Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 19 de dezembro de 2024[1]

Processo C-427/23

Határ Diszkont Kft.
contra
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Szegedi Törvényszék (Tribunal Regional de Szeged, Hungria)]

«Reenvio prejudicial — 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 — Restituição de montantes pagos a título de adiantamentos de IVA a adquirentes não residentes na União Europeia — Comissões de gestão de processos — Prestações independentes sujeitas a IVA — Conceitos de "prestação complexa única", "prestação acessória à prestação principal" e "independência das prestações" — 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»

I. Introdução

1. No presente processo prejudicial, o Tribunal de Justiça é de novo chamado a debruçar-se sobre a questão, importante na prática, de saber quando, no contexto do tratamento fiscal de certas operações, se deve considerar que existe uma prestação única ou uma pluralidade de prestações. Neste último caso, coloca-se igualmente a questão da qualificação dessas prestações como «prestações independentes», «prestação complexa única» ou «prestação acessória à prestação principal» [2].

2. No presente processo, uma empresa húngara vendeu diversas mercadorias a adquirentes não residentes na União para exportação para fora da União Europeia. Estas vendas ocorreram na sua loja situada na Hungria próximo da fronteira com a Sérvia. Estas operações estavam, em princípio, isentas do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) enquanto entregas de bens expedidos ou transportados para fora da União pelo adquirente não estabelecido. A referida empresa restituiu subsequentemente aos adquirentes não residentes os montantes pagos por estes a título de adiantamento do IVA que seria devido no caso de a isenção em causa não ter sido aplicada. Todavia, a título de gestão dos processos relativos a essas restituições, a empresa faturou

[1] Língua original: francês.

[2] Sobre estas questões, v. Acórdãos de 4 de março de 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), e de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). V., igualmente, as minhas Conclusões no processo Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, n.ºs 14 a 47, onde se encontram várias referências à jurisprudência).

comissões de um valor correspondente a 15 % do montante reembolsado. Neste contexto, coloca-se a questão do tratamento fiscal dessas comissões de gestão. As diligências de gestão do reembolso dão lugar a uma prestação autónoma e tributável, ou constituem prestações acessórias que seguem o tratamento fiscal da prestação principal isenta, ou seja, a entrega de bens destinados à exportação? Ou estão isentas com base noutras disposições?

3. O presente processo dá ao Tribunal de Justiça a oportunidade de precisar os critérios relativos ao tratamento em matéria de IVA de tais operações. Suscita igualmente, a título subsidiário, questões relativas à proteção da confiança legítima numa situação em que a autoridade tributária inspecionou e aceitou durante vários anos as declarações de IVA em que essas operações eram consideradas isentas, bem como quanto ao valor tributável a tomar em consideração no presente processo e ao método de cálculo do IVA.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

4. A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA») estabelece o quadro do direito da União. O artigo 1.º, n.º 2, dessa diretiva [3] dispõe:

«O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estádio de tributação.

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.

[…]»

5. O artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA estabelece:

«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;

[…].»

[3] JO 2006, L 347, p. 1, na versão aplicável ao período controvertido; a seguir «Diretiva IVA»).

6. Nos termos do artigo 73.º da Diretiva IVA:

«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.»

7. O artigo 78.º da referida diretiva dispõe:

«O valor tributável inclui os seguintes elementos:

[…]

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

[…]»

8. O artigo 135.º, n.º 1, alínea d), 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;

[…]»

9. Nos termos do artigo 146.º, n.º1, da mesma 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 [União],

[…]

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»

B. Direito húngaro

10. A legislação nacional em matéria de IVA pertinente no presente processo está contida na általános forgalmi adóról CXXVII. törvény (Lei CXXVII, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado), de 2007 (*Magyar Közlöny* 2007/155), na sua versão aplicável (a seguir «Lei Húngara relativa ao IVA»).

11. O artigo 98.º, n.º 1, da Lei Húngara relativa ao IVA dispõe:

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

a) sejam efetuados pelo próprio fornecedor ou por um terceiro que aja por sua conta;

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

12. O artigo 99.º dessa 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, da entrega de bens exceda o montante equivalente a 175 euros,

b) o viajante estrangeiro prove 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 [União], que estes deixaram o território da [União] 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, que entrega os dois primeiros exemplares ao viajante e conserva o terceiro nos seus próprios registos contabilísticos.

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 que o n.º 1, alínea c), e

b) se o imposto tiver sido cobrado no momento da entrega dos bens, o vendedor reembolsar 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, é obrigado a 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 forints 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 é igualmente obrigado a assegurar que a fatura que confirma a execução da entrega dos bens não dê origem a um novo pedido de reembolso do imposto. Para esse efeito, antes de restituir [ao viajante] o original da fatura, deve apor a menção "IVA apurado" e fazer uma fotocópia da fatura com esta menção, fotocópia que é obrigado a manter nos seus registos

[…]»

13. Por força do artigo 98.º, n.º 3, da CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (Lei CLI, relativa ao Procedimento Administrativo Tributário), de 2017 (*Magyar Közlöny* 2017/192), se o contribuinte gozar de uma isenção do imposto, deve prová-lo através de um documento ou mediante qualquer outro meio adequado.

14. A az általános forgalmi adóról LXXIV. törvény (Lei LXXIV, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado) (*Magyar Közlöny* 1992/128), de 1992, em vigor até 31 de dezembro de 2007, incluía na lista das entregas de bens e das prestações isentas, por força 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 em aplicação de uma disposição especial».

