



## Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL  
JULIANE KOKOTT  
apresentadas em 25 de julho de 2018<sup>1</sup>

**Processo C-414/17**

**AREX CZ a.s.**  
**contra**  
**Odvolací finanční ředitelství**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa)]

«Processo de decisão prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Produtos sujeitos a impostos especiais de consumo — Isenção das entregas de bens expedidos ou transportados no interior da União — Operação em cadeia — Imputação da deslocação de produtos a uma entrega integrada numa cadeia de entregas — Transporte de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto»

### I. Introdução

1. O presente processo diz novamente respeito à questão de saber qual das operações constante de uma cadeia de vendas transfronteiriça deve ser tratada como uma entrega intracomunitária isenta de imposto quando apenas existe uma deslocação física de produtos. No entanto, ao contrário dos casos até agora julgados, no presente caso não está em causa apenas uma cadeia de dois níveis<sup>2</sup>. Por conseguinte, o presente processo confere ao Tribunal de Justiça a possibilidade de continuar a clarificar os critérios aplicáveis à imputação da deslocação de bens a uma determinada entrega no âmbito da cadeia de vendas.

2. No processo principal, uma empresa austríaca vendeu combustível, logo, um produto sujeito a impostos especiais de consumo, a vários distribuidores checos. Foram depois realizadas várias vendas entre intermediários checos antes de o combustível acabar por ser vendido à empresa checa Arex CZ (a seguir «Arex»), que o recolheu na Áustria e depois o transportou em veículos próprios para a República Checa.

<sup>1</sup> Língua original: alemão.

<sup>2</sup> O Tribunal de Justiça já teve oportunidade de apreciar em vários processos a questão da imputação da deslocação de bens a uma entrega no âmbito de uma denominada operação em cadeia intracomunitária: v., designadamente, Acórdãos de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232); de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786); de 27 de setembro de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); de 26 de julho de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599); e de 21 de fevereiro de 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84).

3. A Arex partiu do princípio de que, enquanto cocontratante de um dos intermediários checos, era a destinatária de uma entrega tributável ao abrigo do direito nacional. Por este motivo, pediu a dedução do IVA pago a montante aos seus cocontratantes checos. A Administração fiscal checa, pelo contrário, considera que, enquanto destinatária de uma entrega isenta, a Arex não tem direito à dedução do imposto pago a montante. Pelo contrário, a Arex deve pagar na República Checa um imposto sobre uma aquisição intracomunitária.

4. Tendo em conta o elevado número de vendas, à qual apenas se opõe uma deslocação de produtos transfronteiriça, o órgão jurisdicional de reenvio levanta a questão de saber qual das entregas deve ser considerada aquela que está isenta de imposto a nível intracomunitário. Neste âmbito, levanta-se em particular a questão de saber se é relevante o facto de o transporte ter sido realizado em regime de suspensão especial do imposto sobre o consumo<sup>3</sup>.

## II. Enquadramento jurídico

### A. Direito da União

5. O quadro jurídico da União é definido pelas disposições 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»)<sup>4</sup>, bem como da Diretiva 2008/118/CE do Conselho de 16 de dezembro de 2008 relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE (a seguir «Diretiva dos Impostos Especiais de Consumo»)<sup>5</sup>.

6. O considerando 36 da Diretiva IVA prevê o seguinte, a respeito do comércio intracomunitário com produtos sujeitos a impostos especiais de consumo:

«Em benefício dos devedores do imposto, bem como das administrações competentes, as modalidades de sujeição ao IVA de determinadas entregas e aquisições intracomunitárias de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo deverão ser alinhadas pelos procedimentos e obrigações declarativas no caso de expedição de tais produtos com destino a outro Estado-Membro, estabelecidos na Diretiva 92/12/CEE<sup>6</sup> do Conselho, de 25 de fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.»

7. O artigo 2.º da Diretiva IVA dispõe o seguinte:

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

<sup>3</sup> Este regime representa um procedimento especial aplicável ao transporte de bens sujeitos a impostos especiais de consumo que leva a que o imposto sobre o consumo apenas se torne exigível no termo do transporte, devido ao facto de apenas então os produtos serem introduzidos em livre prática.

<sup>4</sup> JO 2006, L 347, p. 1.

<sup>5</sup> JO 1992, L 9, p. 12.

<sup>6</sup> Revogada pela Diretiva 2008/118/CE.

b) As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro:

i) Por um sujeito passivo agindo nessa qualidade ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor seja um sujeito passivo agindo nessa qualidade que não beneficie da isenção para as pequenas empresas prevista nos artigos 282.º a 292.º e que não esteja abrangido pelo disposto nos artigos 33.º ou 36.º;

[...]

iii) Quando se trate de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo exigíveis, no território do Estado-Membro, por força do disposto na Diretiva 92/12/CEE, por um sujeito passivo ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, cujas outras aquisições não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º;»

8. O artigo 3.º, n.º 1, da Diretiva IVA prevê que, em derrogação do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), i), determinadas aquisições intracomunitárias de bens não estão sujeitas ao IVA, em particular as aquisições efetuadas por sujeitos passivos ou por pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos que não excedam um determinado limiar por ano civil (o denominado «regime relativo às pequenas empresas»).

9. A «entregas de bens» é definida no artigo 14.º da mesma diretiva como a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

10. Em conformidade com o artigo 20.º da Diretiva IVA, entende-se por «aquisição intracomunitária de bens» a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem.

