Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

18 de junho de 2020*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 33.º — Determinação do lugar das operações tributáveis — Entrega de bens com transporte — Entrega de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta — Regulamento (UE) n.º 904/2010 — Artigos 7.º, 13.º e 28.º a 30.º — Cooperação entre os Estados-Membros — Troca de informações»

No processo C-276/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste, Hungria), por Decisão de 1 de março de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 24 de abril de 2018, no processo

KrakVet Marek Batko sp.k.

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: E. Regan (relator), presidente de secção, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič e C. Lycourgos, juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: R. Şereş, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 20 de junho de 2019,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da KrakVet Marek Batko sp.k., por P. Jalsovszky, T. Fehér e Á. Fischer, ügyvédek,

– em representação do Governo húngaro, por M. Z. Fehér, M. M. Tátrai e Zs. Wagner, na qualidade de agentes,

– em representação do Governo checo, por M. Smolek, J. Vláčil e O. Serdula, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: húngaro.

– em representação da Irlanda, por A. Joyce e J. Quaney, na qualidade de agentes, assistidos por N. Travers, SC,

– em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por G. De Socio, avvocato dello Stato,

– em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,

– em representação do Governo do Reino Unido, por S. Brandon e Z. Lavery, na qualidade de agentes, assistidos por R. Hill, barrister,

– em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė e L. Havas, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 6 de fevereiro de 2020,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), nomeadamente do seu artigo 33.º, e dos artigos 7.º, 13.º e 28.º a 30.º do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2010, L 268, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a KrakVet Marek Batko sp.k. (a seguir «KrakVet»), uma sociedade de direito polaco, ao Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção dos Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria) a propósito do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo à venda de produtos através do sítio Internet dessa sociedade a adquirentes que residem na Hungria.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 2006/112

3 Os considerandos 17, 61 e 62 da Diretiva 2006/112 enunciam:

«(17) A determinação do lugar das operações tributáveis pode dar azo a conflitos de competência entre os Estados-Membros, designadamente no que se refere à entrega de bens com montagem e às prestações de serviços. Muito embora o lugar das prestações de serviços deva ser fixado, em princípio, no lugar em que o prestador de serviços tenha estabelecido a sede da sua atividade económica, convém fixar esse lugar no Estado-Membro do destinatário, designadamente no que se refere a algumas prestações de serviços, efetuadas entre sujeitos passivos, cujo custo esteja incluído no preço dos bens.

[…]

(61) É fundamental assegurar uma aplicação uniforme do sistema do IVA. Para realizar esse objetivo, é conveniente aprovar medidas de aplicação.

(62) Tais medidas deverão, nomeadamente, resolver o problema da dupla tributação de operações transfronteiras que pode resultar da aplicação não uniforme, pelos Estados-Membros, das normas que regem o lugar das operações tributáveis.»

4 O título V dessa diretiva, sob a epígrafe «Lugar das operações tributáveis», contém um capítulo 1, ele próprio sob a epígrafe «Lugar das entregas de bens», que inclui uma secção 2, relativa às «Entregas de bens com transporte». Essa secção contém, nomeadamente, os artigos 32.º e 33.º da referida diretiva.

5 O artigo 32.º da Diretiva 2006/112 dispõe:

«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.

[…]»

6 O artigo 33.º, n.º 1, dessa diretiva prevê:

«Em derrogação do disposto no artigo 32.º, considera-se que o lugar de entrega de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta, a partir de um Estado-Membro que não seja o de chegada da expedição ou do transporte, é o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente, desde que estejam reunidas as seguintes condições:

a) A entrega de bens é efetuada para um sujeito passivo ou para uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo cujas aquisições intracomunitárias de bens não estão sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º, ou para qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo;

b) Os bens entregues não são meios de transporte novos nem bens entregues após montagem ou instalação, com ou sem ensaio de funcionamento, pelo fornecedor ou por sua conta.»

Regulamento n.º 904/2010

7 Os considerandos 5, 7 e 8 do Regulamento n.º 904/2010 enunciam:

«(5) As medidas de harmonização fiscal tomadas para a plena realização do mercado interno deverão incluir a criação de um sistema comum de cooperação entre os Estados-Membros, em especial no que diz respeito à troca de informações, através do qual as autoridades competentes dos Estados-Membros se devem prestar assistência mútua e colaborar com a Comissão por forma a assegurar a boa aplicação do IVA às entregas de bens e prestações de serviços, às aquisições intracomunitárias e às importações de bens.

[…]

(7) Para que possam cobrar o imposto devido, os Estados-Membros deverão cooperar a fim de ajudar a garantir que o montante do IVA é fixado de forma correta. Em consequência, deverão não só controlar a aplicação do imposto devido no seu próprio território, mas também prestar assistência a outros Estados-Membros a fim de assegurar a correta aplicação do imposto que diga respeito a atividades efetuadas no seu próprio território mas que seja devido noutro Estado-Membro.

(8) O controlo da correta aplicação do IVA que incide sobre operações transfronteiras tributáveis num Estado-Membro diferente daquele onde está estabelecido o prestador ou o fornecedor depende, em muitos casos, de informações detidas pelo Estado-Membro de estabelecimento ou que podem ser muito mais facilmente obtidas por este último. O controlo efetivo dessas operações depende, por conseguinte, de o Estado-Membro de estabelecimento recolher ou estar em condições de recolher essas informações.»

8 O artigo 1.º, n.º 1, desse regulamento prevê:

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

Para o efeito, o presente regulamento define as regras e os procedimentos que permitem às autoridades competentes dos Estados-Membros cooperar e trocar entre si todas as informações que possam ajudar a realizar uma correta avaliação do IVA, controlar a correta aplicação do IVA, designadamente o relativo às operações intracomunitárias, e lutar contra a fraude ao IVA. Define, designadamente, as regras e os procedimentos que permitem aos Estados-Membros recolher e trocar as referidas informações por via eletrónica.»

9 Constante do capítulo II do referido regulamento, sob a epígrafe «Troca de informações mediante pedido», a secção 1, sob a epígrafe «Pedido de informações e de inquéritos administrativos», inclui o artigo 7.º do mesmo regulamento, que dispõe:

«1. A pedido da autoridade requerente, a autoridade requerida comunica as informações a que se refere o artigo 1.º, incluindo as que respeitam a um ou mais casos específicos.

2. Para efeitos da comunicação referida no n.º 1, a autoridade requerida manda efetuar os inquéritos administrativos necessários para obter essas informações.

