Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 3 de outubro de 2019[1]

Processo C-401/18

Herst, s.r.o.
contra
Odvolací finanční ředitelství

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga, República Checa)]

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Produtos sujeitos a impostos especiais de consumo — Isenção das entregas de bens expedidos ou transportados no interior da União — Operação em cadeia — Imputação da deslocação de produtos a uma entrega integrada numa cadeia de entregas — Transporte de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto — Primado do direito da União — Limites de uma interpretação conforme ao direito da União — Princípio *in dubio mitius*»

I. Introdução

1. No cerne do presente processo está, uma vez mais, a questão, de importância prática primordial, de saber qual das operações constante de uma cadeia de entregas transfronteiriça com *várias* operações deve ser tratada como uma entrega intracomunitária isenta de imposto quando apenas existe *uma* deslocação física de produtos. Uma vez que a recorrente no processo principal invoca o direito à dedução do IVA pago a montante, esta defende não ter recebido *nenhuma* entrega intracomunitária isenta de imposto.

2. Apesar de o Tribunal de Justiça já se ter pronunciado, em várias ocasiões[2], sobre tais situações, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a atual jurisprudência do Tribunal de Justiça ainda não permite inferir quaisquer critérios claros quanto à determinação do lugar e à imputação da isenção a uma das entregas numa cadeia de entregas. Um critério aplicável neste contexto é a transferência de poder de disposição. A este respeito, o presente processo apresenta a particularidade de o combustível fornecido ter circulado em regime de suspensão do imposto. No entanto, o Tribunal de Justiça já decidiu no Acórdão Arex que esta situação é irrelevante para efeitos de IVA[3].

1 Língua original: alemão.

2 O Tribunal de Justiça já teve oportunidade de apreciar em vários processos a questão da imputação da deslocação de bens a uma entrega no âmbito de uma denominada operação em cadeia intracomunitária: v., designadamente, Acórdãos de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027); de 21 de fevereiro de 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84); de 26 de julho de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599); de 27 de setembro de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786); e de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 Acórdão de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

3. Por conseguinte, o presente processo confere novamente ao Tribunal de Justiça a possibilidade de clarificar os critérios aplicáveis à imputação da deslocação de bens a uma determinada entrega no âmbito da cadeia de vendas e de assegurar uma maior segurança jurídica a este respeito.

4. Além disso, são colocadas questões relacionadas com o princípio constitucional *in dubio mitius* na República Checa. Segundo este princípio, caso existam objetivamente várias interpretações, as normas de direito fiscal devem ser sempre interpretadas a favor do sujeito passivo. Nos casos em que a interpretação mais favorável ao sujeito passivo não corresponde à interpretação conforme com o direito da União, coloca-se a questão da relação entre o direito constitucional nacional e o direito da União.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

5. O quadro jurídico da União é definido pelas disposições 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») [4].

6. O artigo 2.º da Diretiva IVA dispõe o seguinte:

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

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

[…]»

7. A «entrega de bens» é definida no artigo 14.º, n.º 1, da mesma diretiva como a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

8. O artigo 32.º, n.º 1, da Diretiva IVA regula o lugar da entrega e dispõe o seguinte:

«Caso os bens sejam expedidos ou transportados pelo fornecedor, pelo adquirente ou por um terceiro, considera-se lugar da entrega o lugar onde se encontram os bens no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente.»

9. O capítulo IV do título IX da referida diretiva, intitulado «Isenções», regula o seguinte no artigo 138.º, n.º 1:

«Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.»

4 JO 2006, L 347, p. 1.

B. Direito checo

10. No que respeita à legislação checa aplicável, importa remeter, em particular, para o § 64 da Lei Relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado [5], através do qual a República Checa transpôs o artigo 138.º da Diretiva IVA. O direito à dedução previsto nos artigos 167.º e segs. da Diretiva IVA foi transposto pelos §§ 72 e segs. da Lei Relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado.

11. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio faz referência ao princípio constitucional *in dubio mitius* (em caso de dúvida, deve escolher-se a solução mais favorável), que tem por objetivo reduzir o impacto da insegurança jurídica sobre os destinatários de normas jurídicas ambíguas nos casos em que o Estado — na qualidade de responsável pelo conteúdo e pela clareza da legislação em vigor — lhes impõe obrigações.

12. A legislação fiscal checa prevê, portanto, que, existindo várias interpretações de uma norma de direito público, deve aplicar-se aquela que não restrinja ou restrinja o menos possível os direitos e liberdades fundamentais. O órgão jurisdicional de reenvio considera que a regulamentação determinante para a apreciação do presente processo não é clara. Por conseguinte, a dedução do imposto pago a montante deveria, desde logo, ser concedida, em conformidade com o direito nacional, com base no princípio *in dubio mitius*.

III. Matéria de facto e pedido de decisão prejudicial

13. A recorrente no processo principal (Herst, s.r.o; a seguir «Herst») solicita ao órgão jurisdicional de reenvio a dedução do IVA pago a montante. A Herst opera, nomeadamente, no setor do transporte rodoviário e é proprietária de várias estações de serviço. Utilizando viaturas próprias, a Herst transporta combustível de outros Estados-Membros (Áustria, Alemanha, Eslováquia, Eslovénia) para o lugar de destino, a República Checa. Durante o transporte, os bens são vendidos diversas vezes, sendo, todavia, transportados apenas uma vez (pela Herst) até ao comprador final na República Checa.

