

Processo C-656/19**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

4 de setembro de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Szeged, Hungria)

Data da decisão de reenvio:

22 de agosto de 2019

Recorrente:

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

Recorrido:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Objeto do processo principal

Recurso contencioso-administrativo em matéria tributária.

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Em primeiro lugar, o presente pedido de decisão prejudicial tem por objeto, por um lado, determinar se a prática de um Estado-Membro, que identifica o conceito de «bagagem pessoal» na aceção da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»), com o conceito de bagagem abrangido por outras normas jurídicas, é compatível com o artigo 147.º da Diretiva IVA. Por outro lado, em caso de resposta negativa a esta questão, questiona-se como deve ser definido o conceito de «bagagem pessoal» do artigo 147.º da Diretiva IVA e, a este respeito, se uma prática nacional de as autoridades tributárias de um Estado-Membro terem exclusivamente em consideração o «sentido comum dos termos» é compatível com o direito da União.

Em segundo lugar, este pedido de decisão prejudicial também tem por objeto, por um lado, a interpretação dos artigos 146.º e 147.º da Diretiva IVA no sentido de que, quando um sujeito passivo não tem direito a uma isenção ao abrigo do artigo 147.º da referida diretiva, se deve ponderar se é aplicável a isenção das entregas de bens para exportação prevista no artigo 146.º da referida diretiva, mesmo que tenham sido omitidas as formalidades aduaneiras previstas na lei. Por outro lado, o pedido de decisão prejudicial visa esclarecer se um negócio jurídico pode ser qualificado de entrega de bens para exportação isenta de IVA, contrariamente à intenção expressa do cliente.

Em terceiro lugar, o pedido de decisão prejudicial procura determinar se, atendendo às circunstâncias do processo principal, a prática de um Estado-Membro de a autoridade tributária recusar o reembolso do imposto indevidamente declarado e pago sobre entregas de bens a favor de viajantes estrangeiros, sem classificar essas operações como entregas de bens para exportação, é compatível com os artigos 146.º e 147.º da Diretiva IVA e com os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade do direito da União.

Questões prejudiciais

- 1) É compatível com o artigo 147.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»), a prática de um Estado-Membro que consiste em identificar o conceito de «bagagem pessoal», estabelecido como um elemento conceptual das entregas de bens a favor de viajantes estrangeiros isentas do imposto sobre o valor acrescentado, com o conceito de bens pessoais que constam da Convenção sobre as facilidades aduaneiras a favor do turismo, celebrada em Nova Iorque a 4 de junho de 1954, e do seu Protocolo Adicional, bem como o conceito de «bagagem», definido no artigo 1.º, n.º 5, do Regulamento Delegado (UE) 2015/2446 da Comissão, que completa o Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho que estabelece as regras de execução a determinadas disposições do código aduaneiro da União?
- 2) Em caso de resposta negativa à questão prejudicial anterior, como deve ser definido o conceito de «bagagem pessoal» constante do artigo 147.º da Diretiva IVA, tendo em conta que esta diretiva não o define? É compatível com as disposições do direito comunitário a prática nacional de as autoridades tributárias de um Estado-Membro terem exclusivamente em consideração o «sentido comum dos termos»?
- 3) Devem os artigos 146.º e 147.º da Diretiva IVA ser interpretados no sentido de que, quando um sujeito passivo não tem direito à isenção das entregas de bens a favor de viajantes estrangeiros na aplicação do artigo 147.º da mesma diretiva, deve ponderar-se, se for caso disso, se a isenção das entregas de bens de exportação é aplicável em conformidade com o artigo 146.º dessa

diretiva, mesmo que as formalidades aduaneiras previstas no Código Aduaneiro da União e na legislação delegada tenham sido omitidas?