3. Até 31 de dezembro de 2014, o pedido referido no n.º 1 pode conter um pedido fundamentado de inquérito administrativo. Caso a autoridade requerida entenda que não é necessário um inquérito administrativo, informa imediatamente a autoridade requerente das respetivas razões.

[…]»

10 No capítulo III do Regulamento n.º 904/2010, sob a epígrafe «Troca de informações sem pedido prévio», o artigo 13.º desse regulamento enuncia:

«1. A autoridade competente de cada Estado-Membro comunica, sem pedido prévio, as informações a que se refere o artigo 1.º à autoridade competente de qualquer outro Estado-Membro interessado, nas seguintes situações:

a) Quando se considera que a tributação tem lugar no Estado-Membro de destino e as informações fornecidas pelo Estado-Membro de origem são necessárias para a eficácia do sistema de controlo do Estado-Membro de destino;

b) Quando um Estado-Membro tem motivos para crer que foi ou pode ter sido cometida no outro Estado-Membro uma infração à legislação em matéria de IVA.

c) Quando existe um risco de perda de receitas fiscais no outro Estado-Membro.

2. A troca de informações sem pedido prévio é automática, nos termos do artigo 14.º, ou espontânea, em conformidade com o artigo 15.º

3. As informações são transmitidas através de formulários normalizados adotados em conformidade com o procedimento previsto no n.º 2 do artigo 58.º»

11 Constante do capítulo VII do referido regulamento, o artigo 28.º do mesmo prevê:

«1. Mediante acordo entre a autoridade requerente e a autoridade requerida e em conformidade com os termos fixados por esta última, os funcionários autorizados pela autoridade requerente podem, tendo em vista a troca de informações a que se refere o artigo 1.º, estar presentes nos serviços ou em quaisquer outros locais em que exercem funções as autoridades administrativas do Estado-Membro requerido. Sempre que a informação solicitada conste de documentação a que os funcionários da autoridade requerida tenham acesso, devem ser facultadas aos funcionários da autoridade requerente cópias dessa documentação.

2. Mediante acordo entre a autoridade requerente e a autoridade requerida e em conformidade com os termos fixados por esta última, os funcionários autorizados pela autoridade requerente podem estar presentes durante os inquéritos administrativos realizados no território do Estado-Membro requerido, tendo em vista a troca de informações a que se refere o artigo 1.º A condução desses inquéritos administrativos é assegurada exclusivamente por funcionários da autoridade requerida. Os funcionários da autoridade requerente não devem exercer os poderes de controlo conferidos aos funcionários da autoridade requerida. No entanto, por intermediação dos funcionários da autoridade requerida e exclusivamente para efeitos de levar a cabo o inquérito administrativo, podem ter acesso às mesmas instalações e aos mesmos documentos.

3. Os funcionários da autoridade requerente presentes noutro Estado-Membro nos termos dos n.os 1 e 2 devem poder apresentar, a qualquer momento, um mandato escrito em que estejam indicadas a sua identidade e qualidade oficial.»

12 O capítulo VIII do Regulamento n.º 904/2010, sob a epígrafe «Controlos simultâneos», contém os artigos 29.º e 30.º desse regulamento.

13 O artigo 29.º do referido regulamento tem a seguinte redação:

«Os Estados-Membros podem decidir proceder a controlos simultâneos sempre que considerem esses controlos mais eficazes do que os controlos realizados por um único Estado-Membro.»

14 Nos termos do artigo 30.º do mesmo regulamento:

«1. Cada Estado-Membro identifica, de forma independente, os sujeitos passivos que tenciona propor para serem objeto de um controlo simultâneo. A autoridade competente desse Estado-Membro notifica as autoridades competentes dos outros Estados-Membros interessados da escolha dos processos propostos para os controlos simultâneos. Na medida do possível, justifica a sua escolha, comunicando as informações que estiveram na base dessa seleção e indica o prazo durante o qual esses controlos deverão ser efetuados.

2. A autoridade competente de um Estado-Membro que receba a proposta de controlo simultâneo confirma à autoridade homóloga do Estado-Membro proponente a sua aceitação ou comunica-lhe a sua recusa, devidamente justificada, em princípio no prazo de duas semanas a contar da receção da proposta e o mais tardar no prazo de um mês.

3. Cada autoridade competente dos Estados-Membros em causa designa um representante encarregado de dirigir e coordenar o controlo.»

Diretiva (UE) 2017/2455

15 A Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens (JO 2017, L 348, p. 7), prevê, no seu artigo 2.º, sob a epígrafe «Alterações à Diretiva 2006/112/CE com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2021»:

«Com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2021, a Diretiva 2006/112/CE é alterada do seguinte modo:

1) Ao artigo 14.º é aditado o seguinte número:

"4. Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:
   1) 'Vendas à distância intracomunitárias de bens', as entregas de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por conta deste, inclusive caso o fornecedor intervenha indiretamente no transporte ou na expedição dos bens, a partir de um Estado-Membro que não seja o Estado-Membro onde acaba a expedição ou o transporte dos bens para o cliente, quando estejam reunidas as seguintes condições:
      a) A entrega de bens é efetuada a um sujeito passivo, ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, cujas aquisições intracomunitárias de bens não estão sujeitas ao IVA nos termos do artigo 3.º, n.º 1, ou a qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo;
      b) Os bens entregues não são meios de transporte novos nem bens entregues após montagem ou instalação, com ou sem ensaio de funcionamento, pelo fornecedor ou por sua conta.

[…]"

[…]

3) O artigo 33.º passa a ter a seguinte redação:

"Artigo 33.º

Em derrogação do disposto no artigo 32.º:
   a) Considera-se que o local de entrega das vendas à distância intracomunitárias de bens é o local onde se encontram os bens no momento em que acaba a expedição ou transporte dos bens para o cliente.
   b) Considera-se que o local de entrega de vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros para um Estado-Membro diferente daquele em que acaba a expedição ou o transporte dos bens para o cliente é o local onde se encontram os bens no momento em que acaba a expedição ou o transporte dos bens para o cliente.
   c) Considera-se que o local de entrega de vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros para o Estado-Membro onde acaba a expedição ou o transporte dos bens para o cliente é nesse Estado-Membro, desde que o IVA sobre esses bens seja declarado ao abrigo do regime especial do título XII, capítulo 6, secção 4."

[…]»

Direito húngaro

16 O artigo 2.º da általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei CXXVII de 2007 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Lei do IVA»), dispõe:

«Estão sujeitas ao imposto previsto por esta lei:

a) as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso em território nacional por um sujeito passivo agindo nessa qualidade,

[…]»

17 Nos termos do artigo 25.º da Lei do IVA:

«Quando os bens não são expedidos ou transportados, considera-se lugar da entrega o lugar onde se encontram os bens no momento da entrega.»