14. Em muitos casos, a Herst atuava como comprador final do combustível. Esta adquiria o combustível a fornecedores registados para efeitos de IVA na República Checa. Ao agir deste modo, a Herst encontrava-se no final da cadeia de entregas. Noutros casos, a Herst vendia o combustível aos seus próprios clientes. Nestas situações, a Herst encontrava-se no meio de uma cadeia de entregas. Esta não faturava aos seus fornecedores o custo do transporte, adquirindo antes o combustível a preços que não incluíam o transporte.

15. Em regra, a Herst efetuava encomendas a fornecedores checos que tinham comprado, ou ainda compravam, combustível a uma refinaria situada noutro Estado-Membro. Nessas encomendas, a recorrente indicava o terminal onde iria recolher os bens, a data e, se fosse o caso, o tempo de carregamento, o nome do motorista, o número de matrícula da viatura e reboque, a quantidade de combustível pedida e o lugar de descarregamento.

16. Após pagamento da fatura antecipada, a Herst podia levantar os bens com base em instruções dos fornecedores checos. A Herst recolhia o combustível diretamente em terminais de refinaria noutros Estados-Membros. Nenhum dos contratantes envolvidos na cadeia de entregas estava presente no momento da recolha. Em seguida, a Herst transportava o combustível para a República Checa, onde era efetuado o desalfandegamento após passar a fronteira. O combustível era introduzido em livre prática no que respeita a impostos especiais de consumo e a recorrente continuava a viagem para o lugar de descarregamento, ou seja, as suas próprias estações de serviço ou as estações de serviço dos seus clientes.

5 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Lei n.º 235/2004, Relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado).

17. Na sequência de uma inspeção fiscal relativa ao período compreendido entre novembro de 2010 e maio de 2013 e julho e agosto de 2013, as autoridades tributárias concluíram que a recorrente tinha requerido uma dedução fiscal para as entregas de combustível como se tivessem sido efetuadas no próprio país. No entanto, segundo a autoridade tributária, a entrega de bens não ocorreu na República Checa, mas noutros Estados-Membros, onde o combustível se encontrava à data em que foi iniciada a sua expedição ou transporte. Consequentemente, tratava-se de uma entrega intracomunitária isenta de imposto, efetuada à Herst, relativamente à qual esta não tinha direito a dedução.

18. Uma vez que a própria recorrente recolheu os bens adquiridos noutros Estados-Membros e os transportou a expensas próprias para a República Checa com o objetivo de exercer a sua atividade económica, a autoridade tributária considerou a entrega de bens entre os fornecedores checos e a recorrente uma entrega que envolvia o transporte de bens. Por conseguinte, a autoridade tributária anulou as deduções fiscais incorretamente pedidas e fixou novamente o montante de IVA devido através de avisos de liquidação adicional relativos aos períodos de IVA individuais verificados. Simultaneamente foi aplicada uma coima à Herst.

19. A recorrente interpôs recurso dos avisos de liquidação adicional, no qual chamou a atenção, em particular, para o facto de que o combustível era transportado entre Estados-Membros em regime de suspensão do imposto. O transporte tinha sido realizado sob controlo aduaneiro. Os bens só foram introduzidos em livre prática num único Estado-Membro, após o transporte estar completo, tendo apenas aqui sido objeto de uma entrega sujeita a imposto. Assim, a possibilidade de a recorrente já ter adquirido direitos relativos aos bens no lugar de partida do transporte (isto é, no estrangeiro) está excluída.

20. Nas decisões impugnadas, a autoridade tributária confirmou os avisos de liquidação. A Herst interpôs recurso das decisões impugnadas. O Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga, República Checa) suspendeu a instância e submeteu à apreciação do Tribunal de Justiça várias questões a título prejudicial, nos termos do artigo 267.º TFUE. Na sequência do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça no processo Arex [6], o Krajský soud v Praze reduziu, a pedido do Tribunal de Justiça, o seu pedido de decisão prejudicial às três seguintes questões:

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

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

6 Acórdão de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

3) Se for possível aplicar o princípio *in dubio mitius*: Era possível, em termos dos limites estabelecidos pelo direito da União Europeia à data em que as operações tributáveis ocorreram neste processo (novembro de 2010 a maio de 2013), considerar que, quer para efeitos da Diretiva IVA quer para efeitos da Diretiva Impostos Especiais, o conceito jurídico de entrega de bens ou transporte de bens tinha (ou não) o mesmo conteúdo objetiva e juridicamente incerto e passível de duas interpretações?»

21. No processo no Tribunal de Justiça, apresentaram observações escritas a Herst, a República Checa e a Comissão Europeia.

IV. Apreciação jurídica

A. Quanto à primeira questão

22. A primeira questão diz respeito ao artigo 138.º da Diretiva IVA, que prevê a isenção das entregas intracomunitárias. A questão de saber se o direito à dedução do IVA foi corretamente negado à Herst depende, em última instância, de essa isenção se verificar ou não. Isto porque, caso a entrega à Herst esteja efetivamente isenta, esta também não terá direito à dedução do IVA a este respeito. A Herst terá antes de recorrer à via cível para obter o reembolso do IVA pago indevidamente aos seus fornecedores.

1. Clarificação da primeira questão prejudicial

23. As regras da Diretiva IVA quanto à entrega transfronteiriça de bens visam a concretização da aplicação do princípio do país de destino. De acordo com este princípio, visa-se garantir que o IVA seja pago enquanto imposto especial de consumo no Estado-Membro onde ocorre o consumo final. Por este motivo, quando se verifica uma entrega transfronteiriça nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), i), e do artigo 40.º, da Diretiva IVA, a aquisição do bem é tributada no país de destino. Contudo, para evitar a dupla tributação, a entrega do mesmo bem deve ser previamente isenta no país de origem [7]. A entrega intracomunitária e a aquisição intracomunitária constituem, por conseguinte, a mesma operação financeira [8].

