

**Processo C-427/23****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:**

11 de julho de 2023

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Szegedi Törvényszék (Tribunal Regional de Szeged, Hungria)

**Data da decisão de reenvio:**

3 de julho de 2023

**Recorrente:**

Határ Diszkont Kft.

**Recorrida:**

Nemzeti Adó—és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria)

**Objeto do processo principal**

Recurso da decisão da Nemzeti Adó—és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira) que confirmou a decisão da autoridade tributária de primeiro grau em que esta última autoridade qualificou de operação independente e, por conseguinte, sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) a atividade relativa ao reembolso do IVA respeitante às entregas de bens efetuadas pela recorrente.

**Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial**

Com base no artigo 267.º TFUE, o órgão judicial de reenvio pretende saber se é compatível com o direito da União, designadamente com a Diretiva 2006/112/CE: a) a prática de um Estado-Membro que considera a atividade relativa ao reembolso do IVA aos viajantes estrangeiros uma prestação de serviços independente pela qual deve ser cobrado IVA segundo as regras gerais; b) a

prática de um Estado-Membro por força da qual não é considerada isenta do imposto a comissão de gestão pelo reembolso do IVA; c) a prática de um Estado-Membro segundo a qual também deve ser pago o IVA correspondente à comissão de gestão com efeito retroativo, e d) a prática de um Estado-Membro que considera como valor tributável do IVA o valor que consta como isento nas faturas emitidas relativas à comissão de gestão.

### Questões prejudiciais

- 1) É compatível com os artigos 1.º, n.º 2, 2.º, n.º 1, alínea c), 78.º e 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»), a prática de um Estado-Membro que considera prestação de serviços independente, diferente da entrega de bens isenta do imposto, a gestão do reembolso do IVA aos viajantes estrangeiros, que inclui as diligências administrativas desde o preenchimento dos formulários normalizados para pedir o reembolso do mesmo até ao reembolso efetivo desse imposto, a título da qual o IVA deve ser cobrado e pago segundo as regras gerais, num caso em que a cobrança e a faturação da comissão de gestão, equivalente a uma percentagem do IVA a reembolsar, se verificam em simultâneo com o reembolso deste imposto, num momento diferente do da entrega e faturação dos bens, e posterior ao pagamento da contrapartida dos bens pelo adquirente e à saída destes para um país não pertencente à União?
- 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, é compatível com o artigo 135.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA a prática de um Estado-Membro nos termos da qual se considera que a comissão cobrada pela gestão do reembolso do IVA na sequência de uma entrega de bens a viajantes estrangeiros não está isenta do imposto na qualidade de «operação relativa a pagamentos ou a créditos»?
- 3) Em caso de resposta afirmativa à primeira e à segunda questões, é compatível com o princípio da proteção da confiança legítima, que constitui um dos princípios fundamentais do sistema comum do IVA, a prática de um Estado-Membro segundo a qual o emissor das faturas relativas à comissão de gestão também deve pagar IVA retroativamente, apesar de a autoridade tributária já o ter fiscalizado várias vezes nos anos anteriores à inspeção e, durante essas fiscalizações, ter verificado, sem levantar objeções, a prática seguida por este de considerar isenta do IVA a comissão de gestão e não o ter informado de nenhuma alteração da regulamentação do Estado-Membro em vigor até 31 de dezembro de 2007, que mencionava expressamente, entre os serviços isentos do imposto, o «reembolso do imposto a favor de viajantes estrangeiros tramitado pelo profissional ao abrigo de regulamentação específica»?

- 4) Em caso de resposta afirmativa às questões primeira a terceira, é compatível com o disposto nos artigos 73.º e 78.º da Diretiva IVA a prática da autoridade tributária de um Estado-Membro que considera como valor tributável do IVA a contrapartida que consta como isenta nas faturas emitidas relativas à comissão de gestão, valor tributável sobre o qual, nos termos da decisão da autoridade tributária, o emissor das faturas tem de pagar o IVA de acordo com as regras gerais, não obstante a contrapartida paga pelos viajantes estrangeiros não incluir essa quantia?