18 O artigo 29.º, n.º 1, da Lei do IVA tem a seguinte redação:

«Em derrogação do disposto nos artigos 26.º e 28.º, quando os bens são expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta e forem entregues num Estado-Membro da [União] diferente do Estado-Membro de onde foram expedidos ou transportados, considera-se lugar da entrega dos bens o lugar onde estes se encontram no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente, desde que estejam reunidas as seguintes condições:

a) a entrega de bens:
   aa) é efetuada para um sujeito passivo ou para uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo cujas aquisições intracomunitárias de bens não estão sujeitas ao IVA por força do disposto no artigo 20.º, n.º 1, alíneas a) e d), ou
   ab) para um sujeito passivo ou por uma pessoa ou organismo que não seja sujeito passivo; e

b) os bens entregues não são:
   ba) meios de transporte novos nem
   bb) bens entregues objeto de montagem ou de instalação, com ou sem ensaio de funcionamento.

[…]»

19 O artigo 82.º, n.º 1, da Lei do IVA prevê:

«O montante do imposto corresponde a 27 % da base tributável.»

20 O artigo 2.º, n.º 1, da adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Lei XCII de 2003, que aprova o Código de Processo Tributário), na sua versão aplicável ao processo principal (a seguir «Código de Processo Tributário»), prevê:

«Os direitos decorrentes de relações jurídicas tributárias devem ser exercidos de acordo com a sua finalidade. Nos termos da legislação tributária, a celebração de contratos ou a realização de outras operações cuja finalidade seja contornar as disposições da legislação tributária não podem ser classificadas como exercício de direitos em conformidade a sua finalidade.»

21 O artigo 6.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário enuncia:

«Entende-se por "contribuinte ou sujeito passivo" qualquer pessoa sobre a qual impenda uma obrigação tributária ou uma obrigação de pagamento de um imposto por força de uma lei que crie um imposto ou um apoio orçamental ou por força da presente lei.»

22 Nos termos do artigo 86.º, n.º 1, desse código:

«A Administração Tributária, a fim de evitar a erosão das receitas tributárias e os pedidos indevidos de apoio orçamental e de reembolso de impostos, deve verificar regularmente a situação dos contribuintes e das outras pessoas envolvidas no sistema tributário. O objetivo das verificações consiste em determinar se as obrigações impostas pela legislação tributária e demais legislação foram cumpridas ou não. Sempre que é efetuada uma verificação, a Administração Tributária tem o dever de divulgar e demonstrar os factos, circunstâncias ou informação utilizados como base para a constatação da existência de uma infração ou abuso de direito e para o procedimento administrativo iniciado em razão dessa infração ou abuso de direito.»

23 O artigo 95.º, n.º 1, do referido código dispõe:

«Para efeitos de verificação, a Administração Tributária deve examinar documentos, documentos comprovativos, livros de contabilidade e registos necessários, de modo a determinar os montantes que servem de base à tributação ou ao apoio orçamental, incluindo dados eletrónicos, programas e sistemas informáticos utilizados pelo contribuinte, assim como cálculos e outros factos, informação e circunstâncias relativos à manutenção de contas e registos contabilísticos e ao processamento de documentos comprovativos.»

24 O artigo 170.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário prevê:

«Quando o pagamento do imposto seja insuficiente, há lugar ao pagamento de uma coima fiscal. Salvo disposição em contrário da presente lei, o montante da coima será de 50 % do montante não pago. O montante da coima será de 200 % do montante não pago se a diferença em relação ao montante em dívida estiver ligada à ocultação de rendimentos, ou à falsificação ou à destruição de provas, de livros de contabilidade ou de registos. […]»

25 O artigo 178.º, ponto 3, desse código dispõe:

«[…] entende-se por:

[…]

"diferença tributária": a diferença entre, por um lado, o montante do imposto ou do apoio orçamental declarado (notificado), não declarado (não notificado), ou determinado ou aplicado com base numa declaração (notificação) e, por outro, o montante do imposto ou do apoio orçamental determinado posteriormente pela Administração Tributária, sem incluir a diferença de saldo a transitar para os períodos seguintes.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

26 A KrakVet é uma sociedade estabelecida na Polónia. Não tem escritório nem armazém na Hungria e as autoridades tributárias húngaras não contestam que essa sociedade não dispõe de nenhum estabelecimento para efeitos de IVA.

27 A sua atividade consiste na venda de produtos para animais que comercializa, nomeadamente, através do seu sítio Internet, cujo endereço da página é www.zoofast.hu. Tem vários clientes na Hungria através deste sítio.

28 Durante o ano de 2012, a KrakVet oferecia, no referido sítio Internet, a possibilidade de os adquirentes celebrarem um contrato com uma sociedade de transporte estabelecida na Polónia, para o envio de produtos que comercializa, sem que ela própria fosse parte no contrato. Os adquirentes podiam, todavia, além de levantar os produtos comprados diretamente no armazém da KrakVet, escolher livremente um transportador diferente do recomendado. Além disso, a KrakVet confiava algumas das suas próprias necessidades logísticas a essa sociedade de transporte.

29 Sendo caso disso, os produtos em causa eram enviados pela referida sociedade de transporte até aos armazéns de duas sociedades de transporte de mercadorias estabelecidas na Hungria que, em seguida, os distribuíam aos clientes húngaros. O pagamento do preço dos produtos comprados fazia-se no ato da entrega, ao serviço de transporte de mercadorias, ou por transferência antecipada para uma conta bancária.

30 Indecisa quanto ao Estado-Membro competente para a cobrança do IVA relativo às suas atividades, a KrakVet recorreu à Administração Tributária da sua sede para que esta última se pronunciasse a este respeito. Por resposta ao pedido de informação vinculativa, a Administração Tributária polaca entendeu que o lugar de execução das operações da KrakVet se situava na Polónia e que esta sociedade devia pagar o IVA neste Estado-Membro.

31 A Autoridade Tributária húngara de primeiro grau efetuou um controlo destinado a verificar *a posteriori* as declarações de IVA respeitantes ao ano 2012. Nesse contexto, foi atribuído, por essa Autoridade Tributária, um número de identificação fiscal técnico a essa sociedade, enquanto sujeito passivo.

32 Tendo em conta a escassa informação sobre a KrakVet e sobre o seu modo de funcionamento do ponto de vista fiscal, a Autoridade Tributária húngara de primeiro grau não estava em condições de determinar se essa sociedade estava estabelecida na Hungria do ponto de vista do IVA. Essa Autoridade Tributária efetuou, portanto, verificações relacionadas com a atividade exercida pela referida sociedade.