24. O verdadeiro problema surge, porém, quando existem várias entregas (cadeia de entregas), mas o produto só é transportado (do primeiro para o último operador que integra a cadeia de entregas) uma única vez (operação em cadeia). Neste caso, devem efetivamente ser tidas em conta várias entregas intracomunitárias, embora, a isenção prevista no artigo 138.º da Diretiva IVA só possa ser aplicada a uma entrega [9]. Neste sentido, a entrega intracomunitária isenta determina o lugar das entregas subsequentes e precedentes na cadeia de entregas [10]. Em conformidade com o artigo 32.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, este lugar é o país de origem para todas as entregas anteriores à entrega intracomunitária isenta, e o país de destino para todas as entregas posteriores [11]. É, pois, fundamental determinar a qual das entregas constante da cadeia de entregas pode ser imputado o transporte transfronteiriço.

7 V., a este respeito, as minhas Conclusões no processo AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, n.º 28) e no processo EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, n.ºs 23 a 25).

8 Acórdãos de 26 de julho de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, n.º 31); de 18 de novembro de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, n.º 28); e de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548, n.ºs 23 e 24).

9 Acórdãos de 26 de julho de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, n.º 34), e de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, n.º 45), bem como as minhas Conclusões no processo AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, n.º 55) e no processo EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, n.º 35).

10 Acórdão de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, n.º 50).

11 Acórdão de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, n.º 50).

25. Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende conhecer os critérios que podem e devem reger essa imputação.

26. O facto de a Herst ter transportado e despachado os bens no quadro de um regime aduaneiro especial (o regime de suspensão do imposto) é, em princípio, irrelevante para essa imputação. Com efeito, como o Tribunal de Justiça já declarou no processo Arex [12], a questão da imputação da isenção a uma das entregas é uma questão que releva unicamente do âmbito do IVA, cujos elementos não são alterados pelo regime de suspensão do imposto. A questão de saber qual das entregas numa cadeia de entregas deve ser considerada a entrega isenta a nível intracomunitário, deve, por conseguinte, ser determinada segundo as regras gerais em matéria de IVA.

27. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta ainda se o vendedor (B) que se encontra no meio da cadeia de entregas com dois níveis (A — B — Herst) adquire o poder de disposição dos bens, mesmo que se limite a garantir ao seu cliente (no caso em apreço, a Herst) o acesso aos bens — que ainda se encontram com A (isto é, o seu fornecedor) — e que a Herst efetue o transporte subsequente a expensas próprias.

28. Contudo, para efeitos da dedução do imposto pago a montante pela Herst é, neste contexto, decisivo saber se o lugar da entrega de B à Herst se situa na República Checa. Com efeito, só neste caso é que a entrega seria aí tributável e sujeita a imposto. A menção do IVA checo na fatura da Herst seria então válida e a Herst poderia proceder à dedução correspondente do imposto pago a montante.

29. No entanto, tal pressupõe que a primeira entrega (A — B) deva ser considerada uma entrega intracomunitária isenta. Só assim o lugar da primeira entrega, na aceção do artigo 32.º da Diretiva IVA, se situa no Estado-Membro de partida do transporte, ao passo que o lugar da entrega subsequente (B — Herst) se situa no Estado-Membro de termo do transporte (no caso em apreço, a República Checa) [13].

2. Imputação do transporte transfronteiriço a uma das entregas

30. É, pois, necessário esclarecer se o transporte transfronteiriço pode ser imputado à entrega precedente (A — B), mesmo que a Herst tenha transportado os bens diretamente de A para si (ou para os seus clientes).

31. Tomando por base a atual jurisprudência do Tribunal de Justiça, aplica-se a consideração de que, no caso de uma cadeia com uma única deslocação física de bens, apenas uma das entregas pode ser qualificada como entrega intracomunitária e, por conseguinte, isenta [14]. Para determinar qual das entregas é a entrega intracomunitária isenta é necessário saber a qual das entregas deve ser imputada o transporte transfronteiriço. Todas as outras entregas constantes da cadeia de vendas que não apresentam este elemento suplementar do transporte transfronteiriço devem, por conseguinte, ser consideradas operações nacionais.

12 Acórdãos de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, n.os 66 e segs. e n.os 73 e 74); v., igualmente, as minhas Conclusões no processo AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, n.os 69 e segs.).

13 Acórdão de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, n.os 40, 42 e 50).

14 Acórdãos de 26 de julho de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, n.º 34), e de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, n.º 45), bem como as minhas Conclusões no processo AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, n.º 55) e no processo EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, n.º 35).

a) Importância da propriedade e do poder de disposição

32. Tendo em conta a questão específica colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio a respeito do poder de disposição da empresa intermediária (B) numa cadeia de entregas, importa, todavia, começar por esclarecer, uma vez mais, que essa empresa, quando faz parte de uma cadeia de entregas, adquire naturalmente também o poder de disposição para efeitos de IVA e transfere esse poder aos seus clientes (no caso em apreço, a Herst).

33. Resulta claramente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que numa cadeia de entregas, com um único transporte, existem várias entregas cujo lugar de entrega deve ser determinado distintamente [15]. Se uma entrega nos termos do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA se definir pelo facto de o fornecedor transferir ao destinatário o poder de disposição, então, a empresa intermediária deverá igualmente ter adquirido (pelo menos por um segundo teórico) o poder de disposição. Caso contrário, não existiriam duas entregas, mas, no máximo, uma entrega e uma prestação de serviços. Assim, é suficiente que a empresa intermediária (B) garanta «simplesmente» ao seu cliente (a Herst) o acesso aos bens em causa, que ela própria adquiriu anteriormente (mas que ainda não recolheu), para assumir uma transferência do poder de disposição de A para B e, em seguida, de B para a Herst.

