



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

3 de setembro de 2015*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 148.º, alínea a) — Entrega de bens — Conceito — Isenção — Entregas de bens destinados ao abastecimento de embarcações afetas à navegação no alto-mar — Entregas feitas a intermediários que atuam em nome próprio»

No processo C-526/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Lituânia), por decisão de 30 de setembro de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 7 de outubro de 2013, no processo

«Fast Bunkering Klaipėda» UAB

contra

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: L. Bay Larsen, presidente de secção, K. Jürimäe, J. Malenovský (relator), M. Safjan e A. Prechal, juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 4 de dezembro de 2014,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da «Fast Bunkering Klaipėda» UAB, por I. Misiūnas, atstovas,
- em representação do Governo lituano, por D. Kriaučiūnas, R. Krasuckaitė e D. Stepanienė, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por C. Colelli e A. Collabolletta, avvocati dello Stato,
- em representação da Comissão Europeia, por C. Soulay e A. Steiblytė, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 5 de março de 2015,

* Língua do processo: lituano.

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a «Fast Bunkering Klaipėda» UAB (a seguir «FBK») à Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Direção nacional dos impostos do Ministério das Finanças da República da Lituânia) a respeito do estatuto, para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), da entrega de combustível a intermediários que atuam em nome próprio.

Quadro jurídico

Direito internacional

- 3 A Convenção sobre a Aviação Civil Internacional, assinada em Chicago (Estados Unidos), em 7 de dezembro de 1944, foi ratificada por todos os Estados-Membros da União Europeia, a qual não é, no entanto, parte na referida Convenção. Esta Convenção prevê regras relativas, nomeadamente, à matrícula das aeronaves e às autorizações de voo.

Direito da União

- 4 A Diretiva 2006/112 revogou e substituiu, a partir de 1 de janeiro de 2007, a Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1, a seguir «Sexta Diretiva»).
- 5 O artigo 14.º da Diretiva 2006/112 prevê:

«1. Entende-se por ‘entrega de bens’ a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

2. Para além da operação referida no n.º 1, são consideradas entregas de bens as seguintes operações:

[...]

c) A transmissão de um bem efetuada nos termos de um contrato de comissão de compra ou de venda.

[...]»
- 6 O artigo 131.º desta diretiva dispõe:

«As isenções previstas nos Capítulos 2 a 9 aplicam-se [...] nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»

7 O artigo 146.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 enuncia:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

- a) As entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade;

[...]»

8 O artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 reproduz, em termos análogos, as disposições do artigo 15.º, ponto 4, da Sexta Diretiva. Esse artigo 148.º prevê:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

- a) As entregas de bens destinados ao abastecimento das embarcações afetas à navegação no alto-mar que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou ao exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca [...]

[...]

- e) As entregas de bens destinados ao abastecimento de aeronaves utilizadas por companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado;

- f) A entrega, transformação, reparação, manutenção, fretamento e locação das embarcações referidas na alínea e) e bem assim a entrega, locação, reparação e manutenção dos objetos incorporados nas referidas embarcações ou utilizados na sua exploração;

[...]»

Direito lituano

9 O artigo 44.º da Lei da República da Lituânia n.º IX -751, de 5 de março de 2002, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Žin., 2002, n.º 35-1271), conforme alterada pela Lei n.º X-261, de 21 de junho de 2005 (Žin., 2005, n.º 81-2944, a seguir «lei do IVA»), prevê:

«1. Deve ser aplicada a taxa zero de IVA às entregas de bens destinados ao abastecimento das embarcações referidas no artigo 43.º, n.º 1, da presente lei [designadamente, ‘embarcações marítimas que se destinam ao transporte de passageiros e/ou de mercadorias em rotas internacionais e/ou à prestação remunerada de outros serviços’] [...]

[...]

3. Nos termos da presente lei, [...] o combustível (carburante) e os lubrificantes devem ser considerados provisões. [...]»