### **Disposições de direito da União invocadas**

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: artigos 1.º, n.º 2, 2.º, n.º 1, 24.º, n.º 1, 73.º, 78.º, 135.º, n.º 1, e 146.º, n.º 1

### **Jurisprudência do Tribunal de Justiça invocada**

Acórdãos de 6 de outubro de 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591), de 14 de setembro de 2006, Elmeka (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), de 2 de dezembro de 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722); de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), de 10 de novembro de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), e de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887)

### **Disposições de direito nacional invocadas**

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei CXXVII de 2007, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado; a seguir, «Lei do IVA»)

Nos termos do seu artigo 70.º, n.º 1, nas entregas de bens e nas prestações de serviços, o valor tributável inclui:

«[...]»

- b) as despesas acessórias que o fornecedor do bem ou o prestador do serviço repercutiu no adquirente do bem ou no beneficiário dos serviços, designadamente as despesas de comissão ou qualquer outro tipo de intermediação [...]».

Em conformidade com o artigo 86.º, n.º 1, da Lei do IVA, estão isentas de imposto:

«[...]»

- d) as prestações de serviços relativas a pagamentos, transferências, cheques e outros créditos pecuniários e instrumentos financeiros, incluindo a respetiva negociação, com exceção da própria cobrança de dívidas (dívida ativa);
- e) as prestações de serviços relativas aos meios de pagamento legais húngaros e estrangeiros, incluindo a sua negociação [...]».

Em conformidade com o artigo 98.º, n.º 1, da Lei do IVA, «[e]stão isentos do imposto as entregas de produtos expedidos por via postal ou transportados a partir do país para um país fora da Comunidade, na condição de que a expedição ou o transporte:

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

Em conformidade com o artigo 99.º, n.º 1, da Lei do IVA, «[q]uando o adquirente é um viajante estrangeiro e os bens entregues [...] fazem parte da sua bagagem pessoal ou da sua bagagem de viagem, é necessário, para efeitos da aplicação da isenção prevista no artigo 98.º, n.º 1, que:

[...]

- b) o viajante estrangeiro prove o seu estatuto através de um documento de viagem ou de outros documentos públicos em vigor [...] que sirvam para identificar a pessoa [...];
- c) a autoridade certifique, no ponto de saída dos bens da Comunidade, que estes deixaram o território, através da aposição de um visto e de um carimbo no formulário fornecido para esse efeito [...], mediante a apresentação simultânea dos bens e do original da fatura confirmando a execução da entrega dos bens.

(2) Para poder beneficiar da isenção, o vendedor dos bens deve, além de emitir uma fatura, preencher um formulário de pedido de reembolso do imposto a pedido do viajante estrangeiro.

[...]

(4) A isenção do imposto está sujeita à condição de:

[...]

- b) se o imposto tiver sido cobrado no momento da entrega dos bens, o vendedor reembolsar o referido imposto ao viajante estrangeiro, em conformidade com os n.ºs 5 a 8.

(5) O viajante estrangeiro, pessoalmente ou através de mandatário que atue em seu nome, pode pedir ao vendedor dos bens o reembolso do imposto.

[...]

(8) O vendedor dos bens é igualmente obrigado a assegurar que a fatura que confirma a execução da entrega de bens não dê origem a um novo pedido de reembolso do imposto. Para esse efeito, antes de restituir [ao viajante] o original da fatura, deve apor na mesma a menção “IVA apurado” e fazer uma fotocópia da fatura com esta menção, fotocópia que é obrigado a manter nos seus registos».

Nos termos do artigo 102.º, n.º 1, da Lei do IVA, «estão isentas do imposto, com exceção das isentas em conformidade com os artigos 85.º, n.º 1, e 86.º, n.º 1, as prestações de serviços diretamente relacionadas com bens

[...]

b) que, sujeitos ao regime de exportação, saiam do território comunitário e essa saída seja certificada pela autoridade na aceção do artigo 98.º, n.º 2, alínea a)».

