

Processo C-156/20

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

6 de abril de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Supreme Court of the United Kingdom (Supremo Tribunal do Reino Unido)

Data de decisão de reenvio:

1 de abril de 2020

Recorrente:

Zipvit Ltd

Recorridos:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Administração Tributária e Aduaneira do Reino Unido)

[*Omissis*]

ACÓRDÃO

Zipvit Ltd (recorrente) contra The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (recorridos)

[*Omissis*]

SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM (SUPREMO TRIBUNAL DO REINO UNIDO)

1 DE ABRIL DE 2020

[*Omissis*]

OUVIDOS o mandatário da recorrente e o mandatário dos recorridos, em 29 e 30 de janeiro de 2020

DECIDE-SE:

1. Submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia as questões que constam do anexo do presente despacho para serem objeto de decisão prejudicial ao abrigo do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.
2. Reservar para final a decisão sobre as despesas.

O escrivão

1 de abril de 2020

ANEXO

QUESTÕES PREJUDICIAIS

- 1) Quando (i) a autoridade tributária, o prestador de serviços e o comerciante que seja sujeito passivo interpretam erradamente a legislação europeia em matéria de IVA e consideram que uma prestação tributável à taxa normal está isenta de IVA (ii) o contrato celebrado entre o prestador de serviços e o comerciante estipulava que o preço da prestação estava isento de IVA e que, se o IVA fosse devido, o comerciante deveria suportar o seu pagamento (iii) o prestador de serviços nunca exigiu e já não pode exigir ao comerciante o pagamento do IVA adicional devido por este, e (iv) a autoridade tributária não pode, ou já não pode (por ter decorrido o prazo de prescrição), reclamar do prestador de serviços o IVA que deveria ter sido pago, tem a diretiva por efeito que o preço efetivamente pago é a combinação do valor líquido exigível e do IVA devido, podendo assim o comerciante reclamar a dedução do imposto pago a montante, conforme previsto no artigo 168.º, alínea a), da diretiva, quando esse imposto diz efetivamente respeito a essa prestação?
- 2) Subsidiariamente, pode o comerciante, nestas circunstâncias, reclamar a dedução do imposto pago a montante ao abrigo do disposto no artigo 168.º, alínea a), da diretiva, enquanto IVA “devido” respeitante a essa prestação?
- 3) Quando a autoridade tributária, o prestador de serviços e o comerciante que seja sujeito passivo interpretam erradamente a legislação europeia em matéria de IVA, e consideram que uma prestação tributável à taxa normal está isenta de IVA, de modo que o comerciante não pode apresentar à autoridade tributária uma fatura de IVA em conformidade com o artigo 226.º, n.ºs 9 e 10, da diretiva, relativamente à prestação de serviços que lhe foi efetuada, tem o comerciante direito à dedução do imposto pago a montante nos termos do artigo 168.º, alínea a), da diretiva?
- (4) Para responder às questões (1) a (3):
 - (a) é relevante determinar se o prestador de serviços pode invocar a confiança legítima ou qualquer outro meio de defesa, resultante do direito nacional ou do direito da União, contra qualquer tentativa da autoridade

tributária de emitir um aviso de liquidação para o pagamento do montante correspondente ao IVA respeitante à prestação?

(b) é relevante que o comerciante tenha sabido ao mesmo tempo que a autoridade fiscal e o prestador de serviços que a prestação em causa não estava de facto isenta, ou que tenha os mesmos meios de conhecimento que estes, e de que poderia ter-se proposto pagar o IVA devido respeitante à prestação (calculado com base no preço comercial desta), de forma a que tal imposto pudesse ter sido colocado à disposição da autoridade tributária, mas não o tenha feito?

[*Omissis*]