Factos do processo principal e questão prejudicial

10 A FBK está registada na Lituânia para efeitos de IVA.

- 11 Entre 1 de outubro de 2008 e 31 de dezembro de 2011, a FBK entregou combustível, nas águas territoriais lituanas, a embarcações afetas à navegação no alto-mar. O combustível em causa provinha de Estados terceiros e era armazenado na Lituânia ao abrigo do regime do entreposto aduaneiro. Em aplicação deste regime, a cobrança do IVA devido pela importação desse combustível era suspensa até à sua introdução em livre circulação na União Europeia.
- 12 Quando a FBK recebia uma encomenda, o combustível correspondente era retirado do entreposto aduaneiro e a FBK cumpria as formalidades necessárias. Em seguida, o combustível era vendido numa base «franco a bordo», ou seja, sem despesas de transporte nem outras despesas, impostos ou seguros relacionados com esse combustível, e a FBK entregava-o, ela própria, nos reservatórios das embarcações.
- 13 Todavia, as ordens de encomenda eram dirigidas à FBK não pelos operadores das embarcações, mas por intermediários sedeados em vários Estados-Membros, aos quais a FBK faturava as vendas. Estes intermediários atuavam em nome próprio, tanto perante a FBK como perante os operadores das embarcações, comprando à primeira e revendendo a estes últimos. Na audiência, o representante da FBK explicou que os referidos intermediários nunca procediam à receção física do combustível, sendo o seu papel, essencialmente, centralizar as encomendas e garantir o pagamento do combustível entregue. A FBK só podia determinar a quantidade de combustível efetivamente transferida e, assim, emitir a fatura correspondente depois de o mesmo ser entregue nos reservatórios das embarcações.
- 14 Partindo do princípio de que a venda do combustível em causa estava isenta de IVA, nos termos da legislação lituana que transpôs o artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, a FBK aplicou a estas entregas de combustível uma taxa de IVA de 0%.
- 15 Na sequência de um controlo fiscal relativo ao período mencionado no n.º 11 do presente acórdão, a Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspeção tributária do distrito de Klaipėda) elaborou, em 15 de fevereiro de 2013, um relatório no qual refere que, no seu entendimento, não tendo o combustível em causa sido vendido diretamente pela FBK aos operadores das embarcações, mas a intermediários atuando em nome próprio, deve considerar-se que o combustível foi revendido por estes últimos aos referidos operadores. Por consequência, a FBK não podia ter aplicado a isenção prevista no artigo 44.º, n.º 1, da lei do IVA, uma vez que esta isenção só se aplica no caso de uma entrega de bens a operadores de embarcações marítimas destinadas ao transporte internacional de passageiros e/ou de mercadorias.
- 16 Por decisão de 26 de março de 2013, com base no relatório elaborado em 15 de fevereiro de 2013, a Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija procedeu a uma retificação da declaração da FBK, na parte respeitante à aplicação da taxa de IVA de 0% às entregas controvertidas de combustível, no valor de 37 847 771 litas lituanas (LTL), ou seja, cerca de 11 milhões de euros.
- 17 Em 15 de abril de 2013, a FBK apresentou, na Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, reclamação da decisão da Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija.
- 18 Por decisão de 27 de junho de 2013, a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos indeferiu essa reclamação com o fundamento de que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça nos acórdãos *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262) e *Elmeke* (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), a isenção prevista no artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 para as entregas de bens destinados ao abastecimento de embarcações afetas à navegação no alto-mar, de que o artigo 44.º, n.º 1, da lei do IVA é a transposição, apenas se aplica à última fase da cadeia de comercialização dos bens em causa, no momento da sua entrega ao operador das embarcações que os utilizará.

- 19 Em 30 de julho de 2013, a FBK interpôs recurso desta decisão na Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comissão do contencioso tributário junto do Governo da República da Lituânia).
- 20 Esse órgão jurisdicional tem dúvidas sobre se é possível aplicar o raciocínio seguido pelo Tribunal de Justiça no acórdão *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262) a uma situação em que, por um lado, os bens em causa são entregues por um sujeito passivo nos reservatórios das embarcações que os utilizarão e, por outro, foram, de facto, efetuados controlos suficientes para garantir a utilização efetiva dos bens destinados ao abastecimento de embarcações afetas à navegação no alto-mar. Com efeito, no acórdão *A* (C-33/11, EU:C:2012:482), o Tribunal de Justiça considerou que a isenção, prevista no atual artigo 148.º, alínea f), da Diretiva 2006/112, para as entregas de aeronaves pode aplicar-se a entregas anteriores à fase final da cadeia de comercialização com o fundamento, designadamente, de que, tendo em conta o tipo de bens em causa e, nomeadamente, os mecanismos de registo e de autorização a que está subordinada a sua exploração, esta extensão da isenção não parece poder gerar, para os Estados e para os operadores em causa, constrangimentos que sejam inconciliáveis com a aplicação correta e simples das isenções, estabelecida no atual artigo 131.º da Diretiva 2006/112.
- 21 Neste contexto, a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 ser interpretado no sentido de que o disposto neste artigo, relativo à isenção de IVA, é aplicável não só às entregas ao operador de uma embarcação utilizada para navegação no alto-mar, que utiliza esses bens para abastecer a embarcação, mas também às entregas feitas a pessoas diferentes do operador da embarcação, isto é, entregas a intermediários desconhecidos, quando, no momento da entrega, o destino final dos bens é previamente conhecido e devidamente estabelecido e as provas suscetíveis de o confirmar são apresentadas às autoridades tributárias em conformidade com as disposições legais?»