- 4) Se a resposta à questão anterior for que, quando a isenção para os viajantes estrangeiros não for aplicável, a operação pode beneficiar de uma isenção de IVA na exportação, pode a operação jurídica de entrega de bens para exportação ser qualificada isenta de IVA contra a intenção expressa pelo cliente no momento em que efetuou a encomenda?
- 5) Em caso de resposta afirmativa às terceira e quarta questões prejudiciais, num caso como o dos presentes autos, em que o emitente da fatura sabia, no momento da entrega dos bens, que estes tinham sido adquiridos para efeitos de revenda, mas que o adquirente estrangeiro pretendia, contudo, retirá-los do território ao abrigo do regime dos viajantes estrangeiros, tendo o emitente da fatura agido de má-fé ao emitir o formulário de pedido de reembolso previsto para o efeito no referido regime e ao reembolsar, a título de isenção a favor dos viajantes estrangeiros, o imposto sobre o valor acrescentado cobrado, é compatível com os artigos 146.º e 147.º da Diretiva IVA e com os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade do direito da União, a prática de um Estado-Membro em que a autoridade tributária recusa o reembolso do imposto indevidamente declarado e pago relativamente a entregas de bens a viajantes estrangeiros, sem qualificar essas operações de bens para exportação e sem proceder à respetiva correção, apesar de ser incontestável que os bens saíram da Hungria como bagagem de viajantes?

Disposições de direito da União e do direito internacional invocadas

- 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; retificativo JO 2007, L 335, p. 60, e JO 2015, L 323, p. 31): artigos 146.º, 147.º e 273.º
- Regulamento Delegado (UE) 2015/2446 da Comissão, de 28 de julho de 2015 que completa o Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, com normas de execução relativamente a determinadas disposições do Código Aduaneiro da União (JO 2015, L 343, p. 1; retificativo no JO 2016, L 87, p. 35, JO 2016, L 264, p. 43, e JO 2017, L 101, p. 164).
- Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, em particular, Acórdão de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, parágrafo 29; Acórdão de 17 de maio de 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321; Acórdão de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627.

Disposições nacionais invocadas:

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei n.º CXXVII de 2007, do Imposto sobre o Valor Acrescentado; a seguir «Lei do IVA»): artigos 98.º, 99.º, 153.º/A, n.º 1, e 259.º, n.º 10.
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Lei n.º XCII de 2003, do Processo Geral Tributário): artigo 170.º
- A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (Lei n.º CXXII de 2010, relativa à Administração tributária e aduaneira nacional, a seguir «Lei relativa à Administração Tributária e Aduaneira Nacional»): artigo 12.º/A.
- A turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szóló 1964. évi 2. törvényerejű rendelet (Decreto-Lei n.º 2 de 1964, que promulga a Convenção sobre as facilidades aduaneiras a favor do turismo, celebrada em Nova Iorque a 4 de junho de 1954, e o seu Protocolo Adicional, a seguir «Convenção de Nova Iorque»): artigo 2.º
- Acórdão da Kúria (Supremo Tribunal, Hungria) n.º KfV.1.35 502/2016/6 de 8 de dezembro de 2016.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A atividade principal da recorrente foi, até abril de 2015, o comércio por grosso de plantas ornamentais e, desde então, outro comércio a retalho não realizado em estabelecimentos. A partir de 2015, o volume de negócios anual da demandante aumentou dos 50 milhões de forints húngaros (a seguir designados «HUF») iniciais, para os mil milhões de HUF por ano.
- 2 Ao longo do ano 2016, a que respeita o processo principal, praticamente a totalidade da atividade da recorrente (aproximadamente 95 %) consistiu na venda, a vinte particulares, de diversos produtos alimentares, cosméticos e de limpeza, destinados a um território fora da comunidade, no caso em apreço, a Sérvia. A recorrente tinha conhecimento de que os compradores sérvios, que lhe adquiriam grandes quantidades de bens e em centenas de ocasiões, pertenciam a três famílias e que as mercadorias saíam da Hungria para a Sérvia como bagagem de viajante dos compradores.
- 3 O representante da recorrente emitia os documentos comprovativos das entregas dos bens com base nas informações prestadas por telefone pelos compradores no momento da realização da encomenda. Um representante da recorrente transportava as mercadorias do armazém da recorrente, em Szeged (Hungria), para o armazém arrendado pelos compradores particulares sérvios, sito nas proximidades da fronteira entre a Hungria e a Sérvia, do lado húngaro, mais

concretamente, em Tompa. Nesse local, o motorista que realizava o transporte entregava aos compradores, juntamente com os bens, as faturas emitidas pelo representante da recorrente, bem como os formulários de pedido de reembolso do imposto correspondentes ao regime de viajante estrangeiro, em troca do pagamento, em dinheiro, do preço de compra. Os bens eram então transportados, como bagagem de viajante em automóveis de passageiros, de Tompa para a Sérvia.