34. Esta conclusão (várias entregas têm igualmente como consequência lógica várias transferências do poder de disposição) não é tão-pouco alterada se o direito civil nacional permitir a aquisição direta da propriedade desde o primeiro operador (A) até ao último operador numa cadeia de entregas (no caso em apreço: a Herst). O artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA não se refere, pelo menos em algumas versões linguísticas [16], especificamente à aquisição do direito de propriedade, mas sim ao facto de se ter realizado a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo «como proprietário». Todavia, dispor de uma coisa «como proprietário» não significa necessariamente o mesmo do que a aquisição da propriedade. Por um lado, neste último caso, dispor-se-ia de um bem, não «como um» proprietário mas «como o proprietário». Por outro, no caso contrário, o conceito de entrega para efeitos de IVA dependeria do respetivo entendimento de propriedade a nível nacional. No entanto, o conceito de «entrega de um bem» não se refere à transferência da propriedade nas formas previstas no direito interno aplicável [17].

35. Depreende-se, desde logo, claramente, das considerações que precedem que a questão de saber se e quando ocorre a *transferência da propriedade em direito civil* para a empresa intermediária (B) ou para a última empresa da cadeia (a Herst) é, em princípio, irrelevante. Como a Comissão salientou acertadamente, a propriedade formal não é determinante. A aquisição da propriedade pode, quando muito, ser pertinente como indicador no quadro de uma apreciação global, visto que, na grande maioria dos casos, a obtenção do poder de disposição é acompanhada da aquisição da propriedade.

15 V. Acórdãos de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, n.º 70); de 26 de julho de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, n.ºs 34 a 36); e de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, n.º 50).

16 O que se verifica na versão alemã («wie ein Eigentümer») e na versão francesa («comme un propriétaire»); diferentemente, porém, da versão inglesa («as owner») e da versão estónia («"Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek»).

17 Acórdãos de 2 de julho de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, n.º 29); de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, n.º 39); de 6 de fevereiro de 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, n.º 32); e de 8 de fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, n.ºs 7 e 8).

36. É também com base neste entendimento que se deduz o sentido da declaração do Tribunal de Justiça, no Acórdão Arex [18], quanto à eventual aquisição da propriedade nos termos do direito checo pela Arex. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça considerou relevante para efeitos da decisão saber se a propriedade já tinha sido adquirida com o carregamento do combustível pelo destinatário da prestação responsável pelo transporte (a Arex). A aquisição da propriedade pelo transportador é, então, um indicador muito importante para uma entrega, mas não é, por si só, determinante [19].

37. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que não é, por si só, determinante saber quem era o proprietário do bem na aceção do direito nacional durante o transporte, ou quem detém o efetivo domínio material sobre o bem [20]. O Tribunal de Justiça decidiu igualmente que o simples facto de o bem já ter sido revendido ainda não permite concluir que o transporte deve ser imputado à entrega diretamente subsequente [21]. A este respeito, a simples revenda não assume relevância para a imputação da deslocação de bens a uma das entregas.

38. O poder de disposição na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA é, portanto, concebido de forma mais ampla do que a propriedade em direito civil. No entanto, como esta última, o poder de disposição não é excluído por restrições de ordem jurídica. Do mesmo modo que os direitos de, por exemplo, um locatário não excluem o poder de disposição do proprietário, as restrições de ordem jurídica aplicáveis em matéria de disposição no âmbito de um procedimento aduaneiro não obstam ao poder de disposição do adquirente na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

39. A título intercalar, pode, por conseguinte, concluir-se que o momento de aquisição da propriedade no direito nacional não é decisivo para a imputação do transporte a uma das entregas em causa e, portanto, para a determinação da entrega intracomunitária isenta.

b) Imputação concreta do transporte transfronteiriço numa cadeia de entregas

40. De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a imputação do transporte transfronteiriço a uma entrega numa cadeia de vendas — no caso em apreço, a uma das duas entregas (A a B ou B à Herst) — deve, pelo contrário, ser realizada com base numa apreciação global de todas as circunstâncias particulares do caso concreto [22].

41. No caso das operações em cadeia, deve, nomeadamente, ser tido em consideração por quem, ou em nome de quem, o transporte é efetuado [23]. No meu entender, importa ter em conta quem assume o risco pela destruição acidental do bem durante o transporte [24].

18 V. Acórdão de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, n.º 78).

19 V., neste sentido, Acórdãos de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, n.º 40), e de 27 de setembro de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, n.ºs 32 e segs.), em que a transferência de propriedade não assume, de modo algum, relevância e que se centrou mais na comunicação da intenção de revenda.

20 É ponto assente que um transportador, a título de exemplo, detém o efetivo domínio material sobre o bem, não enquanto fornecedor interveniente mas enquanto transportador para um fornecedor. V., neste sentido, Acórdão de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, n.º 40).

21 Acórdão de 27 de setembro de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, n.ºs 36 e 37).

22 Acórdãos de 21 de fevereiro de 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, n.º 32); de 26 de julho de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, n.º 35); de 27 de setembro de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, n.º 32); de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, n.º 27); bem como as minhas Conclusões no processo AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, n.ºs 58 e segs.) e no processo EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, n.º 56).