Introdução

1. Este processo tem por objeto o direito de um comerciante (neste caso, a Zipvit) à dedução do IVA devido ou pago por si a um prestador de serviços (neste caso, a Royal Mail) pelas prestações de serviços que o mesmo lhe efetuou, na medida em que essas prestações são utilizadas pelo comerciante para o próprio fornecimento de bens ou prestação de serviços a um consumidor final. A questão coloca-se num caso específico.
2. As condições gerais do contrato de prestação de serviços celebrado entre o prestador de serviços e o comerciante previam que o comerciante devia pagar o preço comercial da prestação acrescido (sendo caso disso) de um determinado montante de IVA exigível respeitante à prestação. Conforme determinado num acórdão posterior do Tribunal de Justiça, a prestação em causa deveria, de facto, ter sido considerada sujeita a uma taxa normal de IVA, para que tivesse sido aplicado ao comerciante o IVA calculado à taxa aplicável sobre o preço comercial da prestação de serviços. Contudo, no momento da realização da prestação, tanto o prestador de serviços como o comerciante, agindo de boa-fé e com base num erro habitualmente incorrido, entenderam que a prestação estava isenta de IVA, pelo que só foi cobrado ao comerciante e este pagou apenas o montante correspondente ao preço comercial dessa prestação. As faturas relativas às prestações em causa indicavam que as prestações de serviços estavam isentas e, ainda, que o pagamento do IVA não era devido.
3. A autoridade tributária (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners, a seguir "HMRC") cometeu o mesmo erro de boa fé. Os HMRC contribuíram inadvertidamente para o erro cometido pelas partes ao emitir orientações fiscais que continham indicações nesse sentido.
4. O erro teve como consequência que o comerciante só tenha pago os montantes equivalentes ao preço comercial de cada prestação de serviços, e não há agora perspectiva de que o pagamento do montante adicional que deveria ter sido faturado e pago por essas prestações e que corresponde à parte do IVA do preço total (isto é, o preço comercial acrescido do IVA correspondente) possa vir a ser

exigido ao comerciante ou venha a ser por ele efetuado. Do mesmo modo, o prestador de serviços não declarou aos HMRC o IVA devido ou pago por essas prestações, e não há perspectiva de que essa declaração possa vir a ser efetuada aos HMRC ou por estes exigida no que respeita ao IVA.

5. Não obstante, o comerciante alega agora que, por força do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA principal (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, a seguir «diretiva»), tem o direito de reclamar dos HMRC a dedução, enquanto IVA pago a montante, do IVA correspondente às prestações em causa ou da parte do IVA que a lei considera incluído no preço cobrado pelo prestador de serviços por cada prestação (e, portanto, legalmente considerado como o IVA efetivamente pago relativamente a essa prestação quando o comerciante tenha pago o montante que as partes acreditavam ser o preço comercial da prestação). A autoridade tributária alega, contrariamente, que, nas circunstâncias do caso em apreço, a interpretação correta da diretiva é no sentido de que: (1) não existe IVA devido ou pago relativamente às prestações de serviços em causa, pelo que não pode ser apresentado um pedido de reembolso do imposto respetivo pago a montante, e/ou (2) as faturas relativas às prestações em causa não demonstram que o IVA era devido no que respeita a essas prestações e, uma vez que o comerciante não tinha, em momento algum, faturas que revelassem a exigibilidade do IVA e o seu montante, em conformidade com o artigo 226.º, n.ºs 9, e 10 da diretiva, também por este motivo o comerciante não tem direito ao reembolso do imposto pago a montante em relação a essas prestações. O comerciante, em resposta ao ponto (1), alega que se deve considerar que o IVA foi pago como parte do preço (ou como sendo devido) e, em resposta ao ponto (2), que já são conhecidos todos os factos relevantes e que pode provar por outros meios o montante do IVA devido ou pago por cada prestação.
6. Os montantes reclamados pela Zipvit (o comerciante) a título do IVA pago a montante sobre as prestações em causa ascendem a 415 746 GBP, acrescidas de juros. O presente processo é um caso paradigmático no que respeita a prestações de serviços efetuadas pela Royal Mail [o prestador de serviços] em que foi cometido o mesmo erro. Foi dada ao Supremo Tribunal uma estimativa entre cerca de 500 mil e 1000 milhões GBP como valor total dos pedidos apresentados contra os HMRC.

Antecedentes de facto

7. A Royal Mail é o serviço público postal do Reino Unido. O artigo 132.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE (e as disposições equivalentes que o precederam) prevê que os Estados-Membros isentam “as prestações de serviços e as entregas de bens acessórias das referidas prestações efetuadas pelos serviços públicos postais, com exceção dos transportes de passageiros e das telecomunicações”. Ao introduzirem esta disposição, o Parlamento [do Reino Unido] e os HMRC interpretaram-na como abrangendo todos os serviços postais prestados pela Royal Mail. A legislação nacional de transposição, o Value Added Tax Act 1994 (Lei de 1994 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a

seguir «VATA») continha uma disposição nesse sentido (anexo 9, grupo 3, n.º 1) e os HMRC publicaram orientações no mesmo sentido.