- 4 Não existem dúvidas de que a recorrente sabia que os seus clientes não compravam os produtos em questão para uso pessoal ou familiar, mas sim para os revender nos mercados sérvios. A recorrente tinha também conhecimento de que os membros da família agiam de forma a garantir que o valor de cada entrega não excedesse um milhão de HUF, o que permitia, em conformidade com as normas internas das autoridades aduaneiras húngaras relativas ao processo aduaneiro, o trânsito fronteiriço sem problemas dos bens entre a Hungria e a Sérvia.
- 5 No que respeita aos referidos bens, os compradores beneficiavam da isenção do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir designado «IVA») a favor de viajantes estrangeiros, do seguinte modo: a recorrente preenchia o formulário de pedido de reembolso do IVA, ao qual era posteriormente aposto o visto e o carimbo pela alfândega de saída da mercadoria, nalguns casos com a menção «Saída do território da Comunidade: Tompa», após o que era devolvido à recorrente um segundo exemplar do formulário e esta reembolsava o IVA aos compradores, em dinheiro.
- 6 Os compradores solicitaram, em todos os casos, a emissão do formulário de pedido de reembolso do imposto como viajantes estrangeiros, sem questionarem, em momento algum, que a saída do território dos bens em questão não era como bagagem de viajantes, mas sim no âmbito de entregas de bens para exportação.
- 7 De acordo com o exposto, a recorrente reembolsou o imposto aos compradores – 339 788 000 HUF no total (cerca de 1 038 000 EUR) – ao abrigo do artigo 99.º, n.º 9, da Lei do IVA, por força do qual, no caso de o IVA ser repercutido no momento da entrega dos bens e o fornecedor dos bens ter reembolsado o imposto repercutido ao viajante estrangeiro e de ter ainda previamente liquidado e declarado o IVA como imposto devido, terá direito, a partir do período de liquidação do imposto, no qual teve lugar o reembolso ao viajante estrangeiro, a deduzir da sua liquidação do imposto devido o montante do imposto reembolsado. A documentação comprovativa do pedido de reembolso do imposto a favor de viajantes estrangeiros prova que, em qualquer caso, os produtos em questão deixaram o território da Hungria.
- 8 A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága [Direção das Finanças e Alfândegas da província de Csongrád (Hungria), pertencente à Administração Financeira e Aduaneira Nacional]; a seguir «autoridade tributária de primeiro grau», por decisão de 27 de junho de 2018, adotada na sequência de uma inspeção no âmbito do exercício fiscal

controvertido, exigiu o pagamento de diferenças em matéria de IVA à recorrente que ascendiam a 340 598 000 HUF (aproximadamente 1 041 000 EUR), uma coima de 163 261 000 HUF (aproximadamente 499 000 EUR) e uma sobretaxa de mora de 7 184 000 HUF (aproximadamente 22 000 EUR). Verificou que as aquisições excediam o âmbito das necessidades pessoais e da utilização familiar e que tinham sido efetuadas para efeitos de revenda, o que excluía a sua qualificação como bagagem de viajantes. Declarou que a recorrente não tinha igualmente direito à isenção para exportação, uma vez que ninguém tinha requerido o desalfandegamento para exportação no âmbito de tais operações e que a recorrente não dispunha da documentação necessária para o efeito. A recorrente também não se enquadra na definição de exportador, uma vez que deixava de deter os bens vendidos quando os entregava aos compradores no armazém destes, a saber, um armazém situado no lado húngaro da fronteira entre a Sérvia e a Hungria, motivo pelo qual, a recorrente não podia responsabilizar-se pelo transporte dos bens para um local de destino fora do território aduaneiro da Comunidade.