33 No âmbito desse procedimento tributário administrativo, a Autoridade Tributária húngara de primeiro grau interrogou, nomeadamente, as Autoridades Tributárias polacas com base nas regras de cooperação previstas pelo direito da União em matéria tributária.

34 Por Decisão de 16 de agosto de 2016, a Autoridade Tributária húngara impôs à KrakVet o pagamento de uma diferença tributária de IVA, de uma coima, de juros de mora e de uma coima pelo incumprimento das suas obrigações de registo junto da Autoridade Tributária húngara.

35 A KrakVet interpôs recurso dessa decisão para a recorrida no processo principal, na qualidade de Autoridade Tributária de segundo grau, a qual confirmou a decisão da Autoridade Tributária húngara de primeiro grau por decisão de 23 de janeiro de 2017. Esta última decisão é contestada pela KrakVet no órgão jurisdicional de reenvio.

36 Este último entende que a solução do litígio no processo principal depende, por um lado, do alcance da obrigação de cooperação entre as autoridades dos Estados-Membros por força do Regulamento n.º 904/2010 e, por outro, da interpretação do conceito de entrega de bens expedidos ou transportados «pelo fornecedor ou por sua conta», na aceção do artigo 33.º da Diretiva 2006/112.

37 Em particular, interroga-se sobre a possibilidade de a Administração Tributária húngara, tendo em conta o princípio da neutralidade fiscal e o objetivo de evitar a dupla tributação, adotar uma posição diferente da da Administração Tributária polaca. Sendo caso disso, considera ser necessário especificar, por um lado, as exigências decorrentes da obrigação de cooperação entre as autoridades tributárias dos Estados-Membros quanto à determinação do lugar de entrega de bens em causa em causa no processo principal e, por outro, as condições relativas ao eventual direito ao reembolso do IVA indevidamente pago.

38 Acresce que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, importaria esclarecer se as operações em causa no processo principal estão abrangidas pelo artigo 33.º da Diretiva 2006/112, o que teria por consequência que o lugar de entrega se deve considerar no Estado-Membro em que se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre as eventuais implicações para essa interpretação das alterações do direito da União que entrarão em vigor em 1 de janeiro de 2021, em conformidade com a Diretiva 2017/2455, ao abrigo das quais o transporte efetuado por conta do devedor abrangerá igualmente os casos em que o transporte ou a expedição de bens seja efetuada indiretamente por conta do vendedor.

39 Por outro lado, a situação em causa no processo principal suscita a questão de saber se, à luz das circunstâncias que lhe são próprias, é possível considerar a prática da KrakVet abusiva.

40 Nestas condições, o Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste, Hungria) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem os objetivos da Diretiva [2006/112], em especial as exigências de prevenção dos conflitos de competência entre Estados-Membros e da dupla tributação, estabelecidas nos considerandos 17 e 62, e o Regulamento [n.º 904/2010], em especial os considerandos 5, 7 e 8 e os artigos [7.º, 13.º e] 28.º a 30.º, ser interpretados no sentido de que se opõem à prática de uma Administração Tributária de um Estado-Membro que, ao atribuir a uma operação uma qualificação que difere tanto da interpretação jurídica sobre a mesma operação e os mesmos factos que a Administração Tributária de outro Estado-Membro efetua como da resposta a um pedido de informação vinculativa facultada por esta última sobre o fundamento desta interpretação, bem como da conclusão a que a dita administração chega na inspeção tributária efetuada e que confirma ambas, dá lugar à dupla tributação do sujeito passivo?

2) Se da resposta à primeira questão se concluir que tal prática não contraria o Direito [da União], pode a Administração Tributária de um Estado-Membro, tendo em conta a Diretiva [2006/112], determinar unilateralmente a obrigação tributária, sem ter em consideração que a Administração Tributária de outro Estado-Membro já confirmou em várias ocasiões que a atuação desse sujeito passivo está conforme com o direito, primeiro a pedido do próprio sujeito passivo e posteriormente nas suas decisões na sequência de uma inspeção?

   Ou devem as Administrações Tributárias de ambos os Estados-Membros, em nome do princípio da neutralidade fiscal e da prevenção da dupla tributação, cooperar e chegar a um acordo para que o sujeito passivo apenas deva pagar [IVA] num desses países?

3) Se da resposta à segunda questão se concluir que a Administração Tributária de um Estado-Membro pode alterar a qualificação fiscal unilateralmente, devem as disposições da Diretiva [2006/112]ser interpretadas no sentido de que a Administração Tributária de um segundo Estado-Membro é obrigada a devolver ao sujeito passivo obrigado ao pagamento do IVA o imposto fixado por essa administração na resposta ao pedido de informação vinculativa e já pago relativamente a um período já encerrado com uma inspeção, para que, dessa forma, fiquem garantidos tanto a prevenção da dupla tributação como o princípio da neutralidade fiscal?

4) Como deve ser interpretada a expressão contida no primeiro período do n.º 1 do artigo 33.º da Diretiva [2006/112], segundo o qual o transporte é efetuado "pelo fornecedor ou por sua conta"? Esta expressão inclui o caso em que o sujeito passivo, na qualidade de vendedor, numa plataforma de compra em linha, oferece ao comprador a possibilidade de celebrar um contrato com uma empresa de logística com que o referido vendedor colabora para operações diferentes da venda, podendo o comprador escolher livremente outro transportador distinto do proposto, e sendo o contrato de transporte celebrado entre o comprador e o transportador, sem intervenção do vendedor?

   Tem relevância para efeitos de interpretação — tendo em conta especialmente o princípio da segurança jurídica — que [até] 2021 os Estados-Membros devam alterar a norma de transposição da mencionada disposição da Diretiva [2006/112], de modo a que o artigo 33.º, n.º 1, da referida diretiva também se deva aplicar em caso de colaboração indireta na escolha do transportador?

