de outubro de 2019, Cardpoint, C-42/18, EU:C:2019:822, n.º 22 e jurisprudência referida).

72 No caso em apreço, há que constatar que a Határ Diszkont não transferiu, efetiva ou potencialmente, a propriedade de fundos para os adquirentes não residentes na União. Limitou-se a reter os montantes do IVA relativos às aquisições de bens em causa, enquanto aguardava que estes adquirentes fornecessem a documentação que comprovasse que os requisitos da isenção prevista para as exportações estavam efetivamente preenchidos. Uma vez fornecida a documentação pertinente, que demonstrasse que o IVA não era devido sobre essas aquisições, a Határ Diszkont restituiu os montantes correspondentes.

73 Assim, embora o serviço de gestão do reembolso do IVA prestado pela Határ Diszkont tenha implicado, em princípio, a entrega de montantes em numerário, essa prestação não deve ser considerada uma prestação financeira, na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça, mas uma prestação administrativa.

74 Por conseguinte, há que responder à segunda questão que o artigo 135.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que uma atividade de gestão do reembolso do IVA que adquirentes não residentes na União pagaram no momento da aquisição de bens que em seguida transportaram para fora da União não está abrangida pelas operações isentas previstas nesta disposição

Quanto à terceira questão

75 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o princípio da proteção da confiança legítima deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que a autoridade tributária sujeite posteriormente ao IVA determinadas prestações de serviços, no caso de essa administração ter fiscalizado e aceitado, durante vários anos, as declarações de IVA do sujeito passivo sem contestar a qualificação dessas prestações como prestações isentas de IVA e não ter informado esse sujeito passivo da alteração introduzida na legislação nacional em

vigor que, na sua versão anterior, mencionava expressamente as referidas prestações entre as atividades isentas de IVA, e quando, na sequência de um pedido de parecer apresentado ao abrigo da legislação nacional em vigor, o referido sujeito passivo tenha recebido uma resposta da autoridade tributária segundo a qual as mesmas prestações deviam ser consideradas despesas acessórias de uma entrega de bens isenta, partilhando o mesmo regime fiscal de isenção do IVA aplicável à operação principal.

76 A este respeito, importa recordar que, segundo jurisprudência constante, o princípio da proteção da confiança legítima se inscreve entre os princípios fundamentais da União e impõe-se a qualquer autoridade nacional encarregada de aplicar o Direito da União (v., neste sentido, Acórdãos de 11 de julho de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, n.º 44, e de 16 de janeiro de 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, n.º 64 e jurisprudência referida).

77 Daqui resulta que, na aplicação das disposições da Diretiva IVA, as autoridades nacionais são obrigadas a respeitar esse princípio.

78 O direito de invocar o referido princípio é extensivo a qualquer particular a quem uma autoridade administrativa tenha criado expectativas fundadas devido a garantias precisas por ela fornecidas (Acórdãos de 9 de julho de 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, n.º 43; de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 44, e de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, n.º 90 e jurisprudência referida).

79 A este respeito, importa verificar se os atos de uma autoridade administrativa criaram no espírito de um operador económico prudente e informado uma confiança razoável e, se for esse o caso, apurar a legitimidade dessa confiança (Acórdãos de 9 de julho de 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, n.º 44, e de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 45 e jurisprudência referida).

80 Conforme descrita na decisão de reenvio, a prática administrativa das autoridades tributárias nacionais não parece demonstrar que essas condições estejam reunidas no processo principal.

81 Primeiro, no que respeita à não contestação, durante várias inspeções tributárias, da qualificação das atividades de gestão do reembolso do IVA como operações isentas de IVA, resulta da jurisprudência que a mera aceitação, mesmo durante vários anos, pela autoridade tributária nacional, de declarações de IVA que não incluem os montantes relativos a certas operações realizadas pelo sujeito passivo não vale como uma garantia precisa dada por essa administração quanto à não aplicação do IVA a essas operações e não pode, por conseguinte, criar uma confiança legítima a esse respeito (v., neste sentido, Acórdão de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, n.º 92).