Quanto à questão prejudicial

- 22 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a isenção prevista nesta disposição é aplicável às entregas de bens destinados ao abastecimento feitas a intermediários que atuam em nome próprio, quando, na data da entrega, o destino final dos bens é conhecido e devidamente estabelecido e as provas suscetíveis de o confirmar são apresentadas às autoridades tributárias, em conformidade com a regulamentação nacional.
- 23 Importa recordar que o artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 prevê que estão isentas de IVA as entregas de bens destinados ao abastecimento das embarcações afetas à navegação no alto-mar que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou ao exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca.
- 24 Há que salientar, desde logo, que esta disposição está redigida nos mesmos termos do artigo 15.º, ponto 4, da Sexta Diretiva, que a Diretiva 2006/112 revogou e substituiu.
- 25 Por consequência, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao artigo 15.º, ponto 4, da Sexta Diretiva é, em princípio, pertinente para a interpretação do artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112.
- 26 Ora, segundo esta jurisprudência, as operações de abastecimento de embarcações afetas à navegação no alto-mar estão isentas devido ao facto de serem equiparadas a operações de exportação (acórdão *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, n.º 21).

- 27 Consequentemente, do mesmo modo que a isenção prevista para as operações de exportação se aplica exclusivamente aos fornecimentos finais de bens exportados pelo vendedor ou por sua conta, também a isenção prevista no artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 não se pode aplicar às entregas desses bens efetuadas numa fase anterior da comercialização (v., neste sentido, acórdão *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, n.º 22).
- 28 Esta conclusão é, aliás, corroborada pela circunstância de que a extensão da isenção às fases anteriores à entrega final dos bens ao operador das embarcações, que os utilizará para o seu abastecimento, exigiria dos Estados que implementassem mecanismos de controlo e de fiscalização com vista a assegurar-se do destino último desses bens entregues com isenção do imposto. Longe de implicarem uma simplificação administrativa, estes mecanismos traduzir-se-iam, para os Estados e para os sujeitos passivos em causa, em constrangimentos que seriam inconciliáveis com a aplicação correta e simples das isenções, prevista no artigo 131.º da Diretiva 2006/112 (v., neste sentido, acórdão *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, n.º 24).
- 29 Daqui resulta que, para beneficiar da isenção prevista no artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, uma entrega de bens destinada ao abastecimento deve ser feita ao operador das embarcações afetas à navegação no alto-mar que os utilizará e deve, por consequência, ocorrer na fase final da cadeia de comercialização desses bens.
- 30 Importa, ainda, analisar se uma entrega de bens destinados ao abastecimento a intermediários que atuam em nome próprio, como no processo principal, satisfaz as condições enunciadas nos números precedentes.
- 31 A este respeito, há que salientar que a Diretiva 2006/112 não emprega o conceito de intermediário que atua em nome próprio.
- 32 Assim sendo, decorre do artigo 14.º, n.º 2, alínea c), desta diretiva que a transmissão de um bem efetuada nos termos de um contrato de comissão de compra ou de venda deve ser considerada uma entrega de bens.
- 33 Ora, um contrato de comissão constitui, em princípio, um acordo pelo qual um intermediário se obriga a realizar em nome próprio, mas por conta de um terceiro, uma ou mais operações jurídicas.
- 34 Consequentemente, uma entrega de bens destinados ao abastecimento feita a intermediários que atuam em nome próprio, mesmo quando estes últimos atuam por conta dos operadores das embarcações que os utilizarão, deve ser distinguida, para efeitos do artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, de uma entrega feita a esses operadores.
- 35 Assim, uma entrega de bens feita a um intermediário que atua em nome próprio não tem lugar na última fase da cadeia de comercialização desses bens, dado que se supõe que esse intermediário os adquiriu não para os utilizar, mas para os revender a terceiro.
- 36 Daqui decorre que uma entrega de bens destinados ao abastecimento feita a intermediários que atuam em nome próprio, como no processo principal, não pode, em princípio, ser considerada uma entrega como a referida no artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 e, por consequência, beneficiar da isenção prevista nesta disposição.
- 37 Contudo, o Tribunal de Justiça admitiu, é certo que no contexto do artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva, cujas disposições foram reproduzidas de modo quase idêntico no artigo 148.º, alínea f), da Diretiva 2006/112, que a isenção prevista nesta disposição pode ser aplicada à entrega de uma aeronave a um operador que não seja ele mesmo uma companhia de navegação aérea que se dedique essencialmente ao tráfego aéreo internacional remunerado, mas que adquire essa aeronave para efeitos da sua utilização exclusiva por tal companhia sem transferir para esta última o poder de dispor da