8. A Zipvit desenvolve a atividade comercial de venda de vitaminas e minerais pelo correio, para o que utilizou os serviços da Royal Mail. No período compreendido entre 1 de janeiro de 2006 e 31 de março de 2010, a Royal Mail prestou à Zipvit um certo número de serviços postais a título profissional ao abrigo de contratos que tinham sido objeto de negociação individual com a Zipvit. O presente processo diz respeito à prestação de um desses serviços, o serviço «multimedia®» da Royal Mail (a seguir «serviços»).
9. O contrato ao abrigo do qual a Royal Mail prestava os serviços incluía as condições gerais relevantes do serviço da Royal Mail, as quais previam que todas as despesas de franquia em que era mencionado serem a pagar pelo cliente (a saber, a Zipvit) estavam isentas de IVA, que o cliente «pagará o IVA eventualmente devido a título de franquia e de outros encargos à taxa correspondente», e que «o IVA será calculado e pago sobre [o preço comercial dos serviços]». Assim, na medida em que era devido IVA sobre a prestação dos serviços, o preço total a pagar pela Zipvit ao abrigo do contrato por essa prestação era o preço comercial acrescido de IVA.
10. Contudo, com base na legislação e nas orientações nacionais, bem como no entendimento usual mas incorreto, segundo o qual os serviços estavam isentos de IVA, as faturas emitidas pela Royal Mail à Zipvit relativamente a esses serviços exibiam a menção “E” correspondente a isenção, não indicavam o montante devido a título de IVA e cobravam apenas à Zipvit o preço comercial dos serviços. A Zipvit pagou integralmente à Royal Mail os montantes constantes das faturas e, durante o período em que foram efetuadas as prestações, não apresentou qualquer pedido para recuperar o IVA pago a montante respeitante a essas prestações.
11. Uma vez que a Royal Mail entendeu que os serviços estavam isentos e não cobrou o IVA nas faturas que emitiu, não declarou aos HMCR qualquer montante relativo ao IVA correspondente à prestação desses serviços. Do mesmo modo, os HMRC entenderam que esses serviços estavam isentos e não aguardaram ou exigiram que a Royal Mail lhes declarasse esses montantes.
12. A situação manteve-se assim durante vários anos até ao Acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de abril de 2009, TNT Post (C-357/07, EU:C:2009:248). O Tribunal de Justiça declarou que a isenção dos serviços postais só se aplicava às prestações de serviços efetuadas pelos serviços públicos postais nessa qualidade, e não às prestações de serviços cujas condições foram negociadas individualmente.
13. Com base nesta interpretação da diretiva e da sua antecessora pelo Tribunal de Justiça, os serviços em causa no presente processo deveriam, durante o período relevante, ter sido tributados a uma taxa normal. A Royal Mail devia ter cobrado à Zipvit um preço total pela prestação dos serviços equivalente ao preço comercial, acrescido do IVA à taxa aplicável, e devia ter declarado aos HMRC o IVA. No

entanto, do modo como os factos ocorreram, o valor do IVA não foi cobrado à Zipvit, que não o pagou, e a Royal Mail não declarou aos HMRC qualquer montante correspondente ao IVA sobre as prestações dos serviços.