III. Antecedentes do litígio

15. Em 2020, a sociedade húngara Határ Diszkont Kft. (a seguir «Határ Diszkont») vendeu diversas mercadorias a adquirentes não residentes na União — mais precisamente a adquirentes residentes na Sérvia —, na sua loja de Tompa, situada na Hungria, perto da fronteira servo-húngara. Esses adquirentes estrangeiros exportavam, no próprio dia, as mercadorias compradas na Hungria. As faturas de pagamento em numerário relativas a essas compras tinham a menção «IVA regularizado».

16. Durante o período subsequente à exportação, a Határ Diszkont restituía aos referidos adquirentes a totalidade do IVA que tinha sido incluído na fatura e emitia o respetivo recibo de desembolso. Afigura-se que, para poder obter a restituição dos montantes pagos a título de adiantamento do IVA, o adquirente não residente devia regressar pessoalmente à loja de Határ Diszkont. A título de comissão de gestão relativa a essas restituições, a Határ Diszkont faturava a esses clientes estrangeiros despesas de comissão correspondentes a 15 % do IVA reembolsado [4].

17. O serviço de gestão de processos consistia nas seguintes fases: a) verificação do documento de viagem válido do adquirente não residente aquando da venda; b) emissão de um formulário de pedido de restituição do imposto ao referido adquirente e de uma fatura; c) verificação do documento de viagem válido do adquirente e do formulário de pedido de restituição do imposto para efeitos de reembolso do IVA; d) alteração, cópia e arquivo da fatura de venda; e) restituição, em numerário, do montante pago a título de adiantamento do IVA ao adquirente não residente; f) emissão de recibo de desembolso e assinatura do mesmo pelo adquirente; g) emissão de uma fatura relativa às despesas de comissão; h) emissão de recibo e assinatura do mesmo pelo adquirente não residente; i) pagamento das despesas de comissão em numerário.

18. No dia da restituição dos adiantamentos a título de IVA, a Határ Diszkont emitia faturas de pagamento em numerário pela comissão de gestão do reembolso, cujo pagamento era comprovado por talões de caixa. Nas suas declarações de IVA, a Határ Diszkont fazia constar o produto destas comissões de gestão como remuneração por prestações isentas.

19. Por ocasião de uma inspeção da autoridade tributária [5] relativa ao ano de 2020 para efeitos, nomeadamente, do IVA, a Határ Diszkont defendeu a posição de que as diligências de gestão relativas à restituição dos montantes pagos a título de adiantamento do IVA eram uma prestação de serviços isenta de IVA.

20. Neste contexto, a Határ Diszkont referiu-se a uma informação da própria autoridade tributária [6], em resposta a uma questão especificamente colocada a este respeito. Resulta dessa informação que, sendo as comissões de gestão o corolário da isenção, devem ser consideradas despesas acessórias da entrega dos bens e devem, portanto, estar sujeitas ao regime de isenção do IVA aplicável à operação principal.

[4] Esta circunstância foi confirmada pelo Governo Húngaro na audiência. Por outro lado, nos termos do artigo 99.º, n.º 7, da Lei Húngara relativa ao IVA, a restituição dos montantes pagos a título de adiantamento do IVA deve, em princípio, ser paga em numerário.

[5] Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Direção Tributária e Aduaneira da Província de Bács-Kiskun, pertencente à Administração Nacional dos Impostos e Alfândegas, Hungria).

[6] A informação foi elaborada pelo Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (Departamento de Relações com os utentes e da Informação da Direção Central da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria).

21. No decurso do procedimento de inspeção, a Határ Diszkont sustentou igualmente que a prestação de serviços relativa à restituição dos montantes pagos a título de adiantamento do IVA devia ter sido isenta de imposto por força da disposição nacional que transpõe a isenção para as operações financeiras prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, e da que transpõe a isenção para as operações relacionadas com a exportação de bens prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), dessa diretiva [7].

22. A autoridade tributária (de primeiro grau) refutou os argumentos da Határ Diszkont. Por Decisão de 22 de julho de 2022, declarou a existência de uma dívida fiscal em sede de IVA a cargo da recorrente. Esta decisão foi confirmada pela Decisão de 27 de outubro de 2022 da autoridade tributária recorrida no presente processo [8].

23. A Határ Diszkont recorreu para o órgão jurisdicional de reenvio, o Szegedi Törvényszék (Tribunal Regional de Szeged, Hungria), pedindo a anulação desta última decisão.

IV. Questões prejudiciais

24. Por Decisão de 3 de julho de 2023, o Szegedi Törvényszék (Tribunal Regional de Szeged) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as quatro questões seguintes:

«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 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir "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

[7] Respetivamente, o artigo 86.º, n.º 1, alíneas d) e e), e o artigo 102.º, n.º 1, alínea b), da Lei Húngara relativa ao IVA.

[8] Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria).

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?

25. No processo no Tribunal de Justiça, o Governo Húngaro e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas e participaram na audiência realizada em 17 de outubro de 2024.

V. Análise

A. Quanto à primeira questão prejudicial

1. Observações preliminares

26. Com a sua primeira questão prejudicial, 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 dos «reembolso do IVA», como a que está em causa no processo principal, a favor de adquirentes residentes fora da União, relativa a entregas de bens isentas, constitui uma prestação de serviços autónoma e distinta das referidas entregas de bens, e está, portanto, enquanto tal, sujeita a IVA. Se for esse o caso, esse órgão jurisdicional pergunta se essa prestação de serviços deve ser considerada isenta nos termos do artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA.