23 Neste sentido, v., também, Acórdão de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, n.º 40, *in fine*).

24 V., desde logo, as minhas Conclusões no processo AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, n.º 60).

42. Neste sentido, o Tribunal de Justiça declarou, numa série de casos relativos a uma cadeia de vendas composta por dois elos (A — B — C), que o transporte já não pode ser imputado à «primeira» entrega quando o poder de dispor do bem como proprietário já tinha sido transferido antes do transporte para o comprador final (C), isto é, o destinatário da «segunda» entrega (B — C) [25].

43. Quem já dispõe desde logo do bem «como proprietário» irá também assumir, em regra, o risco pela sua destruição acidental. Isto porque o direito de dispor livremente de um bem, nomeadamente destruir ou utilizá-lo, constitui uma expressão típica das faculdades de um proprietário [26]. A este respeito, também a Comissão, nas suas observações, faz acertadamente referência ao poder jurídico de decisão sobre um bem. O reverso deste poder é, porém, também o facto de o proprietário assumir o risco pela destruição acidental do bem (objeto do seu poder jurídico de decisão).

44. Neste contexto, pode-se partir do pressuposto de que quem tem de assumir o risco da destruição acidental, tem também o poder, na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, de dispor do bem como proprietário [27].

45. É certo que — como alega a República Checa — a questão de quem assume o risco pela destruição acidental nem sempre é, enquanto questão jurídica, fácil de responder. Todavia, dar uma resposta é mais simples e dá origem a uma maior segurança jurídica do que uma apreciação global, em que não é claro quais os critérios que devem ser decisivos e como devem ser ponderados.

46. Pelo contrário, a assunção do risco permite, da forma mais simples, tirar conclusões quanto ao papel desempenhado pela parte em causa numa cadeia de entregas [28]. Isto porque uma presunção de facto indicia que a pessoa que *entrega* um bem *a uma outra*, e assume o risco pela destruição acidental deste bem durante a entrega, também age do ponto de vista jurídico como fornecedor (e não apenas como expedidor para outra pessoa). No entanto, se essa pessoa for o fornecedor da entrega transfronteiriça, também a sua entrega deve ser a entrega intracomunitária isenta.

47. Neste sentido, a tomada a cargo dos custos de transporte pela Herst no presente caso pode ser unicamente considerada um indicador de que esta última agiu por sua própria conta como fornecedor. No entanto, uma vez que o comprador suporta sempre, em regra, os custos de transporte do ponto de vista económico (quer através do preço, quer sob a forma de custos adicionais), este indicador não é imperativo. No caso em que o vendedor consegue (no caso em apreço, B) adicionar os custos de transporte ao preço, e a Herst assume, todavia, o risco pela destruição adicional durante o transporte, o transporte transfronteiriço deve, não obstante, imputar-se à Herst.

48. Tal aplica-se independentemente da questão de saber quem executa externamente os transportes em tais casos (na maior parte dos casos já decididos, este transporte era realizado pela empresa intermediária) [29], e é independente de saber como deve ser classificada, para efeitos legais, a relação da pessoa que detém o poder de disposição [30] (isto é, se já é proprietário ou apenas tem o direito de transmissão da propriedade).

25 V. Acórdãos de 26 de julho de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, n.º 36), de 27 de setembro de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, n.º 34), e de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, n.º 33).

26 V., desde logo, as minhas Conclusões no processo AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, n.º 62) e no processo EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, n.º 58).

27 V., a este respeito, igualmente, desde logo, as minhas Conclusões no processo AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, n.º 62).

28 V., a este respeito, igualmente, desde logo, as minhas Conclusões no processo AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, n.º 73).

29 O transportador ou expedidor não tem o direito de dispor do bem como proprietário, v. Acórdãos de 20 de junho de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, n.º 88), e de 3 de junho de 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, n.º 25).

30 Neste sentido, Acórdãos de 20 de junho de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, n.º 86), e de 3 de junho de 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, n.º 24).

49. Para o processo principal tal significa que é decisivo saber se, antes do transporte transfronteiriço do combustível, a Herst já tinha o poder de disposição do mesmo, de uma forma que implicaria que assumia o risco pela sua destruição acidental. Não se pode excluir que isso já tenha sido acompanhado de uma transferência de propriedade aquando do carregamento no terminal de refinaria, visto que, regra geral, o proprietário de uma coisa também assume o risco pela sua perda. Assim, numa cadeia de entregas com dois níveis, a segunda entrega (B — Herst) seria a entrega isenta e a Herst não teria direito a deduzir o IVA pago a montante.

50. Pelo contrário, se o bem tivesse sido revendido antes do transporte e existisse, deste modo, uma cadeia de entregas com três níveis (A — B — Herst — D), o resultado seria ligeiramente diferente. Com efeito, seria uma empresa intermediária na cadeia de entregas e não a última empresa que efetuaria o transporte. Neste caso, seria a sua entrega (isto é, a terceira entrega Herst — D) — assumindo a Herst o risco de destruição acidental durante o transporte — a entrega transfronteiriça e, por conseguinte, a entrega isenta [31]. Também neste caso, a Herst não poderia invocar qualquer direito à dedução do IVA pago a montante a título de entrega precedente na República Checa, mas sim apenas no país de partida do transporte.