- 9 Por decisão de 31 de outubro de 2018, a recorrida confirmou a decisão de primeiro grau, que tinha sido impugnada pela recorrente. Na fundamentação da sua decisão, a recorrida alegou que a autoridade tributária tinha considerado, na sequência da inspeção, que as transações não podiam ser qualificadas de entregas a favor de viajantes estrangeiros e que, por conseguinte, tinha analisado os requisitos aplicáveis às entregas de bens para exportação, concluindo que estes não se encontravam preenchidos. Remeteu para as declarações da recorrente, segundo as quais esta tinha considerado, atendendo à intenção dos compradores, tratar-se de entregas de bens a favor de viajantes estrangeiros.

Segundo a recorrida, a Kúria (Supremo Tribunal) salientou no seu Acórdão KfV.1.35.502/2016/6 de 8 de dezembro de 2016, no que respeita à definição do conceito de bagagem de viajante, que tanto a quantidade das mercadorias como a frequência das compras são relevantes a este respeito. Nem a Lei do IVA nem a Diretiva IVA definem o conceito de bagagem pessoal, e a legislação aduaneira da União também não fornece orientações a este respeito, definindo a Convenção de Nova Iorque o conceito de «bens pessoais». De acordo com as práticas nacionais, as bagagens dos viajantes deverão ser consideradas como os bens que o viajante compra para as suas necessidades pessoais ou como presentes, mas não poderão, em caso algum, ser utilizados para fins comerciais. A regularidade e a grande quantidade de bens excluem a qualificação como bagagem dos viajantes, pelo que o artigo 99.º da Lei do IVA não permite a saída de bens em quantidades comerciais do território da União como bagagem dos viajantes. Com efeito, nos termos desta disposição, se o adquirente for um viajante estrangeiro e os bens por si adquiridos fizerem parte da sua bagagem pessoal ou da sua bagagem de viajante, pode ser aplicada a isenção prevista no n.º 1 do artigo 98.º da Lei do IVA, desde que:

- o valor total das entregas de bens (incluindo o IVA) exceda o montante equivalente a 175 euros;

- o viajante estrangeiro prove o seu estatuto jurídico através de um documento de viagem;
- a alfândega de saída do bem do território da Comunidade certifique, mediante aposição de visto e carimbo no formulário do pedido de reembolso do imposto, a saída do bem desse território. A pedido do viajante estrangeiro, o fornecedor do bem deve preencher o formulário de pedido de reembolso do imposto.

Constitui, ainda, requisito da aplicabilidade da isenção, nos termos do artigo 99.º da Lei do IVA, que o fornecedor dos bens esteja na posse da primeira cópia autenticada e carimbada do formulário de pedido de reembolso do imposto e que, se o imposto tiver sido repercutido no momento da entrega dos bens, o fornecedor dos bens devolva ao viajante estrangeiro o imposto repercutido. Este terá direito ao reembolso do imposto através de um pagamento, em HUF e em numerário, mas as partes podem também acordar outra moeda ou outro método de pagamento.

Quando o imposto tiver sido repercutido em conformidade com a alínea b) do n.º 4 da Lei do IVA e o fornecedor o tiver previamente liquidado e declarado como imposto devido, terá direito, a partir do período de liquidação do imposto em que teve lugar o reembolso ao viajante estrangeiro, a deduzir da sua liquidação do imposto devido o montante do imposto reembolsado.

De acordo com a prática nacional, na medida em que se prove que os bens deixaram o território da Comunidade, a autoridade tributária deve avaliar se estão preenchidos os requisitos para uma entrega de bens isenta com outra base jurídica, em particular, se a recorrente tem direito à isenção prevista no artigo 98.º da Lei do IVA, nos termos da qual as entregas de bens expedidos por via postal ou transportados do território nacional para outro país fora da Comunidade estarão isentas de imposto.

A prática nacional tem em consideração a jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual, embora a Diretiva IVA permita que os Estados-Membros estabeleçam requisitos formais relativos às normas para o exercício do direito à dedução, esses requisitos não podem ir para além do necessário para garantir a correta cobrança do imposto e evitar a evasão fiscal.