5) Deve o Direito da União, concretamente a Diretiva [2006/112], ser interpretado no sentido de que os factos que a seguir se expõem, no seu conjunto ou em separado, relevam para analisar se, entre as empresas independentes que efetuam a entrega, a expedição ou o transporte dos bens, e a fim de contornar o artigo 33.º da Diretiva [2006/112] e cometer, assim, um abuso de Direito, o sujeito passivo configurou relações jurídicas que pretendem aproveitar a circunstância [de a] taxa de IVA ser mais baixa noutro Estado-Membro:
   5.1) a empresa de logística que efetua o transporte está vinculada ao sujeito passivo e presta-lhe outros serviços, independentes do transporte,
   5.2) ao mesmo tempo, o cliente pode a qualquer momento afastar-se da opção que lhe propõe o sujeito passivo, que é encomendar o transporte à empresa de logística com a qual mantém um vínculo contratual, podendo confiar o transporte a outro transportador ou recolher pessoalmente as mercadorias?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto às três primeiras questões

41 Com as suas três primeiras questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva 2006/112 e os artigos 7.º, 13.º e 28.º a 30.º do Regulamento n.º 904/2010 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que as Autoridades Tributárias de um Estado-Membro possam, unilateralmente, sujeitar operações a um tratamento fiscal em matéria de IVA diferente daquele por força do qual estas já foram tributadas noutro Estado-Membro.

42 Convém recordar que o título V da Diretiva 2006/112 contém disposições relativas à determinação do lugar das operações tributáveis, disposições que têm por finalidade, em conformidade, nomeadamente, com os considerandos 17 e 62 dessa diretiva, evitar os conflitos de competência suscetíveis de conduzir tanto a situações de dupla tributação como à não tributação de receitas (v., neste sentido, Acórdão de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, n.º 43).

43 A esse respeito, importa observar que, como resulta dos seus considerandos 5 e 7, o Regulamento n.º 904/2010 tem como objetivo, através da criação de um sistema comum de cooperação entre os Estados-Membros, em especial no que diz respeito à troca de informações, ajudar a garantir que o montante do IVA é fixado de forma correta, nomeadamente no que diga respeito a atividades efetuadas no território de um deles, mas cujo IVA correspondente seja devido noutro Estado-Membro. Ora, como o legislador da União reconheceu, no considerando 8 desse regulamento, o controlo da correta aplicação do IVA que incide sobre operações transfronteiras tributáveis num

Estado-Membro que não seja aquele onde está estabelecido o prestador ou o fornecedor depende, em muitos casos, de informações detidas pelo Estado-Membro de estabelecimento ou que podem ser muito mais facilmente obtidas por este último.

44 Deste modo, o referido regulamento, em conformidade com o seu artigo 1.º, n.º 1, estabelece as condições em que as autoridades competentes dos Estados-Membros responsáveis pela aplicação da legislação relativa ao IVA devem cooperar entre si e com a Comissão no sentido de assegurar o cumprimento dessa legislação e, para o efeito, define as regras e os procedimentos que permitem às autoridades competentes dos Estados-Membros cooperar e trocar entre si todas as informações que possam ajudar a realizar uma correta avaliação do IVA, controlar a correta aplicação do IVA, designadamente o relativo às operações intracomunitárias, e lutar contra a fraude ao IVA.

45 Nesse sentido, os artigos 7.º e 13.º do Regulamento n.º 904/2010 dizem respeito, em conformidade com a epígrafe dos capítulos II e III deste nos quais eles se inserem, respetivamente, à troca de informações entre as autoridades competentes dos Estados-Membros, seja a pedido de uma delas, seja sem pedido prévio. Quanto ao artigo 28.º deste regulamento, este refere-se, como resulta da epígrafe do capítulo VII do mesmo, no qual se insere, à questão da presença dos funcionários autorizados pela autoridade requerente nos serviços administrativos do Estado-Membro requerido e da sua participação nos inquéritos administrativos realizados no território deste Estado-Membro. Por outro lado, os artigos 29.º e 30.º do referido regulamento, em conformidade com a epígrafe do capítulo VIII do mesmo, de que fazem parte, são relativos aos controlos simultâneos aos quais os Estados-Membros podem decidir proceder.

46 O Regulamento n.º 904/2010 permite, portanto, a criação de um sistema comum de cooperação através do qual a Administração Tributária de um Estado-Membro pode pedir à Autoridade Tributária de outro Estado-Membro, nomeadamente quando, atendendo ao dever de cooperar a fim de ajudar a garantir que o montante do IVA é fixado de forma correta, enunciado no considerando 7 deste regulamento, um pedido desse tipo pode ser oportuno, e até necessário (v., neste sentido, Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 57).

47 Tal pode acontecer, nomeadamente, quando a Administração Tributária de um Estado-Membro sabe, ou deve razoavelmente saber, que a Administração Tributária de um outro Estado-Membro dispõe de informações que são úteis, e até indispensáveis, para determinar se o IVA é exigível no primeiro Estado-Membro (Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 58).

48 Todavia, impõe-se constatar que o Regulamento n.º 904/2010 se limita a permitir uma cooperação administrativa para efeitos da troca de informações que são suscetíveis de ser necessárias para as autoridades tributárias dos Estados-Membros. Este regulamento não rege, portanto, a competência das autoridades para proceder, atendendo a essas informações, à qualificação das operações em causa à luz da Diretiva 2006/112 (v., por analogia, Acórdão de 27 de janeiro de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, n.ºs 62 e 63 e jurisprudência referida).

49 Daí decorre que o Regulamento n.º 904/2010 não estabelece nem uma obrigação que imponha às autoridades tributárias de dois Estados-Membros que cooperem para chegar a uma solução comum quanto ao tratamento de uma operação para efeitos de IVA nem uma exigência ao abrigo da qual as autoridades tributárias de um Estado-Membro estariam vinculadas pela qualificação dada a essa operação pelas autoridades tributárias de outro Estado-Membro.

50 De resto, há que especificar que a aplicação correta da Diretiva 2006/112 permite evitar a dupla tributação e garantir a neutralidade fiscal e, assim, realizar os objetivos recordados no n.º 42 do presente acórdão (v., neste sentido, Acórdão de 26 de julho de 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, n.º 43). Por conseguinte, a existência, num ou em vários Estados-Membros, de

abordagens diferentes daquela que prevalece no Estado-Membro em causa não pode, em qualquer caso, levar a uma aplicação errada das disposições desta diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 5 de julho de 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, n.º 65).

51 Quando constatem que uma mesma operação é objeto de um tratamento fiscal diferente noutro Estado-Membro, os órgãos jurisdicionais de um Estado-Membro chamados a pronunciar-se sobre um litígio que levanta questões sobre a interpretação das disposições do direito da União que necessitam de uma decisão da sua parte têm a faculdade, e mesmo a obrigação, consoante as suas decisões sejam ou não suscetíveis de ser objeto de um recurso judicial no direito interno, de submeter um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça (Acórdão de 5 de julho de 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, n.ºs 64 e 66).