### **Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 1 Em 2020, a recorrente, no seu estabelecimento comercial situado junto à fronteira entre a Hungria e a Sérvia, vendeu diversos bens por um valor total elevado a viajantes estrangeiros residentes na Sérvia e reembolsou o IVA correspondente às vendas, no montante de 298 328 000 forints húngaros (HUF). Pelas diligências a que procedeu para reembolso do IVA cobrou aos viajantes estrangeiros que tinham efetuado as aquisições uma comissão de gestão no montante de 15 % do IVA reembolsado. Nas suas declarações de IVA, a recorrente incluiu o volume de negócios proveniente da comissão de gestão como prestação isenta devido ao seu carácter de interesse público ou outro carácter especial.
- 2 À data da venda, os viajantes estrangeiros, de acordo com os formulários carimbados do pedido de reembolso do imposto, saíam do território húngaro com os bens adquiridos; das faturas constava a menção «IVA apurado». A recorrente, em data posterior à exportação, reembolsava aos viajantes estrangeiros o valor integral do IVA cobrado que constava das faturas. À data do reembolso do IVA, a recorrente emitia faturas de pagamento em numerário correspondentes à comissão de gestão de 15 %, cujo pagamento era comprovado por talões de caixa. Das faturas de pagamento em numerário constava «comissão de gestão» como designação da operação económica.
- 3 No âmbito de uma inspeção realizada quanto ao exercício de 2020 relacionada, nomeadamente, com o IVA, a autoridade tributária de primeiro grau advertiu por diversas vezes a recorrente para que declarasse o conteúdo real das faturas emitidas correspondentes à comissão de gestão. Nas suas declarações, a recorrente

alegou sempre que a prestação de serviços controvertida estava isenta do imposto, mas mudou várias vezes de opinião acerca do fundamento da isenção.

- 4 Das declarações da recorrente decorre que, do ponto de vista estatístico, esta classificou erradamente o serviço.
- 5 Anteriormente à inspeção, a recorrente tinha perguntado ao Nemzeti Adó—és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (Departamento Principal de Relações Públicas e Informação da Direção Central da Administração Nacional dos Impostos e Alfândegas, Hungria) se a comissão de gestão relativa ao reembolso do IVA estava isenta caso não fosse cobrada no momento da compra. Na sua resposta, o mencionado Departamento Principal referiu que a comissão de gestão é uma despesa acessória da entrega de bens, despesa que deve ser faturada como isenta de imposto ao viajante estrangeiro que efetua a aquisição, desde que estejam preenchidos os requisitos da isenção tributária no que respeita à operação subjacente.
- 6 A recorrente manifestou a sua oposição quanto ao facto de a dívida de IVA dever ser determinada com base no valor faturado como valor líquido, e alegou que as receitas obtidas a título de comissão de gestão incluíam também a dívida de IVA.
- 7 Na sua decisão de 22 de julho de 2022, a autoridade tributária de primeiro grau declarou a existência de um diferencial tributário a cargo da recorrente, constitutivo de uma dívida fiscal, no valor de 12 040 000 HUF. Nos termos dessa decisão, a referida atividade da recorrente era de caráter meramente administrativo e não um serviço contabilístico, e esta não fizera prova de que o serviço de gestão estava isento de IVA. A autoridade tributária de primeiro grau salientou que a própria recorrente tratava o serviço de gestão como uma prestação de serviços independente e que não o integrava no valor tributável da entrega de bens, não indicando igualmente a data em que se efetuava a entrega de bens como data de realização do referido serviço.
- 8 A recorrente interpôs recurso administrativo desta decisão junto da autoridade recorrida no presente processo, a qual, por decisão de 27 de outubro de 2022, confirmou a decisão da autoridade tributária de primeiro grau. A recorrida considerou que a informação previamente pedida pela recorrente referia-se a uma questão por esta suscitada em termos extremamente amplos, em que não mencionava o facto fundamental de, no seu caso concreto, a entrega de bens e a prestação do serviço serem completamente independentes uma da outra e não ocorrerem no mesmo momento, o pedido de reembolso do IVA não estar condicionado ao serviço prestado e os viajantes estrangeiros nem sequer solicitarem esse serviço.
- 9 A recorrente recorreu desta decisão para o órgão judicial de reenvio.