82 Do mesmo modo, como salientou, em substância, a advogada-geral no n.º 73 das suas conclusões, o facto de as autoridades tributárias nacionais terem aceitado durante vários anos as declarações de IVA da Határ Diszkont sem contestar durante as inspeções fiscais a qualificação das operações de gestão do reembolso do IVA como operações isentas de IVA não é à partida suficiente, salvo circunstâncias muito particulares, para criar, no espírito de um operador económico normalmente prudente e informado, uma confiança razoável na não aplicação desse imposto a

essas operações (v., por analogia, Acórdãos de 9 de julho de 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, n.º 46, e de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, n.os 47 e 48).

83 A este respeito, resulta da decisão de reenvio que os autos das inspeções fiscais «demonstram claramente» que a autoridade tributária considerou, durante anos, que a Határ Diszkont emitia legalmente faturas isentas de IVA pelo serviço de gestão do reembolso do IVA. Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio não fornece mais precisões que permitam apreciar se esses autos eram suscetíveis de criar uma confiança razoável na não aplicação desse imposto a esse serviço.

84 Por conseguinte, importa recordar que constituem garantias precisas, na aceção da jurisprudência referida no n.º 78 do presente acórdão, suscetíveis de criar expectativas fundadas na esfera jurídica de um particular, as informações precisas, incondicionais e concordantes que emanam de fontes autorizadas e fiáveis, qualquer que seja a forma como são comunicadas. Em contrapartida, ninguém pode invocar uma violação do princípio da proteção da confiança legítima quando a administração não tenha fornecido garantias precisas (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de março de 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, n.º 25, e de 16 de janeiro de 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, n.º 65 e jurisprudência referida).

85 A este respeito, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se os autos de inspeção continham «garantias precisas», na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça mencionada no n.º 84 do presente acórdão, quanto ao tratamento fiscal do serviço de gestão do reembolso do IVA em causa no processo principal.

86 Segundo, no que respeita à falta de informação quanto à alteração introduzida na legislação nacional em vigor, basta observar que, por um lado, esta omissão não poderia, em nenhum caso, constituir uma «garantia precisa», na aceção da jurisprudência recordada no n.º 81 do presente acórdão. Por outro lado, o princípio da proteção da confiança legítima não impõe à autoridade tributária a obrigação de informar os sujeitos passivos das alterações à legislação fiscal que entram em vigor, de que operadores económicos normalmente prudentes e informados deveriam ter conhecimento.

87 Terceiro, no que respeita às informações fornecidas pela autoridade tributária em causa no processo principal, na sequência do pedido de parecer apresentado pela Határ Diszkont, quando a inspeção fiscal já estava em curso, basta observar que, como indicou a advogada-geral no n.º 76 das suas conclusões e como também salienta o órgão jurisdicional de reenvio, tais informações «ex post» e de natureza não vinculativa não puderam ter consequências sobre as operações objeto dessa inspeção, que a Határ Diszkont tinha realizado antes de essas informações lhe terem sido fornecidas.

88 Tais informações provenientes da autoridade tributária são, portanto, desprovidas de relevância neste contexto.

89 Tendo em conta estas considerações, há que responder à terceira questão que o princípio da proteção da confiança legítima deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que a autoridade tributária sujeite posteriormente a IVA determinadas prestações de serviços, no caso de essa administração ter fiscalizado e aceitado durante vários anos as declarações de IVA do sujeito passivo sem contestar a qualificação dessas prestações como prestações isentas de IVA e não ter informado esse sujeito passivo da alteração introduzida na legislação nacional em vigor

que, na sua versão anterior, mencionava expressamente as referidas prestações entre as atividades isentas de IVA. Neste contexto, é desprovido de relevância o facto de, na sequência de um pedido de parecer apresentado ao abrigo da legislação nacional em vigor, o sujeito passivo ter recebido uma resposta «*ex post*» e não vinculativa da autoridade tributária segundo a qual as mesmas prestações deviam ser consideradas despesas acessórias de uma entrega de bens isenta que partilham o mesmo regime fiscal de isenção do IVA aplicável à operação principal.