14. Com base no Acórdão *TNT Post*, a Zipvit dirigiu dois pedidos aos HMRC para a dedução do IVA pago a montante relativamente aos serviços prestados: (i) o primeiro pedido em 15 de setembro de 2009, no montante de 382 599 GBP, acrescido de juros, a título de «imposto pago a montante a partir do trimestre findo em 31 de março de 2006 (devido após 1 de abril de 2006) até ao trimestre findo em 30 de junho de 2009», e (ii) o segundo pedido em 8 de abril de 2010, no montante de 33 147 GBP relativo aos períodos até dezembro de 2009 e até março de 2010. Estes pedidos foram calculados com base no facto de se dever considerar que os preços efetivamente pagos pelas prestações de serviços incluem o IVA.
15. Entretanto, os HMRC fizeram averiguações junto da Royal Mail para determinarem precisamente os serviços desta última que foram afetados pelo Acórdão *TNT Post*.
16. Os HMRC indeferiram os pedidos da Zipvit por ofício de 12 de maio de 2010. Este indeferimento teve por base o facto de a Zipvit se ter contratualmente obrigado a pagar o IVA relativo ao preço comercial dos serviços, mas não lhe ter sido cobrado o IVA nas faturas correspondentes e não o ter pago. Após reapreciação, os HMRC confirmaram essa decisão por ofício de 2 de julho de 2010.
17. Naquele momento, ainda não tinha decorrido o prazo de prescrição nacional de 6 anos que consta da section 5 do Limitation Act 1980 (Lei de 1980 sobre a prescrição) para a propositura de uma ação de incumprimento por parte da Royal Mail para que lhe fosse pago o preço total que lhe era devido pelas prestações de serviços (ou seja, o montante equivalente ao montante do IVA devido a título dessa prestação, calculado com base no preço comercial dos serviços). Mas propor ações de incumprimento contra todos os clientes relevantes da Royal Mail abrangidos pelo Acórdão *TNT Post*, incluindo a Zipvit, seria muito dispendioso e administrativamente oneroso para a Royal Mail e esta não teria interesse comercial em fazê-lo, pelo que não enviou efetuou essa propositura
18. Naquele momento, os HMRC estavam dentro dos prazos fixados na section 73, n.º 6, e na section 77, n.º 1, da VATA para enviar avisos de liquidação à Royal Mail no que respeita ao IVA de, pelo menos, algumas das prestações de serviços. Contudo, os HMRC consideraram que não deveriam enviar esses avisos, uma vez que a lei nacional, neste caso a VATA, previa, no quadro temporal aqui em causa, que a prestação de serviços estava isenta de IVA e, ainda, que a Royal Mail não tinha de facto recebido da Zipvit o IVA respeitante às prestações de serviços. Além disso, os HMRC consideraram que tinham criado na Royal Mail uma confiança legítima digna de proteção jurídica de que não era necessário cobrar e declarar o IVA respeitante às prestações de serviços, pelo que a Royal Mail se

poderia defender perante quaisquer possíveis liquidações tributárias para a declaração do IVA respeitante aos serviços prestados.

19. A Zipvit recorreu da decisão de reapreciação dos HMRC para o First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária)). A audiência de recurso teve lugar nos dias 14 e 15 de maio de 2014. Nesta altura, o prazo de prescrição para a Royal Mail propor uma ação de incumprimento contra a Zipvit para obter o pagamento do preço total devido pelas prestações de serviços já tinha decorrido em relação à maior parte dos serviços já prestados. Os HMRC estavam também amplamente, se não inteiramente, fora do prazo para emitirem um aviso de liquidação à Royal Mail [omissis] [].
20. O First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária)) entendeu que, em conformidade com o direito da União, os serviços prestados deviam ser tributados a uma taxa normal, conforme indicado no Acórdão TNT Post, e que a isenção do serviço postal, prevista na legislação nacional, podia e devia ser interpretada no mesmo sentido, para que os serviços fossem considerados corretamente como estando sujeitos a tributação à taxa normal em termos de direito nacional. Este entendimento está agora assente.
21. O First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária)) negou provimento ao recurso interposto pela Zipvit por Acórdão de 3 de julho de 2014 [<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>]. Considerou que os HMRC não tinham um crédito fiscal exigível à Royal Mail pois esta não tinha declarado a existência de IVA respeitante àquelas prestações de serviços nas suas declarações de imposto, não tinha feito qualquer comunicação voluntária do não pagamento do IVA, não tinha emitido qualquer fatura demonstrativa de que o IVA era devido, e os HMRC não tinham apurado que a Royal Mail estava obrigada ao pagamento do IVA [omissis: foram omitidas as referências aos números do Acórdão do First-Tier Tribunal]. Nestas circunstâncias, não existia IVA “devido ou pago” pela Royal Mail no que respeita às prestações de serviços, para efeitos do artigo 168.º, alínea a), da diretiva. A questão de saber se os HMRC estariam impedidos, segundo os princípios de direito público, incluindo o princípio da confiança legítima, de enviar um aviso de liquidação à Royal Mail não foi analisada. De qualquer modo, uma vez que a Zipvit não dispunha de faturas fiscais válidas no que respeita às prestações de serviços, que mostrassem que tinha havido cobrança do IVA, não tinha o direito de exigir a dedução desse IVA como tendo sido pago a montante. Embora os HMRC tenham poder discricionário, ao abrigo da legislação nacional, para aceitar uma prova de pagamento do IVA alternativa à fatura fiscal [ao abrigo da regulation 29, n.º 2, da Value Added Tax Regulations 1995 (Regulamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado de 1995 (SI 1995/2518), a seguir “regulation 29”)], o que não tinham considerado nas suas decisões, o First-Tier Tribunal (de Primeira Instância, Secção Tributária) entendeu que, na ponderação sobre se deveriam aceitar uma prova alternativa, os HMRC decidiram correta e inevitavelmente, no exercício do seu poder discricionário, não aceitar o pedido da Zipvit para a dedução do IVA pago a montante no que respeita aos serviços