- 10 A recorrida declarou que, tendo em consideração o citado Acórdão da Kúria, a recorrente também não tem direito à isenção da exportação, uma vez que não requereu o desalfandegamento para exportação em relação às transações e, segundo as declarações da recorrente, o tratamento das transações como exportações não foi questionado porque os compradores solicitaram expressamente a aplicação da isenção a favor dos viajantes estrangeiros.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

Argumentos da recorrente

- 11 Na sua impugnação, a recorrente pede a anulação da decisão da recorrida e da decisão de primeiro grau. Alega que nem o direito comunitário nem a Lei do IVA contêm uma definição de bagagem pessoal ou de bagagem de viajante. Na falta de uma definição, no âmbito do direito tributário, a autoridade aduaneira não pode estabelecer uma diferenciação entre os bens que atravessam a fronteira e, por conseguinte, não pode recusar-se a aprovar o formulário de pedido de reembolso do imposto para bens que saem do território, invocando uma alegada intenção de revenda dessas mercadorias. No caso da recorrente, não se pretende igualmente obter uma evasão fiscal, porquanto o sujeito passivo também teria direito à isenção da exportação, com base no artigo 98.º da Lei do IVA. Além disso, a recorrente remete para o Acórdão do Tribunal de Justiça no processo C-271/06, Netto Supermarkt, segundo o qual a jurisprudência do Tribunal de Justiça em matéria de direito aduaneiro não pode ser invocada em litígios fiscais, do que resulta que o mecanismo fiscal utilizado pela recorrente também não pode ser apreciado com base na legislação aduaneira.
- 12 Para além disso, a recorrente contesta a interpretação jurídica da autoridade tributária segundo a qual, nos termos do artigo 12.º/A da Lei relativa à Administração Tributária e Aduaneira Nacional, a autoridade aduaneira de saída, pelo simples facto de agir no âmbito da autoridade tributária, não desempenha todas as tarefas de gestão tributária legalmente estabelecidas, de modo a que a autoridade aduaneira apenas certifica que os bens deixaram o território da União Europeia, mas não que a saída do território tenha ocorrido como parte da bagagem pessoal ou da bagagem dos viajantes nos termos do artigo 99.º da Lei do IVA, nem o cumprimento desta disposição.

Argumentos da recorrida

- 13 A recorrida alega que deve ser negado provimento ao recurso e reitera os fundamentos de direito constantes da sua decisão.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 14 Este órgão jurisdicional invoca um Acórdão da Kúria no qual esta declarou, num caso com um contexto factual similar – saída do território de bens em quantidade comercial, ao abrigo do regime para viajantes estrangeiros – que deve ser primeiramente analisada a conformidade com os requisitos do artigo 99.º da Lei do IVA e posteriormente, tendo em conta o facto de os bens terem efetivamente deixado o território da Comunidade, que deve ser efetuada uma análise para determinar se é aplicável qualquer outra disposição da Lei do IVA. Embora nem a Lei do IVA nem a Diretiva IVA definam o conceito de bagagem de viajante, nem o direito aduaneiro comunitário ou o direito internacional o definam

inequivocamente, pode afirmar-se que os bens que o viajante adquire para as suas próprias necessidades pessoais ou como presente devem ser considerados bagagem de viajantes, mas não podem, em caso algum, ser utilizados para fins comerciais. No referido Acórdão foi decidido que o artigo 99.º da Lei do IVA não permite a saída de bens do território como bagagem de viajantes em quantidades comerciais, pelo que nem a isenção nem a dedução do imposto previstas no referido regime podem ser autorizadas. A Kúria acrescentou que as entregas de bens devem ser tributadas no país onde os bens são finalmente utilizados, o que torna necessária a análise da aplicabilidade da isenção prevista no artigo 98.º da Lei do IVA. Entre os requisitos para a aplicação do presente artigo incluem-se, em particular, a certificação pela alfândega de saída de que, no momento da entrega ou, o mais tardar, nos noventa dias seguintes, os bens deixaram o território da Comunidade. Compete à autoridade tributária determinar em que medida a recorrente tem direito à isenção prevista no artigo 98.º da Lei do IVA.