27. A título preliminar, importa salientar que, tecnicamente, no presente processo não há «reembolso» do IVA. Com efeito, é pacífico que, no caso em apreço, as vendas relativas às entregas de bens em causa efetuadas pela Határ Diszkont a adquirentes não residentes na União estão isentas de IVA ao abrigo do artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA em razão da exportação desses bens. Tratando-se de operações isentas, não deve ser pago IVA relativo a essas operações. Por conseguinte, também não pode haver «reembolso» do IVA.

28. No caso em apreço, no momento da compra dos bens, os adquirentes não residentes pagam à Határ Diszkont um preço total bruto (a seguir «preço bruto») que inclui o montante correspondente ao IVA que seria devido no caso de a isenção em causa não ser aplicada, porque afinal o bem não é exportado ou porque o adquirente não fornece a documentação necessária para demonstrar que as condições materiais da isenção estão preenchidas. Nestas circunstâncias, os pagamentos efetuados pela Határ Diszkont aos adquirentes não residentes constituem restituições dos montantes que foram adiantados até completar os montantes que seriam eventualmente devidos a título de IVA (a seguir «montantes pagos a título de adiantamento do IVA»). Não se trata, portanto, de «reembolsos» do IVA.

29. Esclarecido este ponto, na medida em que não constitui mais do que uma aplicação da isenção em causa, uma diligência de gestão do reembolso de montantes pagos a título de adiantamento de IVA, como a que está em causa no processo principal, não dá lugar, em minha opinião, a um serviço específico tributável e sujeito a IVA (v. n.º 2); a título subsidiário, se se devesse considerar que, no presente processo, existe efetivamente uma prestação tributável, tratar-se-ia, todavia, de uma prestação acessória não independente da prestação principal, a saber, a entrega dos bens isentos, que partilharia o regime de isenção (v. n.º 3); por último, em qualquer caso, a isenção prevista no n.º 1, alínea e), do artigo 146.º da Diretiva IVA não é pertinente no presente processo (v. n.º 4).

2. Quanto à inexistência de prestação tributável

30. Segundo o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, estão sujeitas ao IVA as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

31. As operações tributáveis pressupõem a existência de uma transação entre as partes, com a estipulação de um preço ou de uma contrapartida. Por conseguinte, uma prestação de serviços só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica no âmbito da qual são efetuadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço fornecido ao beneficiário [9].

32. As diligências de gestão para a restituição dos montantes pagos a título de adiantamento do IVA só constituem, portanto, uma prestação específica tributável se for possível identificar essa relação jurídica, dando lugar a uma troca de prestações recíprocas.

33. No caso em apreço, os adquirentes não residentes na União efetuam na Határ Diszkont aquisições de bens que beneficiam da isenção do IVA ao abrigo do artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA. Todavia, para que essas operações beneficiem dessa isenção, a Határ Diszkont, enquanto sujeito passivo, deve fazer prova à autoridade tributária de que as exigências de fundo dessa isenção estão preenchidas [10]. A violação de uma exigência formal pode, com efeito, levar a uma recusa da isenção do IVA se essa violação tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento das exigências de fundo [11].

34. Para fornecer essa prova à autoridade tributária, a Határ Diszkont deve dispor de toda a documentação necessária para lhe permitir demonstrar que se trata efetivamente de operações isentas. Esta documentação, que deve ser fornecida essencialmente pelo adquirente, deve provar, nomeadamente, a exportação efetiva do bem adquirido. Assim, não pode ser fornecida no momento da compra do bem, mas apenas depois de a exportação do bem ter efetivamente ocorrido. Por outro lado, isso resulta claramente do artigo 99.º da Lei Húngara relativa ao IVA.

9 V., designadamente, Acórdão de 26 de outubro de 2023, GIS (C-249/22, EU:C:2023:813, n.ºs 32 e 33 e jurisprudência referida); v. também, Acórdão de 4 de julho de 2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, n.º 36 e jurisprudência referida).

10 Isto está, aliás, expressamente previsto no direito húngaro no artigo 98.º, n.º 3, da Lei CLI de 2017, relativa ao Procedimento Administrativo em Matéria Fiscal.

11 V., designadamente, Acórdão de 29 de fevereiro de 2024, B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186 n.º 28 e jurisprudência referida).

35. Para poder provar que os requisitos materiais da isenção estão preenchidos, a Határ Diszkont deve, portanto, adquirir, gerir e verificar toda a documentação pertinente para efeitos da aplicação da isenção. Além disso, suporta os riscos associados a eventuais erros ou a qualquer outro tipo de problema relativo a essa documentação [12].

36. Neste contexto, como resulta do n.º 17 das presentes conclusões, Határ Diszkont deve realizar uma série de tarefas de natureza administrativa que vão desde a emissão do formulário de pedido de reembolso do imposto até à restituição dos montantes correspondentes, quando disponha de todos os documentos comprovativos de que os requisitos materiais da isenção estão preenchidos.

37. Todas estas diligências, que implicam indubitavelmente despesas, são finalizadas para garantir a aplicação da isenção relativa às entregas dos bens exportados e não parecem ser a expressão de uma prestação de serviços específica e autónoma das referidas entregas.