**Argumentos essenciais das partes no processo principal**

- 10 A **recorrente** alega que a comissão de gestão controvertida no presente processo está isenta de IVA por força do artigo 102.º, n.º 1, alínea b), da Lei do IVA, como prestação de serviços diretamente relacionada com bens cuja saída do território da União foi certificada pela autoridade tributária. A comissão de gestão constitui uma despesa diretamente acessória da entrega de bens isenta de IVA e, por conseguinte, está isenta deste imposto.
- 11 A recorrente refere que, como vendedora, vendia os bens a viajantes estrangeiros (adquirentes), que estes pagavam uma contrapartida por esses bens e que ela se comprometia a reembolsar-lhes o IVA correspondente a essa contrapartida se os viajantes estrangeiros fizessem prova, mediante a apresentação do formulário do pedido de reembolso do imposto, que os bens tinham saído do território da Comunidade, desde que lhe pagassem, a título de comissão de gestão, 15 % do IVA reembolsado, pelo que a cláusula relativa à comissão de gestão era inerente ao contrato de compra e venda.
- 12 Segundo a recorrente, o preço final da compra era determinado, em substância, computando o reembolso do IVA, sendo as cláusulas dos contratos de compra e venda a que se refere o presente litígio integralmente cumpridas com esse reembolso. O requisito da simultaneidade não consta do texto da Lei do IVA.
- 13 A recorrente invoca o acórdão proferido no processo C-432/15, Baštová, que corrobora a tese de que, no presente processo, a entrega de bens constitui a prestação principal e o serviço de gestão prestado no contexto do reembolso do IVA se considera uma despesa acessória daquela.
- 14 No entender da recorrente, foi violado o princípio da proteção da confiança legítima, consagrado reiteradamente na jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma vez que a autoridade tributária tinha analisado, em quatro ocasiões nos anos anteriores à inspeção, a sua tributação em sede de IVA, e tinha verificado que a comissão de gestão era tratada como rendimento isento de IVA e que como tal era faturada. Caso não fosse aplicável nenhum dos motivos de isenção invocados pela recorrente, a autoridade recorrida, por força do princípio da proteção da confiança legítima, também não podia pedir retroativamente o pagamento do IVA não repercutido previamente pela recorrente.
- 15 A recorrente propôs a instauração de um processo de reenvio prejudicial para obter resposta a quatro questões.
- 16 Segundo a **autoridade recorrida**, só a recorrente é que considera uma prestação de serviços a obrigação legal, que incumbe ao profissional que vende a viajantes estrangeiros, de reembolsar o IVA correspondente às mercadorias que saem do território através da fronteira aduaneira quando cumpridos os requisitos legais, e, na opinião dessa autoridade, dado que as entregas de bens também se concluem sem essa prestação, de modo algum se trataria de uma «prestação de serviços relacionada» com as referidas entregas. Considera que, no presente processo, não

há nenhuma norma jurídica material que estabeleça que a prestação de serviços em causa está isenta do imposto.

- 17 No procedimento pré-contencioso, a recorrente não alegou que tinha celebrado qualquer tipo de contrato de compra e venda com os viajantes estrangeiros que eram seus clientes. A prestação de serviços baseava-se numa decisão unilateral da recorrente, sem que os clientes a tivessem pedido, e, em substância, era prestada pela recorrente como condição para o reembolso do imposto.
- 18 O facto de o valor efetivamente pago como contrapartida dos bens variar posteriormente devido ao reembolso do IVA não altera o facto de os adquirentes pagarem a contrapartida no momento da compra. A entrega de bens era realizada pelo facto de os clientes pagarem a contrapartida, tomarem posse dos bens e os levarem para um país não pertencente à União, completando assim a operação.
- 19 A autoridade recorrida não considera justificado o reenvio prejudicial.