- 15 Este tribunal recorda que os artigos 98.º e 99.º da Lei do IVA estão em conformidade com os artigos 146.º e 147.º da Diretiva IVA para efeitos do presente processo e devem, portanto, ser interpretados e aplicados estes últimos artigos da Diretiva IVA.
- 16 No parecer deste tribunal, para definir o conceito de bagagem pessoal e de bagagem de viajante, deve ser feita referência ao seu significado quotidiano, remetendo para as disposições do Código Aduaneiro Comunitário, do Código Aduaneiro da União e da Convenção de Nova Iorque. Este critério é igualmente apoiado pela jurisprudência dos tribunais nacionais. Para efeitos de apreciação do conceito de bagagem de viajante, de acordo com este tribunal, o objetivo da saída dos bens do território é decisivo. O conceito de bagagem do viajante não inclui bens – independentemente da sua quantidade e modo de transporte – que não tenham sido adquiridos para necessidades pessoais ou familiares ou como presentes, mas sim para efeitos de revenda. No entanto, na falta de uma interpretação autêntica na legislação, torna-se necessário submeter um pedido de decisão prejudicial para definir este conceito.
- 17 No presente processo contencioso-administrativo, uma vez que não são aplicáveis as normas da isenção para viajantes estrangeiros, a recorrida verificou se se encontravam preenchidos os requisitos da isenção de exportação e concluiu que a recorrente sabia que estava a vender bens a pessoas que, posteriormente, os iriam revender nos mercados sérvios. A recorrente teve de reconhecer que os requisitos legais para a isenção a favor dos viajantes estrangeiros não estavam preenchidos, pelo que, no caso em apreço, não pode invocar a diligência de um operador económico organizado. A recorrida remeteu a este respeito para o n.º 29 do Acórdão do Tribunal de Justiça no processo Netto Supermarkt. A recorrida verificou ainda que, contrariamente ao alegado pela recorrente, não existe qualquer disposição específica na Lei do IVA que, a pedido do comprador, obrigue o vendedor, em circunstâncias semelhantes às do presente caso, a emitir o formulário de pedido de reembolso do imposto.

- 18 No entanto, este tribunal considera que o vendedor não podia ignorar, no momento da entrega dos bens, a intenção declarada dos compradores de retirar os bens do país como viajantes estrangeiros, o que exclui a possibilidade de faturação sem IVA para a exportação de bens. As normas que regulam a isenção a favor dos viajantes estrangeiros são diferentes e mais rigorosas – trata-se de uma seleção limitada de bens, o direito à isenção está sujeito a um limiar quantitativo e a fatura não pode ser emitida *ab initio* sem IVA – do que aquelas que regulam o fornecimento de bens para exportação, o que tem a consequência lógica de que o emitente das faturas não podia aplicar unilateralmente a isenção das entregas de bens para exportação a uns compradores que se definiam como viajantes estrangeiros, sujeitos, como tal, a um regime de isenção de IVA mais rigoroso, na medida em que podia contar com esses adquirentes para retirar os bens do país como viajantes estrangeiros. Por conseguinte, o emitente da fatura agiu corretamente ao incluir o IVA na fatura. Caso os compradores estrangeiros tivessem alterado a sua intenção original e tivessem finalmente retirado as mercadorias do país ao abrigo do regime aduaneiro único, a possibilidade de corrigir a fatura poderia ter sido ponderada. No entanto, no presente caso, os compradores estrangeiros não alteraram a sua intenção inicial, não sendo controvertido, no presente processo, que transportaram os produtos para a Sérvia como viajantes estrangeiros. Deste modo, as faturas estavam corretas no momento em que foram emitidas e não houve qualquer alteração subsequente que justificasse a sua correção, pelo que, a autoridade tributária não teve também de reclassificar posteriormente o conteúdo das faturas.
- 19 No caso em apreço, as partes não contestam que os clientes estrangeiros do emitente das faturas retiraram mercadorias em quantidades comerciais através da fronteira entre a Hungria e a Sérvia para efeitos de revenda, mas como viajantes estrangeiros. Também não é objeto de controvérsia que esses clientes tiveram o cuidado de zelar para que o valor dos bens faturados, a cada momento, não excedesse um determinado valor, evitando assim o controlo aduaneiro. O emitente das faturas tinha conhecimento do comportamento fraudulento dos seus clientes e estava ciente de que não se encontravam preenchidos os requisitos da isenção a favor dos viajantes estrangeiros, pelo que não deveria ter emitido o formulário do pedido de reembolso do imposto que permitia que essa isenção produzisse efeitos. Este tribunal considera irrelevante qual a regulamentação sérvia concreta que os compradores estrangeiros pretenderam contornar e que vantagens obtiveram ao introduzir os bens no território da Sérvia como viajantes estrangeiros. Para efeitos da supervisão da decisão da autoridade tributária, o relevante é que o emitente das faturas tinha conhecimento da intenção dos seus clientes de revender os bens, pelo que não lhes devia ter facultado a isenção a favor de viajantes estrangeiros. Ao colaborar com os seus clientes estrangeiros, para ilidir a legislação fiscal húngara, mesmo sabendo das suas intenções de revenda, ou seja, que os requisitos essenciais da isenção para os viajantes estrangeiros não se encontravam preenchidos, ao reembolsar-lhes o IVA e ao incluí-lo nas suas declarações fiscais do ano em questão como um elemento dedutível do imposto devido, a recorrente obteve uma vantagem concorrencial significativa relativamente aos seus concorrentes, que cumpriam a lei.