Quanto à quarta questão

90 Com a sua quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 73.º e 78.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem à prática da autoridade tributária de um Estado-Membro que consiste em considerar que os montantes faturados em contraprestação de um serviço de gestão do reembolso do IVA, isto é, a comissão de gestão, são montantes líquidos que não incluem o IVA, com base nos quais deve ser calculado o imposto a pagar pelo emitente dessas faturas.

91 A este respeito, importa recordar que resulta do artigo 1.º, n.º 2, e do artigo 73.º da Diretiva IVA que o princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço destes e que o valor tributável inclui tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação às operações pretendidas pelo adquirente, destinatário ou por um terceiro. O artigo 78.º desta diretiva enumera certos elementos que devem ser incluídos no valor tributável. Nos termos do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da referida diretiva, o IVA não deve ser incluído no referido valor (Acórdão de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 32).

92 Em conformidade com a norma geral enunciada no artigo 73.º da Diretiva IVA, o valor tributável numa entrega de um bem ou numa prestação de um serviço, efetuadas a título oneroso, é constituído pela contraprestação realmente recebida para esse efeito pelo sujeito passivo. Essa contraprestação constitui o valor subjetivo, ou seja, o valor realmente recebido, e não um valor estimado segundo critérios objetivos (Acórdão de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 33).

93 Esta regra deve ser aplicada em conformidade com o princípio de base desta diretiva, que reside no facto de o sistema do IVA ter como objetivo onerar unicamente o consumidor final (Acórdão de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 34).

94 Além disso, como recordou a advogada-geral no n.º 81 das suas conclusões, o Tribunal de Justiça declarou expressamente que é um corolário do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da Diretiva IVA que o IVA está sempre incluído, de pleno direito, no preço acordado, mesmo em caso de erro do sujeito passivo na determinação da taxa aplicável [v., neste sentido, Acórdão de 21 de março de 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilidade de correção em caso de taxa errada), C-606/22, EU:C:2024:255, n.º 27].

95 Com efeito, dado que, em aplicação do princípio da neutralidade do IVA recordado no n.º 93 do presente acórdão, o sistema do IVA tem como objetivo onerar unicamente o consumidor final, deve considerar-se que o preço acordado entre este último e o fornecedor de bens ou o prestador de serviços inclui o IVA que incidiu sobre essas operações, quer estas tenham sido objeto de faturação ou não [Acórdão de 21 de março de 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilidade de correção em caso de taxa errada), C-606/22, EU:C:2024:255, n.º 26].

96 Por conseguinte, há que considerar o preço acordado no processo principal para o serviço de gestão do reembolso do IVA, ou seja, 15 % do IVA reembolsado, um preço bruto que já inclui o imposto. O valor tributável sobre o qual deverá, em seguida, aplicar a taxa de IVA deveria ser calculado em conformidade.

97 Como salientou a advogada-geral no n.º 82 das suas conclusões e em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça recordada nos n.os 94 e 95 do presente acórdão, a circunstância de o sujeito passivo ter eventualmente considerado erradamente as operações como isentas e que, por conseguinte, em seu entender, a taxa de IVA aplicável a estas operações dever ser igual a zero não é pertinente a este respeito.

98 Segundo jurisprudência constante, quando um contrato de compra e venda tiver sido celebrado sem menção do IVA e na hipótese de o fornecedor não poder repercutir no adquirente o IVA posteriormente exigido pela autoridade tributária, considerar que a totalidade do preço, sem dedução do IVA, constitui a base a que o IVA se aplica teria a consequência de o IVA onerar esse fornecedor e colidir, portanto, com o princípio de que o IVA é um imposto sobre o consumo, que deve ser suportado pelo consumidor final (v., neste sentido, Acórdão de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 35).