prestados *[omissis]*. A questão a destacar, para este efeito, foi que o reembolso do IVA hipotético pago a montante à Zipvit no que respeita aos serviços prestados constituiria um ganho imerecido para a Zipvit *[omissis]*. De facto, a Zipvit pagou apenas o valor comercial das prestações de serviços, com exclusão do IVA, pelo que o reembolso à Zipvit do IVA hipotético no que respeita às prestações de serviços significaria, em termos económicos, que a Zipvit teria recebido os serviços por um preço consideravelmente inferior ao seu valor comercial real. *[omissis]*.

22. A Zipvit interpôs recurso. O Upper Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal Superior (Secção Tributária)) negou provimento ao recurso. *[omissis]* *[Omissis: a observação sobre as diferentes interpretações entre o First-Tier Tribunal e o Tribunal Superior, resolvidas pelo Tribunal de Recurso, é omitida]*. É agora consensual que IVA “devido ou pago” significa devido ou pago pelo comerciante ao prestador de serviços. O Upper Tribunal confirmou a decisão do First-tier Tribunal sobre a questão da faturação e sobre a questão do exercício do poder discricionário ao abrigo da regulation 29, n.º 2.
23. A Zipvit interpôs recurso para o Tribunal de Recurso em segunda instância. Foi apenas nesse Tribunal de Recurso que, finalmente, a posição factual subjacente, relativa às obrigações da Zipvit decorrentes do contrato com a Royal Mail, foi totalmente analisada e foram estabelecidas as conclusões de facto a esse respeito. Atualmente, esta matéria é objeto de consenso.
24. O Tribunal de Recurso negou provimento ao recurso interposto pela Zipvit [por Acórdão de 29 de junho de 2018; <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>]. Após uma análise aprofundada da jurisprudência do Tribunal de Justiça em relação à questão do IVA “devido ou pago”, que surgiu à luz da situação factual relativa às obrigações contratuais da Zipvit, o Tribunal de Recurso concluiu que a situação não constituía *acte clair* *[omissis]*. Contudo, o Tribunal de Recurso chegou à mesma conclusão que os tribunais das instâncias inferiores quanto à questão da faturação *[omissis]*. Após analisar a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o Tribunal de Recurso declarou que era condição prévia necessária a que Zipvit pudesse exercer qualquer direito de dedução do IVA pago a montante no que respeita aos serviços prestados que pudesse ter apresentado faturas de IVA que demonstrassem que o IVA tinha sido cobrado no que respeita às prestações de serviços, em conformidade com o artigo 226.º, n.ºs 9 e 10, da diretiva, ou que tivesse apresentado prova suplementar que demonstrasse o pagamento pela Royal Mail aos HMRC do imposto em questão, o que a Zipvit não conseguiu fazer *[omissis]*. O Tribunal de Recurso concordou com os tribunais das instâncias inferiores no que respeita ao exercício do poder discricionário pelos HMRC ao abrigo da regulation 29, n.º 2 *[omissis]*. Se os HMRC considerassem que a Zipvit tinha pago a montante o IVA respeitante aos serviços prestados, a Zipvit teria um ganho imerecido *[omissis]* ao obter, na prática, uma redução do preço comercial que havia sido pago pelos serviços prestados, pago através de fundos públicos, apesar de o IVA não ter entrado nos cofres públicos *[omissis]*. O Tribunal de Recurso

considerou a questão relativa à faturação como *acte clair*, não sendo necessário um reenvio para o Tribunal de Justiça [omissis].

Recurso para a Supreme Court (Supremo Tribunal)

25. A Zipvit recorreu agora para o presente tribunal. Argumenta que deverá ver reconhecidas as suas pretensões tanto no que concerne à questão do “devido ou pago” como à questão da faturação, incluindo, na medida do necessário, no que respeita à questão do exercício do poder discricionário por parte dos HMRC ao abrigo da regulation 29, n.º 2. Concluídos os debates, o tribunal decidiu que nem a questão do IVA “devido ou pago” nem a da faturação podem ser consideradas *acte clair*, e que deve ser feito um reenvio para o Tribunal de Justiça das questões elencadas na parte final desta decisão. Em síntese, os pedidos formulados pelas partes no recurso são os seguintes.