51. No entanto, é igualmente possível considerar o momento da transferência do risco (com ou sem uma aquisição simultânea da propriedade nos termos do direito civil) de um outro modo. Assim, o órgão jurisdicional de reenvio indica que, à luz dos contratos normalmente celebrados no setor, a aquisição da propriedade e desta forma, potencialmente, também a transferência do risco para o comprador que assegura o transporte, ocorre apenas no momento da introdução em livre prática dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

52. Se assim fosse, então, durante o transporte transfronteiriço (ou seja, da refinaria até à introdução das mercadorias em livre prática na República Checa), a Herst teria apenas atuado como expedidora [32]. Tal seria efetivamente pouco habitual, mas não de excluir. O artigo 32.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA permite igualmente esta situação, uma vez que, nos termos desta disposição, o bem pode ser transportado pelo fornecedor (no caso vertente, A e B), pelo adquirente (no caso vertente, B e a Herst) ou por um terceiro (isto é, um expedidor; no caso em apreço, a Herst em relação a A ou em relação a B). Nesse caso, o transporte na aceção do artigo 32.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA deveria ser imputado ou à entrega de A a B ou à entrega de B à Herst.

53. A questão de saber se a entrega efetuada por B à Herst teria, então, tido lugar na República Checa depende da imputação do transporte à primeira entrega (de A a B), o que pressupõe que a primeira empresa (A) assumiu o risco de perda aquando da entrega transfronteiriça. Esta última situação seria pouco habitual, uma vez que A autorizou efetivamente B a recolher os bens também por meio de um terceiro (no caso em apreço, a Herst), que A não conhece. À primeira vista, não é clara a razão pela qual, nessa situação, A deveria assumir o risco pela destruição acidental, mesmo após a recolha.

54. No entanto, o Tribunal de Justiça não pode pronunciar-se sobre quem assumiu o risco de perda durante o transporte transfronteiriço. Esta apreciação compete, antes, ao órgão jurisdicional de reenvio [33].

31 O legislador da União procura regular esta situação (transporte pela empresa intermediária), de um modo novo e juridicamente mais seguro, através de uma ficção do novo artigo 36.º-A da Diretiva IVA (JO 2018, L 311, p. 3), que deve ser transposto até 1 de janeiro de 2020.

32 No mesmo sentido, Acórdão de 20 de junho de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, n.º 89).

33 V., neste sentido, também, Acórdãos de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, n.º 45), e de 27 de setembro de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, n.º 37).

3. Conclusão

55. Em suma, pode concluir-se que, para imputar a única deslocação de bens transfronteiriça a uma determinada entrega numa operação em cadeia, é decisivo saber quem assume o risco pela perda acidental do bem durante o transporte transfronteiriço do mesmo. Esta entrega é a entrega intracomunitária isenta, cujo lugar se situa no lugar do início do transporte. A questão de saber quem é o proprietário nos termos do direito civil durante o transporte ou se o transporte foi efetuado ao abrigo de um regime aduaneiro especial, não se afigura, porém, determinante.

B. Quanto à segunda e à terceira questões prejudiciais

1. Quanto à admissibilidade e ao sentido de ambas as questões

56. A segunda e a terceira questões dizem respeito, em última análise, à relação entre uma diretiva e o direito nacional. É certo que o princípio *in dubio mitius* em matéria fiscal exige que seja sempre escolhida a interpretação mais favorável ao sujeito passivo de uma lei nacional. Condição prévia para tal é, porém, que essa norma jurídica permita objetivamente várias interpretações.

57. Contudo, não é possível depreender claramente do pedido de decisão prejudicial se esta é efetivamente a situação do caso em apreço. Curiosamente, a pertinência deste princípio não foi mencionada no pedido de decisão prejudicial na origem do processo AREX [34], ainda que os factos subjacentes e a maioria das questões sejam praticamente idênticos. Isto opõe-se, em certa medida, à afirmação do órgão jurisdicional de reenvio de que objetivamente são possíveis várias interpretações ao abrigo do direito nacional.

58. Não obstante, a posição defendida pela República Checa, segundo a qual o pedido de decisão prejudicial é, desde logo, inadmissível por este motivo, deve ser rejeitada. Com efeito, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as questões relativas à interpretação do direito da União submetidas pelo juiz nacional gozam de uma presunção de pertinência. O juiz nacional estabelece sob sua própria responsabilidade o quadro regulamentar e factual em que coloca as suas questões relativas à interpretação do direito da União. O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre um pedido apresentado por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas [35].

59. Ainda que — como a Comissão salienta com razão — haja dúvidas quanto à aplicação do princípio *in dubio mitius* no caso em apreço, não é possível afirmar que estamos perante um cenário hipotético. Consequentemente, o Tribunal de Justiça deve responder à questão jurídica subjacente.

34 Acórdão de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

35 Acórdãos de 17 de setembro de 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, n.º 32); de 30 de abril de 2014, Pfleger e o. (C-390/12, EU:C:2014:281, n.º 26); de 22 de junho de 2010, Melki e Abdeli (C-188/10 e C-189/10, EU:C:2010:363, n.º 27); e de 22 de janeiro de 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, n.º 19).

60. A República Checa transpôs em larga medida a Diretiva IVA. Os conceitos da Diretiva IVA e a sua interpretação são suficientemente claros. Todavia, verifica-se uma certa insegurança jurídica quanto à imputação da isenção fiscal a uma das entregas na cadeia de entregas e à subsequente determinação do lugar das restantes entregas. Isto é demonstrado pelas muitas decisões entretanto proferidas pelo Tribunal de Justiça a este respeito [36], bem como pelo novo artigo 36.º-A da Diretiva IVA que deve ser transposto até 1 de janeiro de 2020 [37].

61. No caso de a regulamentação nacional permitir objetivamente, por meio da interpretação, uma outra imputação da isenção fiscal a uma outra entrega e de daqui resultar que o lugar da prestação será objetivamente, no caso em apreço, a República Checa, coloca-se a questão da relação entre o princípio constitucional *in dubio mitius* e a Diretiva IVA. Há, pois, que determinar se a interpretação mais favorável do direito nacional prevista no direito constitucional nacional pode impedir uma interpretação do direito nacional menos favorável ao sujeito passivo, mas conforme com o direito da União.