- 20 Como consequência da ação consciente do emitente das faturas e dos compradores, o que demonstra uma concordância de vontades, os bens não foram apresentados na alfândega sérvia nem existiu um controlo total dos mesmos, tendo-se perdido a sua rastreabilidade, não tendo igualmente sido possível liquidar direitos aduaneiros e outras despesas de desalfandegamento – não determinados no presente litígio – e os compradores também tiveram a oportunidade de revender, ilidindo a legislação tributária Sérvia, os bens introduzidos naquele país como particulares. É irrelevante, do ponto de vista dos factos do caso em apreço, se os compradores sérvios aproveitaram ou não efetivamente essa oportunidade, uma vez que o imposto e outras consequências na Sérvia ultrapassam o âmbito da análise do caso em apreço, no qual também não é adequado avaliar em que gastos específicos não se incorreu por ter sido afastado o regime aduaneiro. O único ponto que releva é que, com a sua atuação, o emitente das faturas colaborou conscientemente na atividade fraudulenta dos compradores sérvios e violou, conscientemente, as disposições da Lei do IVA relativas ao fornecimento de bens ao passar faturas e preencher os formulários em conformidade com o regime de viajantes estrangeiros e ao reduzir indevidamente a sua matéria coletável com base no reembolso do imposto aplicado aos viajantes estrangeiros.
- 21 No caso de, quando não seja possível o reembolso do imposto de isenção em benefício de viajantes estrangeiros, a autoridade tributária ter de conceder uma isenção fiscal aos viajantes estrangeiros com uma base jurídica diferente, a atuação de má-fé do emitente das faturas não terá essencialmente consequências jurídicas, em especial tendo em conta que, sem um pedido de reembolso indevido, também não estão preenchidas as condições para aplicar uma coima. Esta situação, devido à vantagem concorrencial indevidamente obtida pelo emitente das faturas, seria, por um lado, contrária ao princípio da neutralidade fiscal e, por outro, contrária à obrigação de os Estados-Membros agirem contra a fraude e a evasão fiscais.
- 22 O Tribunal de Justiça já abordou o princípio da neutralidade fiscal em relação ao direito às isenções fiscais, afirmando que, através deste princípio, o legislador da União plasma, no domínio do IVA, o princípio geral da igualdade de tratamento. As medidas que os Estados-Membros estão habilitados a tomar para assegurar a cobrança exata do IVA e para prevenir a fraude não podem ser utilizadas de forma a pôr em causa a neutralidade do IVA. Permitir aos sujeitos passivos optar por um sistema de isenção após o termo do prazo concedido confere-lhes uma vantagem concorrencial indevida em detrimento dos operadores que cumpriram devidamente as obrigações procedimentais previstas na legislação nacional em apreço no processo principal. Com efeito, esses sujeitos passivos poderiam escolher *a posteriori* e, por conseguinte, com base nos resultados concretos da sua atividade, o regime fiscal que considerassem mais vantajoso para eles (Acórdão de 17 de maio de 2018, Vámos, C-566/16).
- 23 No parecer deste tribunal, as considerações do Acórdão Vámos são igualmente aplicáveis ao presente processo. Com efeito, o emitente das faturas, em fraude à legislação do IVA, procedeu a uma redução da sua matéria coletável a que não

