



Coletânea da Jurisprudência

Processo C-526/13

«Fast Bunkering Klaipėda» UAB

contra

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(pedido de decisão prejudicial apresentado pela Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės)

«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»

Sumário — Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 3 de setembro de 2015

1. *Disposições fiscais — Harmonização das legislações — Impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Isenções — Entregas de bens destinados ao abastecimento dos navios — Requisitos — Entrega na última fase da cadeia de comercialização*

[Diretiva 2006/112 do Conselho, artigos 131.º e 148.º, alínea a)]

2. *Disposições fiscais — Harmonização das legislações — Impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Isenções — Entregas de bens destinados ao abastecimento dos navios feitas a intermediários que atuam em nome próprio — Inadmissibilidade — Limites — Transferência da propriedade dos bens para os intermediários concomitantemente com o momento da disposição dos bens pelos operadores das embarcações*

[Diretiva 2006/112 do Conselho, artigo 148.º, alínea a)]

3. *Disposições fiscais — Harmonização das legislações — Impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Isenções previstas na Sexta Diretiva — Entregas de bens destinados ao abastecimento dos navios e operações relativas a aeronaves — Conceitos — Interpretação autónoma*

[Diretiva 2006/112 do Conselho, artigo 148.º, alíneas a) e f)]

1. As operações de abastecimento de embarcações afetas à navegação no alto-mar estão isentas do imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devido ao facto de serem equiparadas a operações de exportação. 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 referido artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 não se pode aplicar às entregas desses bens efetuadas numa fase anterior da comercialização. Por outro lado, uma tal extensão 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, mecanismos que longe de implicarem uma simplificação administrativa, se traduziriam, 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.

Daqui resulta que, para beneficiar da isenção prevista nessa disposição, 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.

(cf. n.ºs 26-29)

2. 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, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, de uma entrega feita a esses operadores. 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.

Daqui decorre que uma entrega de bens destinados ao abastecimento feita a esses intermediários que atuam em nome próprio 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. Em consequência, a isenção aplicável às entregas de bens destinados ao abastecimento das embarcações afetas à navegação no alto-mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou ao exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca feitas prevista nesta disposição não é, em princípio, a intermediários que atuam em nome próprio. A este respeito, não é relevante 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.

Por outro lado, não se impõe de forma nenhuma uma analogia entre essa entrega de combustível e regime de isenção admitido, nos termos do artigo 148.º, alínea f), dessa diretiva, para a entrega de uma aeronave a um operador que não é uma companhia de aviação aérea em razão da natureza radicalmente diferente desses bens. Assim é, tanto mais 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.

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. Com efeito, 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. 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 pelo operador que o tinha a cargo. Nessa hipótese, as operações realizadas por um transportador 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.

(cf. n.ºs 34-37, 40, 44, 46, 48-50, 52, 53 e disp.)

3. V. texto da decisão.

(cf. n.º 41)