2. Inexistência da questão do primado do direito da União

62. Uma análise superficial poder-nos-ia levar a responder esta questão pela negativa, tendo em conta o primado do direito da União [38]. No entanto, isto ignoraria o facto de que a questão suscitada pelo órgão jurisdicional de reenvio — na medida em que esta questão se coloque efetivamente — não diz respeito ao primado do direito da União. Com efeito, o primado do direito da União constitui uma regra de conflito de leis [39], que diz respeito à relação entre duas disposições aplicáveis por si só. Isto não sucede, contudo, no presente caso.

63. A Diretiva IVA não é um regulamento, mas uma diretiva, que, nos termos do artigo 288.º TFUE, tem unicamente como destinatários os Estados-Membros. Por conseguinte, esta não é, em princípio, diretamente aplicável. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça [40], uma diretiva da União só será diretamente aplicável se a diretiva for, do ponto de vista do seu conteúdo, incondicional e suficientemente precisa.

64. Todavia, segundo o Tribunal de Justiça, uma diretiva desta natureza não pode, por si mesma, criar obrigações para um particular, nem pode, por conseguinte, ser invocada, enquanto tal, contra aquele perante um órgão jurisdicional nacional [41]. Assim, as obrigações decorrentes de uma diretiva devem ser transpostas para o direito nacional para poderem ser diretamente invocadas contra um particular.

36 Acórdãos de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027); de 21 de fevereiro de 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84); de 26 de julho de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599); de 27 de setembro de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786); e de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

37 Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito à harmonização e simplificação de determinadas regras no sistema do imposto sobre o valor acrescentado em matéria de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros (JO 2018, L 311, p. 3).

38 Acórdãos de 9 de março de 1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, n.os 17/18); de 17 de dezembro de 1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114, n.º 3); e de 15 de julho de 1964, Costa (6/64, EU:C:1964:66, p. 1270).

39 O primado do direito da União é, portanto, qualificado acertadamente como regra de conflito de leis por Marc Desens, «Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem», EuGRZ 2011, p. 211 (212), Harald Schaumburg in Schaumburg/Englisch, «Europäisches Steuerrecht», Colónia 2015, n.os 4.19 e segs., Claus Dieter Classen/Martin Nettesheim in Oppermann/Classen/Nettesheim, *Europarecht*, Munique, 8.ª ed., 2018, § 10, n.º 33.

40 Acórdãos de 22 de novembro de 2017, Cussens e o. (C-251/16, EU:C:2017:881, n.º 26); de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.os 48 e 49); de 12 de dezembro de 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, n.º 18); de 24 de janeiro de 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, n.º 33); e de 19 de janeiro de 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, n.º 25).

41 Acórdãos de 22 de novembro de 2017, Cussens e o. (C-251/16, EU:C:2017:881, n.º 26); de 12 de dezembro de 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, n.º 22); de 24 de janeiro de 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, n.os 37 e 38); de 14 de julho de 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, n.º 20); e de 26 de fevereiro de 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, n.º 48).

65. Deste modo, o Tribunal de Justiça criou um instrumento eficaz para aplicação do direito da União a favor dos particulares. Como resultado, o Estado-Membro não pode invocar contra os particulares a não transposição ou a transposição incorreta do direito da União. Deve evitar-se que o Estado possa tirar proveito da sua inobservância do direito da União [42]. Se a interpretação conforme do direito nacional com o direito da União for a interpretação mais favorável ao sujeito passivo, tanto o princípio nacional *in dubio mitius* como uma eventual aplicação direta da diretiva conduzem a resultados idênticos.

66. Por conseguinte, o princípio *in dubio mitius* só pode produzir um efeito autónomo em matéria de IVA, se a interpretação possível a nível nacional conduzir a um resultado mais favorável ao sujeito passivo do que o previsto pela diretiva. Em tais casos, porém, exclui-se a aplicabilidade direta da Diretiva IVA. Assim sendo, não existe um conflito entre duas disposições aplicáveis por si só, pelo que não se coloca a questão do primado de uma das disposições.

3. Divergência entre uma diretiva e o direito nacional

67. Na realidade, está-se perante um caso clássico de divergência entre uma diretiva e o direito nacional. Esta divergência deve, em princípio, ser resolvida por meio da exigência de uma interpretação conforme com o direito da União [43]. Esta exigência permite ao órgão jurisdicional nacional assegurar, no âmbito das suas competências, a plena eficácia do direito da União quando se pronuncia sobre o litígio que lhe é apresentado.

68. O princípio da interpretação conforme exige que os tribunais nacionais façam tudo o que for da sua competência, tomando em consideração todo o direito interno e mediante a aplicação dos métodos de interpretação por este reconhecidos, para garantir a plena eficácia da diretiva em causa e alcançar uma solução conforme ao objetivo por ela pretendido [44].

4. Limites de uma interpretação conforme

69. No entanto, a exigência de uma interpretação conforme está sujeita a limites. Com efeito, a obrigação de o juiz nacional tomar como referência o conteúdo de uma diretiva quando procede à interpretação das normas pertinentes do direito interno é limitada pelos princípios gerais de direito, designadamente os da segurança jurídica e da não retroatividade, e não pode servir de fundamento a uma interpretação *contra legem* do direito nacional [45].

70. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o princípio geral de direito *in dubio mitius* contribui, na República Checa, para a segurança jurídica, uma vez que este princípio regula, de forma inequívoca e em detrimento daquele que causou a incerteza, os efeitos de uma incerteza jurídica provocada por uma lei pouco clara. Deste modo, este princípio, enquanto princípio de direito checo, constitui igualmente um limite à interpretação conforme, como os limites decorrentes da formulação de uma disposição.