tinha direito; posteriormente, quando a autoridade tributária detetou a incorreção, invocou *a posteriori* outra isenção, sobre a exportação. Se a autoridade tributária autorizasse a aplicação *a posteriori* da isenção fiscal às exportações, o emitente das faturas obteria uma vantagem concorrencial indevida relativamente aos seus concorrentes, em violação do princípio da neutralidade fiscal.

- 24 Segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adotar, ao abrigo do artigo 273.º da Diretiva IVA, para assegurarem a cobrança exata do imposto e prevenirem a fraude, não devem ir além do necessário para atingir tais objetivos nem devem pôr em causa a neutralidade do IVA (Acórdão Nidera Handelscompagnie, C-385/09).
- 25 Consequentemente, o incumprimento dos requisitos formais só pode conduzir à perda do direito à dedução quando tornar impossível a verificação do cumprimento dos requisitos materiais. Este tribunal considera que é precisamente o que se sucede neste caso, em que o emitente das faturas e os adquirentes não só não cumpriram os requisitos formais como, em violação das normas relativas às formalidades, ocultaram conscientemente a sua verdadeira atividade económica às autoridades tributárias e aduaneiras.
- 26 No parecer deste tribunal, o princípio da neutralidade fiscal apenas será respeitado se, tendo em consideração a redução da matéria coletável para o reembolso do imposto aos viajantes estrangeiros, a autoridade tributária não requalificar as operações como entregas de bens para exportação, sendo esta a única prática que cumpre igualmente o requisito da proporcionalidade.
- 27 Com base nas diferenças do conceito de exportação presente no direito tributário e no direito aduaneiro, a recorrente discorda do facto de a autoridade tributária lhe imputar a responsabilidade pela eventual saída das mercadorias do território como exportador. No entanto, não consta dos autos que, em relação aos bens em causa, a recorrente ou outra pessoa tenha requerido o desalfandegamento na qualidade de exportador e, segundo as declarações do representante legal da recorrente, nem chegou a ser ponderado o tratamento das operações como exportações.
- 28 Contrariamente ao alegado pela recorrente, não basta provar que os bens saíram do território para efeitos da qualificação fiscal dos factos, uma vez que, como já foi referido anteriormente, a isenção a favor dos viajantes estrangeiros é especial no que respeita à isenção das entregas de bens para exportação e diz respeito a um grupo de pessoas determinado, o que obriga a que seja especificado a que título tem o comprador direito ao reembolso. Consequentemente, não é certo o argumento da recorrente de que o visto emitido pela autoridade aduaneira no formulário de pedido de reembolso do imposto, que prova que os bens deixaram o território como parte da bagagem dos viajantes, também serve para justificar a isenção fiscal das entregas de mercadorias para exportação.
- 29 Em face destas considerações, este tribunal também tem dúvidas quanto ao facto de, quando se verifica a ilegalidade da isenção fiscal a favor dos viajantes

estrangeiros, se dever avaliar paralelamente o cumprimento dos requisitos para a entrega de bens para exportação em todos os casos em que os bens tenham deixado o território como bagagem de viajantes.

- 30 Ao mesmo tempo, este tribunal considera decisivo, no caso em apreço, o facto de a recorrente ter agido claramente de má-fé no cumprimento das suas obrigações fiscais, o que justifica, com base nos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade do direito da União, para além de não se reduzir a matéria coletável, que seja excluída a possibilidade de reclassificação como entregas de bens para exportação, mesmo que a autoridade tributária tivesse de avaliar ainda se estavam preenchidos os requisitos para a entrega de bens para exportação.
- 31 Este tribunal considera necessário apresentar um pedido de decisão prejudicial sobre as questões acima referidas e tem conhecimento de que atualmente estão pendentes nos tribunais húngaros outros processos contencioso-administrativos com um objeto semelhante.

DOCUMENTO DE TRABALHO