38. A finalidade económica das operações de compra efetuadas por adquirentes não residentes na União é a aquisição de bens em regime de isenção de IVA para efeitos de exportação. Ora, sem a realização das diligências de gestão dos reembolsos acima referidas, as operações de compra não poderiam estar isentas de IVA e, sem isenção, as aquisições não teriam verdadeiramente lugar, como resulta, aliás, expressamente da decisão de reenvio [13]. A aplicação da isenção constitui, portanto, um elemento essencial para a realização da finalidade económica acima referida das operações de aquisição.

39. Daqui resulta que, do ponto de vista da referida finalidade económica, as diligências de gestão em causa são indissociáveis dessas operações e indispensáveis para a sua realização.

40. Nestas condições, decompor as diligências de gestão para a restituição dos montantes pagos a título de adiantamento do IVA em razão da isenção das entregas reveste, na minha opinião, caráter artificial [14]. À luz de todas as circunstâncias em que se realizam estas operações, trata-se, com efeito, de uma operação constituída por uma única prestação no plano económico que não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA [15].

41. Neste contexto, sem prejuízo das apreciações de facto do órgão jurisdicional de reenvio, os montantes recebidos a título de despesas de comissão constituem assim simplesmente um aumento do preço de venda dos bens, aceite pelos adquirentes não residentes, a título de cobertura das despesas posteriores geradas devido à aplicação da isenção relativa à aquisição dos bens. Assim, a título de exemplo, se a taxa de IVA aplicada for de 27 % e o preço bruto para a compra de um bem destinado à exportação for 127 (100 o preço do bem + 27 como montantes pagos antecipadamente do IVA), se a isenção for aplicada, o preço (líquido) para a aquisição do bem será afinal de 104,05 [16].

[12] Quanto aos requisitos de fundo que devem estar preenchidos para que essa isenção seja aplicável, v. Acórdão de 17 de dezembro de 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, n.os 55 e segs.).

[13] V., segundo parágrafo da parte intitulada «O recurso no processo principal», nas páginas 8 e 9 da tradução francesa do pedido de decisão prejudicial.

[14] V., designadamente, Acórdão de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, n.º 35 e jurisprudência referida). V. também as minhas Conclusões no processo Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, n.os 16 e segs., com outras referências jurisprudenciais).

[15] V., designadamente, Acórdão de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, n.º 35).

[16] 15 % de 27 é igual a 4,05.

42. Por outro lado, como salienta o órgão jurisdicional de reenvio, a Határ Diszkont afixava na loja uma informação sobre as despesas de comissão e informava os adquirentes não residentes. Quando efetuavam a compra dos produtos para fins de exportação, estes tinham, portanto, pleno conhecimento dessas despesas e devem, indubitavelmente, tê-las tido em conta na sua decisão de compra dos bens destinados à exportação. Daqui resulta que esses adquirentes tiveram necessariamente de aceitar, pelo menos implicitamente, essas condições no momento da celebração do contrato de venda dos bens em causa. A descrição das relações contratuais entre a Határ Diszkont e os adquirentes não residentes na União constante do pedido de decisão prejudicial confirma estas considerações [17].

43. Além disso, resulta da decisão de reenvio que a Határ Diszkont afirma, sem ser contestada, que o montante da comissão de gestão, a saber, 15 % dos montantes pagos a título de adiantamento do IVA subsequentemente restituídos, era calculado com base nas despesas efetuadas. Assim, em vez de constituir a retribuição que representa o contravalor efetivo de um serviço prestado a um beneficiário que dá lugar a receitas decorrentes de uma atividade económica diferente da ligada às entregas de bens isentos, os montantes recebidos a título de comissão têm essencialmente por função cobrir as despesas posteriores a cargo da Határ Diszkont decorrentes da aplicação da isenção ligada à entrega dos bens em causa.

44. Além disso, segundo jurisprudência constante, no domínio do IVA, os fornecedores agem como cobradores de impostos por conta do Estado e no interesse do Tesouro. Esses fornecedores são devedores do IVA, embora este, enquanto imposto sobre o consumo, seja suportado em definitivo pelo consumidor final [18]. Ora, tributar com IVA a remuneração da Határ Diszkont proveniente dessa atividade de cobrança — e até da garantia da aplicação da isenção, reduzindo o preço de 127 para 104,05 — por conta do Estado seria, no mínimo, estranho ao sistema.

45. No que respeita à circunstância salientada na decisão da autoridade tributária de que a venda dos bens exportados e as atividades de gestão de processos não coincidem no tempo [19], saliento que uma alteração do preço de uma entrega ou de uma prestação nunca é simultânea à venda ou ao fornecimento, mas é sempre posterior a esta. No caso em apreço, trata-se, afinal, de uma questão de variação do preço. Se os adquirentes não residentes pretendessem efetuar esta operação de compra dos bens isenta na loja da Határ Diszkont, deviam aceitar uma variação do preço *a posteriori* no momento da aplicação da isenção. No caso de não estarem de acordo, deveriam ter-se dirigido a outra loja.

46. Em conclusão, decorre de todas as considerações anteriores que, no presente processo, as diligências de gestão de reembolsos para a restituição dos montantes pagos a título de adiantamento do IVA para efeitos da isenção das entregas dos bens em causa não dão lugar, na minha opinião, a uma prestação de serviços específica e autónoma das referidas entregas que seja tributável nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA.