42 V., expressamente, neste sentido, Acórdãos de 24 de janeiro de 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, n.º 38); de 14 de julho de 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, n.os 22 e 23); e de 26 de fevereiro de 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, n.º 49).

43 Acórdãos de 4 de julho de 2006, Adeneler e o. (C-212/04, EU:C:2006:443, n.os 109 e 110); de 16 de junho de 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, n.os 44 e 47); de 5 de outubro de 2004, Pfeiffer e o. (C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584, n.º 114); de 14 de julho de 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, n.º 26); e de 13 de novembro de 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395, n.º 8).

44 Acórdãos de 24 de janeiro de 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, n.º 24); de 4 de julho de 2006, Adeneler e o. (C-212/04, EU:C:2006:443, n.º 111); e de 5 de outubro de 2004, Pfeiffer e o. (C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584, n.os 115, 116, 118 e 119).

45 Acórdãos de 24 de janeiro de 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, n.º 25); de 4 de julho de 2006, Adeneler e o. (C-212/04, EU:C:2006:443, n.º 110); e de 16 de junho de 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, n.os 44 e 47).

71. Resulta, desde logo, da jurisprudência acima mencionada que nem todas as disposições de direito interno se adequam a uma interpretação conforme com o direito da União. De resto, o direito da União impõe aos Estados-Membros, em determinadas circunstâncias, a reparação dos danos causados no caso de o resultado prescrito pela diretiva não poder ser atingido por via de interpretação [46].

72. Por conseguinte, não sendo possível uma interpretação conforme do direito nacional com o direito da União, está-se, então, perante um direito nacional que, embora contrário ao direito da União, é aplicável a favor do sujeito passivo. Esta situação pode resultar não só de uma formulação claramente contrária do direito nacional mas também da redução das possibilidades de interpretação a uma única interpretação possível pelos princípios de direito — no caso em apreço, o princípio constitucional *in dubio mitius*. Compete, contudo, ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se é este o caso.

73. Tais consequências lamentáveis do ponto de vista do direito da União e decorrentes da inaplicabilidade direta de uma diretiva verificam-se igualmente noutros domínios do direito [47]. Cabe, então, ao Estado-Membro dar cumprimento à sua obrigação de transposição e conceber o seu direito interno de forma (claramente) conforme com o direito da União, se pretender evitar a propositura de uma ação por incumprimento pela Comissão.

5. Conclusão

74. Nem o princípio da neutralidade do IVA nem qualquer outro princípio de direito da União se opõe à aplicação do direito nacional com um teor diferente, desde que um particular não invoque ou não possa invocar, ele próprio, diretamente a Diretiva IVA e também não seja possível uma interpretação conforme do direito nacional com o direito da União (no presente caso, devido ao princípio *in dubio mitius*).

C. Quanto à terceira questão

75. Através da terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se — sendo o princípio *in dubio mitius* «aplicável» — o conceito jurídico de entrega de bens e o conceito jurídico de transporte de bens, que têm (ou não) o mesmo conteúdo tanto na aceção da Diretiva IVA como na aceção da Diretiva Impostos Especiais, devem ser considerados objetivamente incertos e como permitindo duas possibilidades de interpretação.

76. Como já foi mencionado anteriormente, para efeitos da determinação do lugar da entrega, nos termos do artigo 32.º da Diretiva IVA, são apenas pertinentes os conceitos jurídicos em matéria de IVA e estes não devem ser considerados objetivamente incertos. «Apenas» se verifica uma certa incerteza jurídica quanto à imputação da isenção fiscal a uma das entregas na cadeia de entregas e à subsequente determinação do lugar das restantes entregas.

77. Isto não exclui, porém, que, apesar da sua redação idêntica, as formulações do direito nacional devam ser interpretadas de forma diferente no seu próprio contexto (sistemática, génese, sentido e finalidade). O princípio *in dubio mitius* diz apenas respeito ao direito nacional, pelo que, neste contexto, é apenas determinante saber se as disposições nacionais oferecem objetivamente várias possibilidades de interpretação.

46 V., neste sentido, Acórdãos de 24 de janeiro de 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, n.ºs 42 e 43); de 4 de julho de 2006, Adeneler e o. (C-212/04, EU:C:2006:443, n.º 112); e de 14 de julho de 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, n.º 27).

47 V., por exemplo, Acórdãos de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.º 52); de 12 de dezembro de 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, n.º 31, na medida em que o organismo não era suficientemente próximo do Estado); e de 14 de julho de 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, n.º 30).

78. Esta constatação continua a ser uma questão do âmbito do direito nacional, à qual só o órgão jurisdicional de reenvio pode responder.

V. Conclusão

79. Consequentemente, proponho que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo às questões prejudiciais submetidas pelo Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga, República Checa):

1) Para imputar a única deslocação de bens transfronteiriça a uma determinada entrega numa operação em cadeia, é decisivo saber quem assume o risco pela perda acidental do bem durante o seu transporte transfronteiriço. Esta entrega é a entrega intracomunitária isenta, cujo lugar se situa no lugar do início do transporte.

2) Nem o princípio da neutralidade do IVA nem qualquer outro princípio de direito da União se opõe à aplicação do princípio constitucional *in dubio mitius* de direito nacional, que obriga as autoridades públicas, quando as normas jurídicas são ambíguas e objetivamente permitem várias interpretações, a escolher a interpretação mais favorável ao destinatário da norma jurídica (neste caso, o sujeito passivo).