(1) *A questão do IVA “devido ou pago”*

26. O artigo 168.º, alínea a), da Diretiva prevê que o comerciante que seja sujeito passivo tem direito a deduzir do IVA de que é devedor “o IVA devido ou pago [...] em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo”.
27. A Zipvit alega que, nas circunstâncias do caso em apreço, por cada uma das vezes que (apesar de contratualmente responsável pelo IVA adicional) pagou apenas o preço comercial que lhe foi cobrado na fatura da Royal Mail, se deve considerar ter pago uma parte de IVA incorporada no montante pago. O montante cobrado pela Royal Mail e pago pela Zipvit deve ser considerado como o preço global, incluindo um montante tributável (inferior) e o IVA à taxa normal sobre esse montante tributável. Assim, se a Royal Mail cobrasse à Zipvit o montante de 120 GBP numa fatura pelos serviços prestados, sendo esse o preço comercial dos serviços, e a Zipvit pagasse apenas esse montante, nesse caso apesar de a fatura alegadamente indicar que os serviços estavam isentos de IVA, o montante tributável (na aceção dos artigos 73.º e 78.º da diretiva) deveria ser considerado como sendo apenas de 100 GBP libras e as 20 GBP adicionais (admitindo que a taxa de IVA é de 20%) deveriam ser consideradas como IVA, as quais a Zipvit tem agora o direito de pedir sejam deduzidas como IVA pago a montante relativo às prestações de serviços por ela efetuadas aos seus clientes. Este IVA incorporado em cada pagamento constitui IVA “pago” no sentido exigido pelo requisito, integrando-se assim no âmbito de aplicação do artigo 168.º, alínea a).
28. Para fundamentar a sua alegação, a Zipvit invoca, em especial, os artigos 73.º, 78.º e 90.º da diretiva (refletidos na legislação nacional nas sections 19, n.º 2, e 26A da VATA, e no Acórdão de 7 de novembro de 2013, Tulică (processos apensos C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722).

29. Subsidiariamente, mesmo que o elemento de IVA integrado em que a Zipvit se baseia não deva ser considerado “pago”, para efeitos do artigo 168.º alínea a), o IVA deve ser considerado “devido” para efeitos desta disposição, para que a Zipvit tenha o direito de pedir a sua dedução como IVA pago a montante com essa base.
30. Na medida em que os HMRC dizem não poder obrigar a Royal Mail a declarar o IVA respeitante às prestações de serviços que efetuou à Zipvit, esse facto é apenas imputável aos HMRC (quer porque a sua atuação criou uma confiança legítima ou propiciou que a Royal Mail pudesse invocar outros meios de defesa contra uma ação executiva por parte dos HMRC – não sendo admitido pela Zipvit esse tipo de defesa – quer pelo decurso do tempo, visto já ter decorrido o prazo para serem tomadas medidas de execução) e não é, em todo o caso, uma situação que possa impedir a Zipvit de invocar o seu direito à dedução do IVA devido ou pago a montante, nos termos do artigo 168.º, alínea a).
31. Contra estes argumentos, os HMRC alegam que, nas circunstâncias do caso em apreço, nada há na diretiva que exija ou justifique uma reformulação retroativa dos acordos comerciais entre a Royal Mail e a Zipvit, segundo os quais as faturas da Royal Mail apenas mencionavam o preço comercial a ser pago pela Zipvit pelos serviços prestados e a Zipvit permanecia contratualmente obrigada a pagar à Royal Mail um montante adicional a título de IVA à taxa normal, respeitante a esse preço comercial (o que só se tornou claro após o Acórdão TNT Post). Segundo se veio a revelar, a Royal Mail não emitiu faturas suplementares para exigir o pagamento do referido IVA; não poderia ser obrigada a emitir essas faturas suplementares (e encontra-se agora fora de prazo para o fazer ao abrigo do instituto da prescrição previsto no direito nacional no que se refere às ações de incumprimento); não declarou aos HMRC qualquer IVA respeitante aos serviços (quer o IVA integrado no preço comercial hipotético mais baixo, tal como referido pela Zipvit, quer IVA cobrado sobre o preço comercial real); e os HMRC não podiam atuar no sentido de obrigar a Royal Mail a declarar o IVA respeitante às prestações de serviços (quer por razões de direito público, incluindo o respeito pela confiança legítima da Royal Mail, quer por razões de prescrição).
32. Os HMRC alegam que permitir à Zipvit reclamar o elemento de IVA hipoteticamente incorporado nos pagamentos que efetuou à Royal Mail seria reescrever a história de uma forma inteiramente teórica e dissociada da realidade, o que não é exigido por nenhuma das disposições da diretiva. Tal como corretamente apurado pelos tribunais de primeira instância e pelo tribunal de recurso, isto significaria que a Zipvit iria obter um ganho financeiro imerecido à custa dos contribuintes (e que lhe proporcionaria uma vantagem em relação aos seus concorrentes comerciais), o que não pode ser justificado com base na diretiva. Tal conduziria também a um resultado que violaria o princípio da neutralidade, que é um princípio fundamental da diretiva, na medida em que o IVA pago a montante que a Zipvit pretende ver deduzido nunca foi pago aos cofres públicos e a Royal Mail não agiu como agente de cobrança para as autoridades tributárias da forma exigida para dar cumprimento a esse princípio