[17] V. terceiro parágrafo da parte intitulada «O recurso no processo principal», na página 9 da tradução francesa do pedido de decisão prejudicial.

[18] Acórdãos de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, n.º 25), e de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 21).

[19] V. quarto parágrafo da parte intitulada «Decisão da autoridade fiscal de primeiro grau», na página 6 da versão francesa do pedido de decisão prejudicial.

3. A título subsidiário, quanto à natureza de prestação acessória não independente

47. No caso de o Tribunal de Justiça considerar que as atividades de gestão dos reembolsos para a restituição dos montantes pagos a título de adiantamento do IVA dão lugar a uma prestação de serviços autónoma, tratar-se-ia, em meu entender, de uma prestação acessória não independente da prestação principal, a saber, a entrega de bens isenta, sujeita ao mesmo tratamento fiscal, ou seja, ao regime de isenção.

48. Na sua jurisprudência constante, o Tribunal de Justiça parte do princípio de que, para efeitos do IVA, cada prestação deve ser normalmente considerada distinta e independente. Todavia, o princípio da independência de cada prestação não é absoluto. Segundo a jurisprudência, este princípio pode ser derrogado quando uma prestação consiste numa simples prestação acessória, não independente, de uma prestação principal [20].

49. Assim, 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. É o que sucede, nomeadamente, quando se deve considerar que um ou mais elementos constituem uma prestação principal, ao passo que, pelo contrário, se deve considerar que outros elementos constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal [21].

50. Na sua jurisprudência, o Tribunal de Justiça desenvolveu alguns indícios para determinar a existência de uma prestação acessória não independente.

51. Em primeiro lugar, tipicamente, as prestações acessórias não independentes não têm finalidade económica autónoma para o beneficiário da prestação principal. De um ponto de vista económico, têm uma função puramente auxiliar, na medida em que se destinam unicamente a completar ou a acrescentar a prestação principal e surgem assim, em geral, na sequência desta [22]. O seu objetivo económico só pode ser realizado, do ponto de vista do consumidor médio, em conjugação com a prestação principal. Assim, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesma, mas o meio de beneficiar, nas melhores condições, da prestação principal [23].

52. Este critério está preenchido no presente processo. Com efeito, como resulta dos n.os 38 e 39 das presentes conclusões, os adquirentes não residentes na União têm um interesse económico nas diligências de gestão para a restituição dos montantes pagos a título de adiantamento do IVA, que não é autónomo em relação à prestação principal, a qual consiste na entrega de bens destinados a exportação isenta de IVA. A isenção, e, por conseguinte, a realização das atividades que visam a aplicação desta isenção, dependem diretamente das referidas entregas. Sem entrega e, portanto, sem isenção, não haveria gestão dos reembolsos e vice-versa. Os interesses económicos nas entregas e nas diligências de gestão dos reembolsos são, portanto, interdependentes.

[20] V., designadamente, Acórdão de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, n.º 35 e jurisprudência referida). V. também as minhas Conclusões no processo Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, n.os 16 e seguintes, com outras referências jurisprudenciais).

[21] V., *ex multis*, Acórdão de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, n.os 36 e 37 e jurisprudência referida).

[22] A este respeito, v. as minhas Conclusões no processo Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, n.º 41 e jurisprudência referida).

[23] V., entre outros, Acórdão de 4 de maio de 2023, Finanzamt X (equipamentos e máquinas de instalação fixa) (C-516/21, EU:C:2023:372, n.º 30 e jurisprudência referida), 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).

53. Em segundo lugar, o Tribunal de Justiça considera o valor respetivo das prestações principal e acessória, tendo esta última normalmente um valor insignificante em relação à primeira [24].

54. No caso em apreço, o montante cobrado pela Határ Diszkont pela comissão de gestão corresponde a 15 % dos montantes pagos a título de adiantamento do IVA, o qual, como resulta da decisão de reenvio, é fixado numa taxa de 27 %. O valor da prestação (se existir) que consiste na comissão de gestão para a restituição dos referidos montantes é, portanto, igual a 4,05 % do preço dos fornecimentos e pode, portanto, ser considerado marginal em relação ao valor da prestação principal.

55. A circunstância, salientada pela Comissão nas suas observações, de que o pedido de restituição dos montantes pagos a título de adiantamento do IVA poderia eventualmente ser apresentado a um agente a quem é confiada a gestão dos processos e de a prestação poder, portanto, ser igualmente realizada por um terceiro independente do operador económico que entregou os bens, não é pertinente. Com efeito, resulta da jurisprudência que o facto de a prestação acessória não independente também poder, em teoria, ser fornecida por um terceiro não se opõe a uma prestação acessória não independente [25]. Além disso, o serviço acessório não independente é sempre prestado pelo mesmo operador económico que presta o serviço principal. Isto é inerente ao caráter acessório da prestação em causa. Se essa prestação fosse fornecida por um terceiro enquanto prestação independente e, portanto, não acessória, seria tributável. A título de exemplo, podem ser referidos os custos de transporte: se o vendedor efetuar ele próprio o transporte do bem (por exemplo, um livro), trata-se de uma prestação acessória (tributável à taxa reduzida); em contrapartida, se o adquirente solicitar a um terceiro o transporte do bem (o livro), tratar-se-á então de um serviço independente (tributável à taxa normal).