aeronave como proprietário, quando essa utilização for conhecida e devidamente estabelecida. A este respeito, o Tribunal de Justiça salientou designadamente que, tendo em conta o tipo de bem aqui em causa e, nomeadamente, os mecanismos de registo e de autorização a que está subordinada a sua exploração, a verificação do carácter efetivo dessa utilização não parece ser suscetível de gerar, para os Estados e para os operadores em causa, constrangimentos que sejam inconciliáveis com a aplicação correta e simples das isenções (v., neste sentido, acórdão A, C-33/11, EU:C:2012:482, n.ºs 56 e 57).

- 38 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se esta jurisprudência é pertinente para a interpretação do artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 e se pode conduzir à aplicação da referida disposição às entregas de bens destinados ao abastecimento feitas a intermediários que atuam em nome próprio, quando o destino final dos bens é conhecido na data da entrega e devidamente estabelecido e as provas suscetíveis de o confirmar são apresentadas às autoridades tributárias, em conformidade com a regulamentação nacional.
- 39 A este respeito, importa recordar, a título preliminar, que, no n.º 53 do acórdão A (C-33/11, EU:C:2012:482), o Tribunal de Justiça salientou expressamente que, relativamente à interpretação do artigo 15.º, ponto 6, da Sexta Diretiva, disposição cujo texto é idêntico ao do artigo 148.º, alínea f), da Diretiva 2006/112, não havia que transpor as soluções adotadas no acórdão *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262) a propósito da interpretação do artigo 15.º, ponto 4, da Sexta Diretiva, disposição cujo texto é idêntico ao do artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112.
- 40 Em seguida, há que salientar que, embora as isenções previstas no artigo 148.º, alíneas a) e f), da Diretiva 2006/112 tenham em comum que a sua aplicação depende da utilização que será feita dos bens em causa, também é verdade que os bens visados, a saber, combustível na primeira hipótese e uma aeronave na segunda, têm uma natureza radicalmente diferente, pelo que não se impõe de forma nenhuma uma eventual analogia entre os dois regimes de isenção respetivos.
- 41 Acresce que as isenções de IVA a que se refere o artigo 148.º da Diretiva 2006/112 constituem conceitos autónomos do direito da União que devem, conseqüentemente, ser objeto de uma interpretação e aplicação uniformes em toda a União (v., neste sentido, acórdão *Unterpertinger*, C-212/01, EU:C:2003:625, n.º 34).
- 42 Assim, no acórdão A (C-33/11, EU:C:2012:482), o Tribunal de Justiça, para chegar à conclusão de que a isenção em causa podia ser aplicada à entrega de uma aeronave feita nas condições indicadas no n.º 37 do presente acórdão, baseou-se na existência de regras relativas à matrícula das aeronaves e às autorizações de voo vigentes em todos os Estados-Membros em razão, designadamente, da adesão destes Estados à Convenção sobre a Aviação Civil Internacional, referida no n.º 3 do presente acórdão.
- 43 Ora, não está estabelecido que haja em todos os Estados-Membros regras ou mecanismos de autorização comuns que permitam garantir a utilização efetiva dos bens destinados ao abastecimento por embarcações afetas à navegação no alto-mar.
- 44 Daqui decorre que a aplicação uniforme do artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 não pode ser garantida, sem pôr em causa o objetivo de simplificação administrativa mencionado no n.º 28 do presente acórdão, se esta disposição dever ser interpretada no sentido de que se aplica a entregas de bens feitas a operadores económicos que não são operadores de embarcações afetas à navegação no alto-mar, mas que os adquiriram para utilização exclusiva por esses operadores, mesmo que esse destino seja conhecido e devidamente estabelecido e as provas suscetíveis de o confirmar sejam apresentadas às autoridades tributárias, em conformidade com a regulamentação nacional.