99 Essa tomada em consideração colidiria, por outro lado, com a regra segundo a qual a autoridade tributária não poderá cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo (Acórdão de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 36 e jurisprudência referida).

100 Em contrapartida, a situação seria diferente se o fornecedor tivesse, nos termos do direito nacional, a possibilidade de repercutir, sobre os adquirentes, o IVA posteriormente exigido pela autoridade tributária.

101 Ora, no caso em apreço, resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que a Határ Diszkont não tem manifestamente a possibilidade de repercutir *a posteriori* nos seus clientes, que são particulares não residentes no território da União, o IVA sobre a comissão de gestão do reembolso do IVA que a autoridade tributária lhe ordenou a pagar.

102 Tendo em conta todas as considerações que precedem, há que responder à quarta questão que os artigos 73.º e 78.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem à prática da autoridade tributária de um Estado-Membro que consiste em considerar que os montantes faturados em contraprestação de um serviço de gestão do reembolso do IVA, isto é, a comissão de gestão, correspondem a montantes líquidos, que não incluem o IVA no caso de o fornecedor ter considerado a sua prestação isenta e lhe ser manifestamente impossível repercutir *a posteriori* junto dos adquirentes de bens isentos de IVA o montante do IVA reclamado pela autoridade tributária.

Quanto às despesas

103 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 1.º, n.º 2, o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e o artigo 78.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado,**

devem ser interpretados no sentido de que:

uma atividade de gestão do reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que adquirentes não residentes na União Europeia pagaram no momento da aquisição de bens que em seguida transportaram para fora da União constitui uma prestação de serviços distinta e independente da correspondente entrega de bens isenta e deve, enquanto tal, estar sujeita a IVA. Semelhante prestação de serviços não está abrangida pela isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), desta diretiva.

2) **O artigo 135.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2006/112**

deve ser interpretado no sentido de que:

uma atividade de gestão do reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que adquirentes não residentes na União pagaram no momento da aquisição de bens que em seguida transportaram para fora da União não está abrangida pelas operações isentas previstas nesta disposição.

3) **O princípio da proteção da confiança legítima**

deve ser interpretado no sentido de que:

não se opõe a que a autoridade tributária sujeite posteriormente a imposto sobre o valor acrescentado (IVA) determinadas prestações de serviços, no caso de essa administração ter fiscalizado e aceitado durante vários anos as declarações de IVA do sujeito passivo sem contestar a qualificação dessas prestações como prestações isentas de IVA e não ter informado esse sujeito passivo da alteração introduzida na legislação nacional em vigor que, na sua versão anterior, mencionava expressamente as referidas prestações entre as atividades isentas de IVA. Neste contexto, é desprovido de relevância o facto de, na sequência de um pedido de parecer apresentado ao abrigo da legislação nacional em vigor, o sujeito passivo ter recebido uma resposta «*ex post*» e não vinculativa da autoridade tributária, segundo a qual as mesmas prestações deviam ser consideradas despesas acessórias de uma entrega de bens isenta que partilham o mesmo regime fiscal de isenção do IVA aplicável à operação principal.

4) **Os artigos 73.º e 78.º da Diretiva 2006/112**

devem ser interpretados no sentido de que:

se opõem à prática da autoridade tributária de um Estado-Membro que consiste em considerar que os montantes faturados em contraprestação de um serviço de gestão do reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), isto é, a comissão de gestão, correspondem a montantes líquidos, que não incluem o IVA no caso de o fornecedor ter considerado a sua prestação isenta e lhe ser manifestamente impossível repercutir *a*

posteriori **junto dos adquirentes de bens isentos de IVA o montante do IVA reclamado pela autoridade tributária.**

Assinaturas