56. Por último, a isenção aplicável às entregas de bens, a saber, a prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, visa respeitar, no âmbito do comércio internacional, o princípio da tributação dos bens em causa no seu lugar de destino e, assim, garantir que a operação em questão seja tributada exclusivamente no lugar onde os produtos em causa serão consumidos [26]. Como o IVA é um imposto sobre o consumo, que é tributado na jurisdição fiscal húngara, mas os bens exportados são consumidos fora desta, o IVA não deve ser aplicado às entregas desses bens. Deste modo evita-se a dupla tributação [27] (normalmente, o outro Estado tributa a importação dos bens) e os bens produzidos na União e exportados para fora do território desta não sofrem de desvantagem concorrencial devido a esta dupla tributação.

57. Ora, uma interpretação da Diretiva IVA que permitisse considerar tributáveis as prestações que visam a restituição dos montantes pagos a título de adiantamento do IVA, em aplicação da referida isenção, seria contrária a estes objetivos. Com efeito, aplicar o IVA a uma prestação acessória, necessária para obter a restituição dos referidos montantes em aplicação da referida isenção, compromete a neutralidade fiscal das exportações.

[24] V. as minhas Conclusões no processo C-581/19 Frenetikexito (EU:C:2020:855), n.º 39 e jurisprudência referida.

[25] V. as minhas Conclusões no processo Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, n.º 43 e jurisprudência referida).

[26] Acórdão de 17 de outubro de 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, n.º 20), e de 17 de dezembro de 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, n.º 50).

[27] Conclusões do advogado-geral M. Campos Sánchez-Bordona no processo BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:599, n.º 66 e jurisprudência referida).

4. Quanto à isenção a título do artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA

58. A título ainda mais subsidiário, abordarei a questão da aplicação da isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, à qual se refere o órgão jurisdicional de reenvio.

59. O artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA, que figura no capítulo 6 do título IX desta diretiva, obriga os Estados-Membros a isentar do 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» da referida diretiva.

60. Decorre da sua redação que, com exclusão das isenções relativas às atividades de interesse geral, previstas no artigo 132.º da Diretiva IVA, bem como das que beneficiam de uma série de atividades variadas abrangidas pelo artigo 135.º da mesma diretiva, a disposição em causa isenta as prestações de serviços, incluindo as prestações de transporte e as operações acessórias diretamente ligadas às exportações ou importações de bens, abrangidas pelo artigo 61.º ou pelo artigo 157.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA.

61. Os bens referidos no artigo 61.º da Diretiva IVA são aqueles que não se encontram em livre prática, mas que são colocados num entreposto aduaneiro ou similar [28], ou que se encontram em livre prática, mas são abrangidos pelo regime de trânsito interno da União, ou estão abrangidos pelo regime de importação temporária com isenção total de direitos de importação ou, por último, estão abrangidos pelo regime de trânsito externo. Quanto ao artigo 157.º, n.º 1, alínea a), da mesma diretiva, refere-se aos bens que se destinam a ser colocados num entreposto não aduaneiro ou similar.

62. Ora, há que observar que nenhum elemento nos autos mostra que os bens objeto de exportação no presente processo se encontram numa das situações previstas no artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA. Consequentemente, esta disposição não é aplicável no caso em apreço [29].

5. Conclusão intercalar

63. Em conclusão, proponho que se responda do seguinte modo à primeira questão prejudicial. Os artigos 1.º, n.º 2, e 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que as diligências de gestão de reembolsos, efetuadas pelo vendedor, para a restituição dos montantes pagos a título de adiantamento do IVA por adquirentes não residentes na União no âmbito de operações, isentas de IVA, relativas a entregas de bens subsequentemente exportadas por estes não dão lugar a uma prestação de serviço específica e autónoma das referidas entregas. Consequentemente, estas atividades não são tributáveis nos termos da diretiva, uma vez que constituem uma mera aplicação da isenção e não representam o exercício de uma atividade económica específica diferente da relativa à entrega de bens.

[28] O artigo 61.º da diretiva remete expressamente para o artigo 156.º da diretiva.

[29] A este respeito, saliento que o Acórdão de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), ao qual se refere o órgão jurisdicional de reenvio na decisão de reenvio, dizia respeito a bens em regime de trânsito externo (v. n.ºs 8, 24, 51 e 61 do presente acórdão).

B. Quanto à segunda, terceira e quarta questões prejudiciais

64. Tendo em conta a resposta que proponho que seja dada à primeira questão prejudicial, não é necessário responder à segunda, terceira e quarta questões prejudiciais. No entanto, exporei brevemente, a seguir, a título subsidiário, as minhas considerações sobre estas questões.

1. Quanto à segunda questão prejudicial

65. Com a sua segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no caso de as atividades de gestão de processos em causa constituírem uma prestação de serviços tributável, se essa prestação deve ser considerada isenta ao abrigo do artigo 135.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA.

66. Nos termos desta disposição, os Estados-Membros isentam as operações relativas, nomeadamente, «a depósitos de fundos, contas correntes, pagamentos, transferências, créditos, cheques e outros efeitos de comércio».

67. O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à aplicabilidade desta disposição na medida em que os adquirentes não residentes na União que receberam a entrega dos bens detêm, por força da lei, um crédito em numerário contra a Határ Diszkont para a restituição dos montantes pagos a título de adiantamento do IVA e que as despesas de comissão estão relacionadas com esse crédito.