52 Assim sendo, se se verificar, eventualmente na sequência de uma decisão do Tribunal de Justiça proferida a título prejudicial, que o IVA já foi indevidamente pago num Estado-Membro, importa sublinhar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito de obter o reembolso dos impostos cobrados por um Estado-Membro em violação das regras do direito da União é a consequência e o complemento dos direitos conferidos às pessoas pelas disposições do direito da União, tal como têm sido interpretadas pelo Tribunal de Justiça. O Estado-Membro em causa está, assim, em princípio, obrigado a reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União. O pedido de reembolso do IVA pago indevidamente está abrangido pelo direito à repetição do indevido, o qual, segundo jurisprudência constante, visa resolver as consequências da incompatibilidade do imposto com o direito da União, neutralizando o encargo económico que indevidamente onerou o operador que, afinal, o veio a suportar efetivamente (Acórdão de 14 de junho de 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, n.ºs 29 e 30 e jurisprudência referida).

53 Tendo em conta o exposto, há que responder às três primeiras questões que a Diretiva 2006/112 e os artigos 7.º, 13.º e 28.º a 30.º do Regulamento n.º 904/2010 devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que as autoridades tributárias de um Estado-Membro possam, unilateralmente, sujeitar operações a um tratamento fiscal em matéria de IVA diferente daquele por força do qual estas já foram tributadas noutro Estado-Membro.

Quanto à quarta questão

54 Com a sua quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 33.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, quando os bens vendidos por um fornecedor estabelecido num Estado-Membro a adquirentes que residem noutro Estado-Membro são enviados para estes últimos por uma sociedade recomendada por esse fornecedor, mas com a qual os adquirentes são livres de contratar para efeitos desse envio, esses bens devem ser considerados expedidos ou transportados «pelo fornecedor ou por sua conta».

55 A título preliminar, há que observar que o artigo 2.º da Diretiva 2017/2455 dispõe que os bens são expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta, inclusive caso o fornecedor intervenha indiretamente no transporte ou na expedição dos bens.

56 Todavia, como resulta tanto da epígrafe como da redação desta disposição, a alteração da Diretiva 2006/112 que ela prevê só produzirá efeitos a partir de 1 de janeiro de 2021.

57 Por conseguinte, tendo em conta que esta modificação não é aplicável *ratione temporis* ao litígio no processo principal, não há que ter em conta o critério relativo à intervenção indireta do fornecedor para efeitos da determinação das condições nas quais há que considerar os bens expedidos ou transportados «pelo fornecedor ou por sua conta», na aceção do artigo 33.º dessa diretiva.

58 Feita esta precisão, há que observar que, em conformidade com o artigo 32.º da referida diretiva, 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.

59 Todavia, de modo derrogatório, o artigo 33.º da mesma diretiva prevê que o lugar de entrega de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta, a partir de um Estado-Membro que não seja o de chegada da expedição ou do transporte, é, sem prejuízo do respeito de determinadas condições que esta disposição enumera, o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente.

60 A esse respeito, embora constitua uma derrogação ao artigo 32.º da Diretiva 2006/112, o artigo 33.º desta destina-se a garantir que, em conformidade com a lógica subjacente às disposições dessa diretiva no que respeita ao lugar de entrega de bens, a tributação se efetue, na medida do possível, no local onde os bens são consumidos (v., neste sentido, Acórdão de 13 de março de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, n.º 29 e jurisprudência referida).

61 A fim de determinar o que se deve entender por expedição ou entrega «pelo fornecedor ou por sua conta», na aceção do artigo 33.º dessa diretiva, há que recordar que a consideração da realidade económica e comercial constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 2 de maio de 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, n.º 27 e jurisprudência referida).

62 Atendendo a esta realidade económica e comercial, como a advogada-geral salientou no n.º 102 das suas conclusões, os bens são expedidos ou transportados por conta do fornecedor se este, e não o adquirente, decide efetivamente de que forma é que esses bens serão expedidos ou transportados.

63 Por conseguinte, há que considerar que uma entrega de bens está abrangida pelo artigo 33.º da Diretiva 2006/112 quando o papel do fornecedor é preponderante no que diz respeito à iniciativa e à organização das etapas essenciais da expedição ou do transporte dos bens.

64 Embora caiba ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se é esse o caso no âmbito do litígio nele pendente, tendo em conta o conjunto dos elementos em causa no processo principal, o Tribunal de Justiça considera útil fornecer-lhe, para efeitos dessa apreciação, as indicações que se seguem.

65 Como resulta das informações transmitidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, a recorrente no processo principal alega, em particular, que não se pode considerar que os bens em causa foram expedidos ou transportados por sua conta, tendo em conta que, apesar de recomendar uma sociedade de transporte aos adquirentes que lhe compravam bens, eram os adquirentes que mandatavam esta sociedade de transporte através de um contrato no qual ela não era parte.

66 No que respeita ao valor das estipulações contratuais no contexto da qualificação de uma operação tributável, há que recordar que, na medida em que a situação contratual reflete normalmente a realidade económica e comercial das operações, as estipulações contratuais pertinentes constituem um elemento a tomar em consideração (v., neste sentido, Acórdão de 20 de junho de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 43).

67 Não obstante, pode acontecer que, por vezes, algumas estipulações contratuais não reflitam totalmente a realidade económica e comercial das operações (Acórdão de 20 de junho de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 44).

68 No caso em apreço, não se pode considerar que as estipulações contratuais, como as que estão em causa no processo principal, reflitam a realidade económica e comercial das operações em causa se, através destas, os adquirentes apenas confirmam as escolhas efetuadas pelo fornecedor, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar mediante uma análise de conjunto das circunstâncias do litígio no processo principal.

69 A este respeito, a fim de determinar se os bens em causa foram expedidos ou transportados por conta do fornecedor, há que ter em conta, em primeiro lugar, a importância de que se reveste a questão do envio desses bens para os adquirentes atendendo às práticas comerciais que caracterizam a atividade exercida pelo fornecedor em causa. É, nomeadamente, possível considerar que, se essa atividade consiste em propor ativamente bens, a título oneroso, a adquirentes que residam num Estado-Membro que não seja aquele em que o fornecedor está estabelecido e no território do qual não dispõe de estabelecimento ou de armazém, a organização, pelo referido fornecedor, dos meios que permitem proceder ao envio de bens em causa para os adquirentes constitui, em princípio, parte essencial da referida atividade.

70 A fim de apreciar se o fornecedor propõe ativamente bens a adquirentes que residem num Estado-Membro, o órgão jurisdicional de reenvio poderá, nomeadamente, ter em conta a extensão do endereço do sítio Internet no qual os bens em causa são propostos e a língua na qual esse sítio está acessível.