#### **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

- 20 No presente processo, o órgão judicial de reenvio deve pronunciar-se sobre a questão, que requer a interpretação do direito da União, de saber se o reembolso do IVA que requer diligências efetuadas mediante o pagamento de uma comissão de gestão é acessório da entrega de bens isenta do imposto efetuada a favor de viajantes estrangeiros e, portanto, deve ser considerado prestação de serviços isenta, ou se tem de ser considerado uma prestação de serviços independente e, por conseguinte, tributada.
- 21 No que respeita à primeira questão prejudicial, o órgão judicial de reenvio considera que a gestão controvertida é uma prestação de serviços acessória da entrega de bens isenta e, atendendo a que a entrega de bens a um viajante estrangeiro constitui uma exportação de bens, trata-se simultaneamente de uma prestação de serviços diretamente relacionada com a referida exportação de bens, pelo que está isenta de IVA em conformidade com o artigo 146.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva IVA.
- 22 Quanto às observações relativas à prova da isenção, o órgão judicial de reenvio considera que o Tribunal de Justiça já se pronunciou a este respeito no sentido de que a natureza da atividade determina objetivamente a existência de uma isenção por exportação, o que se aplica igualmente a uma prestação de serviços diretamente relacionada com a exportação de bens.
- 23 No que se refere à segunda questão prejudicial, o órgão judicial de reenvio salienta que, caso a autoridade tributária tenha considerado corretamente que a prestação de serviços controvertida constitui uma prestação de serviços independente, deve decidir se essa prestação de serviços está isenta do imposto por algum motivo.

- 24 No artigo 86.º, n.º 1, alínea d), da Lei do IVA, que é a disposição húngara que transpõe o artigo 135.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, enumera os serviços financeiros que estão isentos de IVA, e a questão pretende que se esclareça se o serviço prestado pela recorrente, relacionado com o pedido pecuniário dos seus clientes, viajantes estrangeiros, de que lhes seja reembolsado o IVA, pode estar isento do imposto por esse motivo. A interpretação da disposição da Diretiva IVA cabe ao Tribunal de Justiça.
- 25 A recorrente invoca o acórdão Elmeka, proferido nos processos apensos C-181/04 a C-183/04, relativamente ao princípio da proteção da confiança legítima. Deste acórdão decorre que o órgão jurisdicional de reenvio deve determinar se, com base nas conclusões dos controlos fiscais prévios, a recorrente podia razoavelmente presumir que a prestação de serviços controvertida estava isenta do imposto.
- 26 Tendo em conta a posição adotada nos controlos fiscais, que decorre claramente das atas e se manteve inalterada ao longo dos anos, segundo a qual a recorrente tinha emitido legalmente faturas isentas de IVA pelo serviço de gestão, o órgão judicial de reenvio tem dúvidas sobre se é compatível com o princípio do direito da União de proteção da confiança legítima o facto de a recorrente também dever pagar o IVA retroativamente por essa mesma operação, sem que a autoridade tributária a tenha previamente informado acerca de uma alteração da sua posição anterior.
- 27 No que respeita ao método de cálculo da dívida de IVA, o órgão judicial de reenvio invoca os acórdãos proferidos nos processos MyTravel (C-291/03) e Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13). Segundo essa jurisprudência, é contrário aos princípios fundamentais do sistema do IVA que a recorrente seja obrigada a pagar um montante de IVA que não tenha recebido dos consumidores finais.
- 28 Atendendo a que é evidente que a recorrente não tem possibilidade de repercutir *a posteriori* aos clientes, viajantes estrangeiros, o IVA que a autoridade tributária lhe ordena que pague pela comissão de gestão, o órgão judicial de reenvio, com base na já referida jurisprudência do Tribunal de Justiça, também considera questionável a atuação da autoridade tributária de considerar a comissão de gestão um valor líquido em vez de o considerar um valor bruto que também inclui o IVA.
- 29 Por conseguinte, o órgão judicial de reenvio considera que, como consequência da decisão da autoridade tributária, a recorrente se vê obrigada a pagar um IVA que não pode cobrar, o que é contrário ao princípio fundamental de que o IVA é suportado pelo consumidor final.