68. No caso em apreço, não houve nenhuma operação financeira que justificasse a aplicação da disposição em causa [30]. Em especial, a Határ Diszkont não concedeu nenhum crédito aos adquirentes não residentes. Limitou-se a guardar os montantes equivalentes ao IVA relativo às compras em questão, que deveria pagar ao Tesouro caso a isenção não fosse aplicada. Isto, na expectativa de que os adquirentes não residentes forneçam documentação que comprove que as condições materiais da isenção estavam efetivamente preenchidas. Uma vez fornecida a documentação pertinente, esclarecido que o IVA não era devido por essas operações devido à aplicação da isenção, devolveu o montante correspondente ao adquirente não residente.

69. Daqui resulta que, em todo o caso, a isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA não é aplicável no caso em apreço.

2. Quanto à terceira questão prejudicial

70. Com a sua terceira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância — e em caso de resposta afirmativa à primeira e à segunda questões — se é compatível com o princípio da proteção da confiança legítima que a autoridade tributária sujeite a IVA, em três situações, determinadas operações relativas a um período já decorrido: em primeiro lugar, no caso de essa autoridade ter controlado e aceitado durante vários anos as declarações de IVA do sujeito passivo sem contestar, nas várias inspeções tributárias, a qualificação dessas operações como operações isentas de IVA; em segundo lugar, no caso de não ter informado o sujeito passivo da alteração introduzida na legislação nacional em vigor que, na sua versão anterior à alteração legislativa, referia expressamente as referidas operações entre as prestações de serviços isentas; e, em terceiro lugar, a decisão de reenvio refere-se à circunstância de, durante a inspeção tributária

[30] V., a este respeito, Acórdão de 17 de dezembro de 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, n.º 41 e jurisprudência referida).

de 2020 em causa, a Határ Diszkont ter pedido um parecer à autoridade tributária [31]. A Határ Diszkont recebeu uma resposta segundo a qual as despesas de comissão em causa deviam ser consideradas despesas acessórias de uma entrega de bens isenta de IVA e que, enquanto tais, estavam sujeitas ao tratamento da operação principal quanto ao regime de isenção de IVA.

71. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o princípio da proteção da confiança legítima faz parte dos princípios fundamentais da União [32]. O Tribunal de Justiça precisou que este princípio só pode ser invocado por um particular em cuja esfera uma autoridade administrativa tenha feito surgir esperanças fundadas devido a garantias precisas por ela fornecidas [33]. Este princípio pressupõe que os atos das autoridades administrativas tenham criado, no entendimento de um operador económico prudente e informado, uma confiança razoável e legítima [34].

72. Em primeiro lugar, coloca-se a questão da compatibilidade com o princípio da proteção da confiança legítima da falta de contestação, nas várias inspeções, da qualificação como operações isentas de IVA das atividades de gestão de reembolsos para a restituição dos montantes pagos a título de adiantamento do IVA.

73. Resulta da jurisprudência que a mera aceitação, mesmo durante vários anos, pela autoridade tributária nacional das declarações de IVA que não incluíam montantes relativos a certas operações, não vale como garantia precisa dada por essa administração sobre a não aplicação do IVA a essas operações e não pode, por conseguinte, criar uma confiança legítima a esse respeito [35]. Do mesmo modo, a mera aceitação durante vários anos das declarações de IVA de um sujeito passivo sem contestar, nas inspeções fiscais, a qualificação dessas operações como operações isentas de IVA não pode, em princípio, servir de garantia precisa. Tal mera aceitação não seria suficiente, por conseguinte, para criar uma confiança razoável no espírito de um operador económico normalmente prudente e informado, na não aplicação desse imposto a tais operações [36].

74. No entanto, no presente processo, resulta da decisão de reenvio que os relatórios das inspeções fiscais «demonstram claramente» que «a Administração Fiscal considerou durante anos que a [Határ Diszkont] emitia legalmente faturas isentas de IVA pelo serviço de gestão de reembolsos». Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio não fornece mais precisões a este respeito. Incumbe, portanto, a esse órgão jurisdicional verificar se os referidos autos continham «garantias precisas» nos termos da jurisprudência do Tribunal de Justiça acima referida, quanto ao tratamento fiscal do serviço de gestão de reembolsos em causa, se esse serviço — *quod non* — devia ser admitido no caso em apreço [37].

31 V. n.º 20 das presentes conclusões.

32 V. Acórdãos de 7 de junho de 2005, VEMW e o. (C-17/03, EU:C:2005:362, n.º 73 e jurisprudência referida), e de 14 de março de 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, n.º 23 e jurisprudência referida).

33 V., *inter alia*, 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 90 e jurisprudência referida).

34 V., a este respeito, as minhas Conclusões no processo BALTIC CONTAINER TERMINAL (C-376/23, EU:C:2024:616, n.º 68 e jurisprudência referida).

35 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).

36 Neste sentido, v., igualmente, 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).

37 A este respeito, saliento que não está excluído que, em certas situações específicas, uma prática da autoridade tributária relativa ao tratamento fiscal de certas operações possa criar expectativas fundadas num operador económico à luz desse tratamento, de modo que uma aplicação diferente com efeitos retroativos baseada numa alteração de parecer por parte dessa autoridade pode revelar-se problemática. Todavia, tendo em conta a resposta à primeira questão prejudicial que proponho, não considero necessário abordar aqui a delicada questão da determinação daquilo que constitui uma «garantia precisa» da autoridade tributária no âmbito de inspeções tributárias relativas a períodos fiscais anteriores.