(baseando-se, a este respeito, em especial, nos Acórdãos [de 24 de outubro de 1996], Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 22) e [de 28 de novembro de 2013], Minister Finansów [MDDP] (C-319/12, EU:C:2013:778, n.ºs 41 e 43).

33. Os HMRC defendem que o presente caso deve ser distinguido das circunstâncias que foram tomadas em consideração no Acórdão Tulicã. No n.º 37 desse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou expressamente que não tinha perante si o tipo de acordo contratual que se considerou existir no presente processo. Num caso em que o contrato entre o prestador de serviços (a Royal Mail) e o comerciante (a Zipvit) obriga o comerciante a pagar o preço comercial pelos serviços prestados, acrescido de um suplemento que abrange o IVA devido sobre esse preço comercial, a jurisprudência indica que a interpretação correta do artigo 168.º, alínea a), da diretiva é a de que o IVA só pode ser considerado “pago” quando o IVA devido, respeitante ao preço comercial, for efetivamente pago, o que não aconteceu neste caso. A jurisprudência também indica que o IVA só pode ser considerado “devido” quando exista um crédito executório a ser cobrado à Zipvit e para garantir que será colocado à disposição das autoridades tributárias, que também não existe aqui. Os HMRC baseiam-se, nomeadamente, [nos Acórdãos] [de 29 de março de 2012], Vélclair (C-414/10, EU:C:2012:183); de [21 de março de 2018], Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:2040) e de [12 de abril de 2018], Biosafe-Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:249).
34. Os HMRC alegam que a jurisprudência não sugere que a atuação da administração tributária constitua uma consideração pertinente para a aplicação da diretiva num caso desta natureza. Habitualmente, na falta de uma declaração por parte do prestador de serviços ou da apresentação de faturas fiscais que cumpram o disposto no artigo 226.º, n.ºs 9 e 10, a autoridade tributária não saberá quais as prestações efetuadas e se pode emitir um aviso de liquidação contra o prestador de serviços. Além disso, e em todo o caso, nada há na atuação dos HMRC que pudesse justificar o desrespeito pelos princípios do Direito da União Europeia mencionados na [referida jurisprudência]. Tal como nos processos *Volkswagen* e *Biosafe-Industria*, o caso sob apreciação surgiu de um simples erro cometido de boa fé pela Zipvit, pela Royal Mail e pelos HMRC.
35. Os HMRC também se baseiam no princípio de que não é permitida a invocação assimétrica da diretiva, segundo o qual um comerciante beneficia simultaneamente de uma isenção prevista no direito nacional (o que, aliás, não é autorizado pela diretiva) no que respeita a prestações de serviços e procura obter a dedução do IVA respeitante a essas prestações. A este respeito, os HMRC referem-se, em especial, ao Acórdão MDDP no processo C-319/12. Alegam que, em substância, a Zipvit procura simultaneamente beneficiar do facto de o direito nacional ter considerado erradamente as prestações de serviços em causa como estando isentas e invocar a diretiva para fundamentar o seu pedido de dedução do IVA pago a montante em relação a essas prestações, violando esse princípio. A Zipvit nega que assim seja.