- 45 Consequentemente, mesmo que determinados Estados, como parece ser o caso da República da Lituânia, tenham individualmente implementado mecanismos para garantir a utilização efetiva dos bens destinados ao abastecimento por embarcações afetas à navegação no alto-mar, a jurisprudência exposta no n.º 37 do presente acórdão não pode ser considerada pertinente para a interpretação do artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112.
- 46 Resulta do exposto que a isenção prevista no artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 não é, em princípio, aplicável às entregas feitas a intermediários que atuam em nome próprio, mesmo que, na data da entrega, o destino final dos bens seja conhecido e devidamente estabelecido e as provas suscetíveis de o confirmar sejam apresentadas às autoridades tributárias, em conformidade com a regulamentação nacional.
- 47 Assim sendo, resulta dos autos de que Tribunal de Justiça dispõe e das explicações fornecidas pelo representante da FBK na audiência que, no caso no processo principal, a FBK entregava ela própria o combustível nos reservatórios das embarcações a que esse combustível era destinado. Em seguida, enviava a fatura correspondente aos intermediários que atuavam em nome próprio, dado que a quantidade precisa do combustível entregue só podia ser determinada no final do abastecimento.
- 48 Nestas condições, não se pode excluir que a transferência da propriedade do combustível para esses intermediários só se realiza no final do abastecimento. Se for esse o caso, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, há que salientar que tal transferência de propriedade apenas ocorreu concomitantemente com o momento em que os operadores das embarcações puderam efetivamente dispor do combustível como se fossem os proprietários.
- 49 Com efeito, como salientou a advogada-geral nos n.ºs 42 a 44 das suas conclusões, a partir do momento em que o combustível é entregue no reservatório de um barco, o seu operador pode, em condições normais, efetivamente dispor dele como se fosse o proprietário.
- 50 Por consequência, deve declarar-se que, nessas condições, ainda que, segundo as formas previstas pelo direito nacional aplicável, a propriedade do combustível tenha sido formalmente transferida para os intermediários e se admita que estes atuaram em nome próprio, estes intermediários não puderam, em nenhum momento, dispor das quantidades entregues, uma vez que esse poder pertencia aos operadores das embarcações desde o momento da entrega do combustível pela FBK.
- 51 Ora, para que uma operação possa ser qualificada de entrega de bens feita a uma pessoa, na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, é necessário que essa operação tenha tido por efeito permitir a essa pessoa efetivamente dispor desse bem como se fosse a proprietária. Com efeito, segundo jurisprudência constante, o conceito de «entrega de bens» previsto nesta disposição não se refere à transferência da propriedade nas formas previstas no direito nacional aplicável, compreendendo qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira a outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o proprietário desse bem (acórdão Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, n.º 33 e jurisprudência referida).
- 52 Daqui decorre que, na hipótese evocada no n.º 48 do presente acórdão, as operações realizadas por um operador económico, como a FBK, não podem ser qualificadas de entregas feitas a intermediários que atuam em nome próprio, mas devem ser consideradas como constituindo entregas feitas diretamente aos operadores de embarcações, suscetíveis, a este título, de beneficiar da isenção prevista no artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112.
- 53 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a isenção prevista nesta disposição não é, em princípio, aplicável às entregas de bens destinados ao abastecimento feitas a intermediários que atuam em nome próprio, mesmo que, na data da entrega, o destino final dos bens seja conhecido e devidamente estabelecido e as provas suscetíveis de o confirmar sejam apresentadas às

autoridades tributárias, em conformidade com a regulamentação nacional. Todavia, em circunstâncias como as do processo principal, a referida isenção pode aplicar-se se a transferência da propriedade dos bens em causa para os referidos intermediários ocorreu, nas formas previstas pelo direito nacional aplicável, concomitantemente com o momento em que os operadores das embarcações afetas à navegação no alto-mar puderam efetivamente dispor desses bens como se fossem os proprietários, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Quanto às despesas

- ⁵⁴ Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

O artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que a isenção prevista nesta disposição não é, em princípio, aplicável às entregas de bens destinados ao abastecimento feitas a intermediários que atuam em nome próprio, mesmo que, na data da entrega, o destino final dos bens seja conhecido e devidamente estabelecido e as provas suscetíveis de o confirmar sejam apresentadas às autoridades tributárias, em conformidade com a regulamentação nacional. Todavia, em circunstâncias como as do processo principal, a referida isenção pode aplicar-se se a transferência da propriedade dos bens em causa para os referidos intermediários ocorreu, nas formas previstas pelo direito nacional aplicável, concomitantemente com o momento em que os operadores das embarcações afetas à navegação no alto-mar puderam efetivamente dispor desses bens como se fossem os proprietários, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Assinaturas