71 Em segundo lugar, há que apreciar a quem, ao fornecedor ou ao adquirente, podem ser efetivamente tributadas as escolhas relativas às modalidades da expedição ou do transporte dos bens em causa.

72 A este título, uma expedição ou um transporte dos bens em causa por conta do fornecedor destes não pode ser deduzido do simples facto de que o contrato celebrado pelos adquirentes para efeitos de envio desses bens o seja com uma sociedade que colabora com o fornecedor em atividades diferentes da venda de produtos deste.

73 Em contrapartida, seria diferente se, mediante esse contrato, os adquirentes apenas consentissem com as escolhas efetuadas pelo fornecedor, respeitantes quer à designação da sociedade encarregada do envio dos bens em causa, quer às modalidades segundo as quais esses bens fossem expedidos ou transportados.

74 Uma apreciação neste sentido pode, nomeadamente, ser deduzida de elementos como a escolha reduzida de sociedades recomendadas pelo fornecedor, ou mesmo limitada a apenas uma sociedade, para efeitos de envio dos bens em causa ou o facto de os contratos relativos à expedição ou ao transporte desses bens poderem ser celebrados diretamente a partir do sítio Internet desse fornecedor sem que os adquirentes tenham de empregar esforços autónomos para contactar as sociedades encarregadas desse envio.

75 Em terceiro lugar, há que examinar a questão de saber sobre que agente económico pesa a assunção do risco relacionado com a expedição e a entrega dos bens em causa.

76 A esse respeito, a recorrente no processo principal alega que as estipulações contratuais que ligam o adquirente e a sociedade de transporte indicam que essa carga incumbe a esta última e deduz desse elemento que os bens em causa no processo principal não eram expedidos ou transportados por sua conta. Ora, há que observar que o facto de a carga do risco ligado ao envio dos bens em causa ser suportada pela sociedade de transporte não leva, por si mesmo, a consequências quanto à questão de saber se o transporte desses bens é efetuado por conta do fornecedor ou pela do adquirente.

77 Assim sendo, pode considerar-se que, não obstante as estipulações contratuais em que se baseia a carga do risco sobre a sociedade encarregada do envio dos referidos bens, a expedição ou o transporte destes é efetuada por conta do fornecedor se este suportar efetivamente, *in fine*, as despesas relacionadas com a indemnização de danos sofridos durante essa expedição ou esse transporte.

78 Em quarto lugar, há que apreciar as modalidades de pagamento relativas tanto à entrega dos bens em causa como à sua expedição ou ao seu transporte. Se, apesar de os adquirentes estarem formalmente ligados ao fornecedor e à sociedade de transporte por contratos distintos, a aquisição desses bens e a expedição ou o transporte destes são objeto de uma transação financeira única, há que considerar essa circunstância um indício do relevante envolvimento do fornecedor no envio dos referidos bens.

79 A esse respeito, como a recorrente no processo principal reconheceu no decurso da audiência no Tribunal de Justiça, o facto de os adquirentes pagarem no ato da receção dos bens em causa e ao transportador destes tanto o montante desses bens como do seu transporte constitui uma prática corrente.

80 Esse envolvimento do fornecedor constatar-se-ia, igualmente, atendendo à realidade económica e comercial das operações em causa, se se devesse demonstrar que, por princípio ou sob reserva de certas condições estarem preenchidas, como o facto de alcançar um montante mínimo de compra, o montante das despesas de expedição ou de transporte apenas reveste caráter simbólico ou que o fornecedor concede uma redução sobre o preço dos produtos que produz o mesmo efeito.

81 Por conseguinte, segundo as informações de que o Tribunal de Justiça dispõe e sem prejuízo de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, é possível considerar que a recorrente no processo principal desempenhou um papel preponderante atendendo tanto à iniciativa como à organização de etapas essenciais da expedição ou do transporte de bens em causa no processo principal, de forma que há que considerar que esses bens foram enviados por conta do fornecedor, na aceção do artigo 33.º da Diretiva 2006/112.

82 Atendendo às considerações expostas, há que responder à quarta questão que o artigo 33.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, quando os bens vendidos por um fornecedor estabelecido num Estado-Membro a adquirentes que residem noutro Estado-Membro são enviados a estes últimos por uma sociedade recomendada por esse fornecedor, mas com a qual os adquirentes são livres de contratar para efeitos desse envio, esses bens devem ser considerados expedidos ou transportados «pelo fornecedor ou por sua conta» quando o papel do referido fornecedor é preponderante no que diz respeito à iniciativa e à organização das etapas essenciais da expedição ou do transporte dos referidos bens, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar tendo em conta o conjunto dos elementos do litígio no processo principal.

Quanto à quinta questão

83 Com a sua quinta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, saber se o direito da União e, em particular, a Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que há que constatar que as operações através das quais os bens vendidos por um fornecedor são enviados para os adquirentes por uma sociedade que esse fornecedor recomenda são constitutivas de abuso de direito, quando, por um lado, o referido fornecedor e essa sociedade estão ligados, no sentido de que, independentemente desse envio, a referida sociedade se encarrega de algumas dessas necessidade logísticas desse mesmo fornecedor, e, por outro, esses adquirentes permanecem, todavia, livres de recorrer a outra sociedade ou de assumirem pessoalmente a entrega dos bens.

84 A este respeito, importa recordar que o combate à fraude, à evasão fiscal e a eventuais abusos é um objetivo reconhecido e encorajado por essa diretiva e que o princípio da proibição das práticas abusivas, aplicável no domínio do IVA, conduz a proibir as montagens puramente artificiais,

desprovidas de realidade económica, efetuadas com o único fim de obter uma vantagem fiscal (Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 35 e jurisprudência referida).

85 Resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que, em matéria de IVA, a declaração da existência de uma prática abusiva exige que estejam reunidos dois requisitos, concretamente, por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal dos requisitos previstos pelas disposições pertinentes da referida diretiva e da legislação nacional que a transpõem, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja atribuição é contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições e, por outro, que resulte de um conjunto de elementos objetivos que a finalidade essencial das operações em causa se limita à obtenção dessa vantagem fiscal (Acórdão de 10 de julho de 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, n.º 35 e jurisprudência referida).

86 A título preliminar, há que, por conseguinte, especificar que, dado que a existência de uma prática abusiva pressupõe a aplicação formal dos requisitos previstos pelas disposições pertinentes da Diretiva 2006/112, o órgão jurisdicional de reenvio não se pode interrogar sobre o caráter eventualmente abusivo das atuações da recorrente no processo principal se concluir, atendendo às indicações fornecidas no âmbito da resposta à quarta questão, que esta recorrente violou o artigo 33.º dessa diretiva, tendo em conta que há que considerar que os bens em causa no processo principal foram enviados por conta do fornecedor, na aceção dessa disposição.