(2) *A questão da fatura*

36. A Zipvit alega que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, existe uma diferença importante entre os requisitos materiais a preencher para um pedido de imposto pago a montante (incluindo os que constam do artigo 168.º, alínea a)), e os requisitos formais aplicáveis a esse pedido (incluindo os relativos à emissão de uma fatura de IVA em conformidade com o artigo 226.º). A abordagem é estrita em relação aos requisitos materiais, mas é permitida uma exceção aos requisitos formais se puder ser apresentada pelo comerciante prova alternativa satisfatória do IVA pago ou devido. A Zipvit baseia-se, em especial, nos Acórdãos [de 15 de setembro de 2006], *Barlis 06-Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690); de [19 de outubro de 2017], *SC Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775); e de [21 de novembro de 2018], *Vădan* (C-664/16, EU:C:2018:933).
37. No caso em apreço, a Zipvit alega ter apresentado prova alternativa satisfatória do IVA pago (sob a forma de pagamento de um IVA incorporado e que a Zipvit alega estava incluído no preço que pagou à Royal Mail) ou que era devido, uma vez que, conforme decorre do Acórdão *TNT Post*, isso pode ser facilmente verificado a partir das faturas que a Royal Mail efetivamente enviou à Zipvit, juntamente com um entendimento dos acordos contratuais para a prestação de serviços, aos quais as faturas se referem. Os HMRC não podiam, no exercício do seu poder discricionário ao abrigo do decorrente da *regulation 29*, n.º 2, recusar-se a aceitar a prova alternativa apresentada pela Zipvit para fundamentar o seu pedido.
38. A Zipvit alega que os acórdãos proferidos nos processos *Volkswagen* e *Biosafe-Industria* não têm o relevo que os HMRC lhes atribuem para a questão da faturação. Segundo a Zipvit, a melhor explicação para o raciocínio subjacente nestes casos é a de que neles existia a preocupação de garantir que o comerciante não fosse impedido de poder retirar consequências práticas do seu direito de reclamar a dedução do IVA pago a montante em circunstâncias em que tivesse sido induzido em erro pelo recebimento de uma fatura que alegadamente demonstrava não ser devido IVA relativamente a uma prestação.
39. Em sentido contrário, os HMRC alegam que o regime de cobrança de IVA previsto na diretiva, em conjugação com o princípio da neutralidade, impõe que se dê particular importância aos requisitos previstos no artigo 226.º, n.ºs 9 e 10, no que respeita à apresentação de uma fatura que demonstre que é devido IVA relativamente a uma prestação de serviços e em que montante. Nos termos do regime do IVA, intervêm várias partes que têm a necessidade de conhecer essas matérias para que o regime funcione eficazmente; e às autoridades tributárias devem ser apresentadas faturas que preencham esses requisitos para que possam controlar a situação e garantir que o prestador de serviços lhes declarou devidamente o IVA a ser cobrado. Por conseguinte, de acordo com os HMRC, um pedido válido de dedução do imposto pago a montante não pode ser feito na falta de uma fatura de IVA que cumpra esses requisitos específicos.

40. Os HMRC subscrevem o raciocínio do Tribunal de Recurso. Invocam, nomeadamente, em especial, as conclusões dos Advogados-Gerais e os Acórdãos proferidos nos processos Volkswagen e Biosafe-Industria, que alegam fundamentar o seu entendimento de que um pedido válido para a dedução do IVA pago a montante a respeito de uma prestação de serviços teria de ter por base uma fatura de IVA emitida pela Royal Mail que estivesse em conformidade com o artigo 226.º, n.ºs 9 e 10, da diretiva. A Zipvit nunca pediu à Royal Mail que lhe enviasse faturas em que cobrasse o IVA devido relativamente ao preço comercial cobrado pelas prestações de serviços e, evidentemente, não teve a intenção de pedir a emissão dessas faturas ou de pagar o IVA que nelas viesse a figurar. Uma vez que a Zipvit não conseguiu apresentar faturas de IVA relevantes para fundamentar o seu pedido de dedução do IVA pago a montante, respeitante a esses serviços, este pedido não deve ser acolhido. Nada há no direito da União Europeia que possa ser invocado para afastar a conclusão a que chegaram os tribunais de primeira instância e o tribunal de recurso relativamente ao exercício do poder discricionário dos HMRC ao abrigo da regulation 29, n.º 2.
41. *[omissis]* [*Omissis: é omitida a menção aos anexos do despacho.*]

Reenvio prejudicial ao TJUE

42. Nestas circunstâncias, o tribunal submete as seguintes questões ao Tribunal de Justiça:
- [Omissis: as questões prejudiciais são as que constam do anexo acima].*
[omissis]
- [omissis]*