75. No que respeita, em segundo lugar, à falta de informação quanto à alteração introduzida na legislação nacional em vigor, não vejo como é que esta eventual omissão poderia constituir uma «garantia precisa» geradora de esperanças fundadas na aceção da jurisprudência referida no n.º 71 das presentes conclusões. Por outro lado, não parece existir nenhuma obrigação da autoridade tributária de informar os sujeitos passivos das alterações à legislação fiscal, de que os operadores económicos normalmente prudentes e informados deveriam ter conhecimento.

76. Em terceiro lugar, a informação prestada pela autoridade tributária em resposta ao pedido da Határ Diszkont também não pode, na minha opinião, ser qualificada no caso em apreço de «garantia precisa» que dê origem a esperanças fundadas. Com efeito, como salienta o próprio órgão jurisdicional de reenvio, este parecer — que, aliás, era de natureza não vinculativa — foi enviado durante a inspeção tributária (e em razão dessa inspeção). Essa informação «*ex post*» e de natureza não vinculativa não pôde, assim, ter consequências nas operações já realizadas que eram objeto da inspeção tributária.

3. Quanto à quarta questão prejudicial

77. No âmbito da sua quarta questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à interpretação dos artigos 73.º e 78.º da Diretiva IVA no que respeita ao valor tributável a tomar em consideração no caso em apreço, bem como ao método de cálculo do IVA. Em especial, tendo em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se quanto à abordagem adotada pela autoridade tributária que consiste em considerar, no caso em apreço, as despesas de comissão como um montante líquido e não como um montante bruto que inclui o IVA. Haveria que responder a esta questão apenas se, em caso de resposta afirmativa às três primeiras questões, as referidas atividades de gestão de processos fossem ser consideradas uma prestação de serviços tributável e não isenta.

78. A este respeito, recordo que, nos termos do artigo 73.º da Diretiva IVA, o valor tributável compreende «tudo o que constitui a contraprestação» que o fornecedor tenha recebido ou deva receber. A contraprestação corresponde ao preço acordado que o destinatário da prestação paga pela mesma. Em seguida, o artigo 78.º, alínea a), da Diretiva IVA esclarece que todos os impostos, *com exceção do próprio IVA*, são incluídos no valor tributável. A este valor tributável aplica-se a taxa de IVA *ad hoc* (artigo 93.º dessa diretiva). O artigo 1.º, n.º 2, da referida diretiva refere ainda mais claramente que em cada operação é exigível o IVA, que é calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, com prévia dedução do montante do imposto [38].

79. Tal implica que, para efeitos do cálculo do valor tributável, o IVA deve ser deduzido de qualquer contraprestação, na aceção do artigo 73.º da Diretiva IVA, em conformidade com o artigo 78.º, alínea a), da referida diretiva, tal como é devido por força da lei [39].

[38] V. as minhas Conclusões no processo Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilidade de correção em caso de taxas erradas) (C-606/22, EU:C:2023:893, n.º 29).

[39] V. as minhas Conclusões no processo Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilidade de correção em caso de taxa incorreta) (C-606/22, EU:C:2023:893, n.º 30).

80. Resulta de todas estas considerações que em cada preço (bruto) acordado, o IVA esteja sempre incluído no montante (correto) legalmente previsto. O facto de as partes contratuais terem ou não conhecimento deste facto não é relevante para o imposto devido ao credor fiscal [40].

81. Assim, o Tribunal de Justiça declarou expressamente que é um corolário do artigo 78.º, 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 [41].

82. No presente processo, no caso de as atividades de gestão dos reembolsos em causa deverem — *quod non* — ser consideradas uma prestação de serviços tributável e não isenta, o preço acordado, ou seja, 15 % dos montantes pagos a título de adiantamento do IVA e em seguida restituídos, deve ser considerado um preço bruto que inclui o IVA. O valor tributável sobre o qual, em seguida, haveria que aplicar a taxa de IVA deveria ser calculado em conformidade. A circunstância de o sujeito passivo ter eventualmente considerado erradamente as operações em causa como isentas e de, por conseguinte, em seu entender, a taxa de imposto aplicável a estas operações dever ser igual a zero não é pertinente a este respeito.

VI. Conclusão

83. À luz das considerações que precedem, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais submetidas pelo Szegedi Törvényszék (Tribunal Regional de Szeged, Hungria) do seguinte modo:

O artigo 1.º, n.º 2, e o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), 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

as diligências de gestão de reembolsos, efetuadas pelo vendedor, para a restituição dos montantes pagos a título de adiantamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) por adquirentes não residentes na União Europeia no âmbito de operações, isentas de IVA, relativas a entregas de bens subsequentemente exportados por estes, não dão lugar a uma prestação de serviço específica e autónoma das referidas entregas. Consequentemente, estas atividades não são tributáveis nos termos da diretiva, uma vez que constituem uma mera aplicação da isenção e não representam o exercício de uma atividade económica específica diferente da relativa à entrega de bens.

[40] V. as minhas Conclusões no processo Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilidade de correção em caso de taxa incorreta) (C-606/22, EU:C:2023:893, n.º 32). V., igualmente, Acórdão de 21 de março de 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilidade de correção em caso de taxas erradas) (C-606/22, EU:C:2024:255, n.º 26 e jurisprudência referida).

[41] Acórdão de 21 de março de 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilidade de correção em caso de taxas erradas) (C-606/22, EU:C:2024:255, n.º 27).