87 Feita esta precisão, há que salientar que esse órgão jurisdicional considera que o fornecedor em causa no processo principal, não se tendo visto aplicar as disposições previstas no artigo 33.º da referida diretiva consagradas às entregas de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta, beneficiou da taxa menos elevada de IVA do Estado-Membro em que está estabelecida.

88 Quanto, em primeiro lugar, à questão de saber se as operações no âmbito das quais um fornecedor estabelecido num Estado-Membro entrega bens a título oneroso a adquirentes que residem no território de outro Estado-Membro, recomendando simultaneamente uma sociedade de transporte para efeitos de envio desses bens, têm como resultado a obtenção de uma vantagem fiscal contrária aos objetivos da Diretiva 2006/112, há que observar, por um lado, que, no caso de a derrogação prevista no artigo 33.º dessa diretiva não se aplicar a essas operações, estas últimas estão abrangidas pelo artigo 32.º da referida diretiva que prevê que se deve considerar o 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.

89 Por outro lado, as diferenças entre as taxas normais de IVA aplicadas pelos Estados-Membros resultam de a Diretiva 2006/112 não efetuar uma harmonização completa, fixando apenas a taxa mínima. Nestas condições, o facto de beneficiar num Estado-Membro de uma taxa normal de IVA, menos elevada do que a em vigor noutro Estado-Membro, não pode ser considerado, em si mesmo, uma vantagem fiscal cuja concessão é contrária aos objetivos da dessa diretiva (Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, n.ºs 39 e 40).

90 Em segundo lugar, quanto à questão de saber se a finalidade essencial de uma operação se limita à obtenção dessa vantagem fiscal, importa recordar que, em matéria de IVA, o Tribunal de Justiça já declarou que, quando o sujeito passivo pode escolher entre duas operações, não está obrigado a optar pela que implica o pagamento do montante de IVA mais elevado, antes tem o direito de escolher a estrutura da sua atividade de modo que limite a sua dívida fiscal. Os sujeitos passivos têm assim geralmente a liberdade de escolher as estruturas organizacionais e as modalidades transacionais que considerem mais adequadas às suas atividades económicas e com o objetivo de limitar os seus encargos fiscais (Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 42).

91 Por conseguinte, a fim de constatar que as circunstâncias em causa no processo principal são constitutivas de prática abusiva, há que demonstrar que a distinção entre o fornecedor dos bens em causa e o transportador que recomenda assenta numa construção puramente artificial que dissimula o facto de estas duas sociedades constituírem, na realidade, apenas uma entidade económica.

92 Para efeitos dessa interpretação, há que observar, por um lado, que é indiferente que os adquirentes de bens tenham a possibilidade de confiar o transporte destes a um transportador diferente do recomendado pelo fornecedor.

93 Por outro lado, o facto de o fornecedor e a sociedade de transporte estarem ligadas, no sentido de que esta sociedade efetua a favor desse fornecedor outras prestações logísticas independentemente do transporte dos seus bens, não se afigura decisivo em si mesmo.

94 Todavia, será possível concluir pela existência de uma construção puramente artificial se os serviços de expedição ou de transporte dos bens em causa pela sociedade recomendada pelo fornecedor não forem fornecidos no âmbito de uma atividade económica real.

95 Ora, impõe-se constatar que nenhum elemento submetido ao Tribunal de Justiça é suscetível de demonstrar que a sociedade de transporte recomendada pelo fornecedor em causa no processo principal não exercia uma atividade económica real, a qual não se limitava à prestação de determinadas necessidades logísticas deste fornecedor e à entrega de bens deste último. Afigura-se, portanto, que esta sociedade de transporte exercia uma atividade em seu nome e por conta própria, sob a sua responsabilidade e risco (v., neste sentido, Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 45).

96 Atendendo às considerações expostas, há que responder à quinta questão que o direito da União e, em particular, a Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que não há que constatar que as operações através das quais os bens vendidos por um fornecedor são enviados para os adquirentes por uma sociedade que esse fornecedor recomenda são constitutivas de abuso de direito, quando, por um lado, o referido fornecedor e essa sociedade estão ligados, no sentido de que, independentemente desse envio, a referida sociedade se encarrega de algumas dessas necessidade logísticas desse mesmo fornecedor, e, por outro, esses adquirentes permanecem, todavia, livres de recorrer a outra sociedade ou de assumir pessoalmente a entrega dos bens, desde que estas circunstâncias não sejam suscetíveis de afetar a conclusão de que o fornecedor e a sociedade de transporte que recomenda são sociedades independentes que desempenham, por sua própria conta, atividades económicas reais e que, por isso, essas operações não podem ser qualificadas de abusivas.

Quanto às despesas

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

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

1) **A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e os artigos 7.º, 13.º e 28.º a 30.º do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que as autoridades tributárias de um Estado-Membro possam, unilateralmente, sujeitar operações a um tratamento fiscal em matéria de imposto sobre o valor acrescentado diferente daquele por força do qual estas já foram tributadas noutro Estado-Membro.**

2) **O artigo 33.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, quando os bens vendidos por um fornecedor estabelecido num Estado-Membro a adquirentes que residem noutro Estado-Membro são enviados a estes últimos por uma sociedade recomendada por esse fornecedor, mas com a qual os adquirentes são livres de contratar para efeitos desse envio, esses bens devem ser considerados expedidos ou transportados «pelo fornecedor ou por sua conta» quando o papel do referido fornecedor é preponderante no que diz respeito à iniciativa e à organização das etapas essenciais da expedição ou do transporte dos referidos bens, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar tendo em conta o conjunto dos elementos do litígio no processo principal.**

3) **O direito da União e, em particular, a Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que não há que constatar que as operações através das quais os bens vendidos por um fornecedor são enviados para os adquirentes por uma sociedade que esse fornecedor recomenda são constitutivas de abuso de direito, quando, por um lado, o referido fornecedor e essa sociedade estão ligados, no sentido de que, independentemente desse envio, a referida sociedade se encarrega de algumas dessas necessidade logísticas desse mesmo fornecedor, e, por outro, esses adquirentes permanecem, todavia, livres de recorrer a outra sociedade ou de assumir pessoalmente a entrega dos bens, desde que estas circunstâncias não sejam suscetíveis de afetar a conclusão de que o fornecedor e a sociedade de transporte que recomenda são sociedades independentes que desempenham, por sua própria conta, atividades económicas reais e que, por isso, essas operações não podem ser qualificadas de abusivas.**

Assinaturas