11. O quarto capítulo do título IX da referida diretiva, intitulado «Isenções», regula o seguinte no artigo 138.º:

«1. Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.

2. Para além das entregas referidas no n.º 1, os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

b) As entregas de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo expedidos ou transportados para fora do respetivo território, mas na Comunidade, com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a sujeitos passivos ou a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos cujas aquisições intracomunitárias de bens diversos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º, quando a expedição ou o transporte desses produtos se efetue em conformidade com os n.ºs 4 e 5 do artigo 7.º ou com o artigo 16.º da Diretiva 92/12/CEE;»

12. O artigo 139.º, n.º 1, desta diretiva dispõe o seguinte:

«A isenção prevista no n.º 1 do artigo 138.º não se aplica às entregas de bens efetuadas por sujeitos passivos que beneficiem da isenção para as pequenas empresas prevista nos artigos 282.º a 292.º

A isenção também não se aplica às entregas de bens efetuadas a sujeitos passivos ou a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos cujas aquisições intracomunitárias de bens não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º»

13. Até à sua revogação pela Diretiva dos Impostos Especiais de Consumo, o artigo 7.º, n.ºs 4 e 5, e o artigo 16.º da Diretiva 92/12/CEE continham normas relativas ao regime de suspensão do imposto. Nos termos do artigo 4.º, n.º 7, da Diretiva dos Impostos Especiais de Consumo, o regime de suspensão do imposto constitui um regime fiscal aplicável à produção, transformação, detenção e circulação dos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo não abrangidos por um procedimento ou regime aduaneiro suspensivo, em que a cobrança do imposto especial de consumo é suspensa.

14. A referida diretiva define no seu artigo 4.º, n.º 9 como «destinatário registado» a pessoa singular ou coletiva autorizada pelas autoridades competentes do Estado-Membro de destino, no exercício da sua profissão e nas condições fixadas por essas autoridades, a receber produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que circulam em regime de suspensão do imposto, provenientes de outro Estado-Membro.

15. De acordo com o disposto no artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva dos Impostos Especiais de Consumo, a circulação em regime de suspensão do imposto apenas pode ser realizada por um depositário ou um expedidor registado para um entreposto fiscal ou um destinatário registado. Em determinadas circunstâncias, é possível realizar uma entrega direta para o país de destino, quando o local da entrega direta tiver sido designado pelo depositário ou pelo destinatário registado (artigo 17.º, n.º 2, da Diretiva dos Impostos Especiais de Consumo).

16. Em conformidade com o artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva dos Impostos Especiais de Consumo, o imposto especial de consumo torna-se exigível no momento e no Estado-Membro da introdução no consumo. O momento da introdução no consumo corresponde, entre outros, ao momento da receção pelo destinatário registado; v. artigo 7.º, n.º 3, alínea a), da Diretiva dos Impostos Especiais de Consumo.

### **B. Direito checo**

17. No que respeita à legislação checa aplicável, importa remeter, em particular, para o artigo 64.º da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, através do qual o artigo 138.º da Diretiva IVA foi transposto para o direito nacional. Nos termos do mesmo, a entrega intracomunitária de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, realizada em regime de suspensão do imposto, está isenta de IVA quando o serviço é prestado a um sujeito passivo, ou uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, e que não estejam registados para efeitos fiscais noutro Estado-Membro.

### **III. Matéria de facto e pedido de decisão prejudicial**

18. O objeto do processo principal está relacionado com diversas vendas de combustível originariamente proveniente de refinarias da Shell Austria GmbH na Áustria. Este combustível foi vendido pela empresa austríaca Doppler Mineralöl GmbH (a seguir «Doppler») a quatro sociedades diferentes, designadamente a Burley s.r.o., a Profikredit s.r.o., a Bore s.r.o. e a Top Ten Development s.r.o (a seguir «os primeiros adquirentes checos»), todas elas sediadas na República Checa.

19. Os primeiros adquirentes checos tinham celebrado um contrato com a Garantrans s.r.o. (a seguir «Garantrans»), que atuava em seu nome como destinatário registado na aceção da Diretiva dos Impostos Especiais de Consumo, de forma a possibilitar a circulação em regime de suspensão do imposto.

20. Os primeiros adquirentes checos venderam o combustível a um outro elo da cadeia, estabelecido na República Checa. Em alguns casos, este elo era constituído pela TM Truck s.r.o., em outros pela Cllaruss Gall s.r.o. Estes, por sua vez, venderam o combustível à Kont Fuel Distribution s.r.o. (a seguir «Kont Fuel») ou, em alguns casos, à Benaft s.r.o. (a seguir «Benaft»), os cocontratantes diretos da Arex. A Kont Fuel e a Benaft incluíram o IVA checo na venda à Arex, que a Arex pagou e a Kont Fuel e a Benaft entregaram. A Arex invocou o direito à dedução do IVA pago a montante à Kont Fuel ou à Benaft.

21. O combustível foi transportado em regime de suspensão do imposto da Áustria para a República Checa, com recurso a veículos próprios da empresa e tendo as despesas sido suportadas pela Arex. Habitualmente, o produto sujeito a impostos especiais de consumo deve ser transportado primeiro para um local do outro lado da fronteira, designado por um destinatário registado na aceção da Diretiva dos Impostos Especiais de Consumo, local esse onde é introduzido em livre prática. Apenas depois se pode realizar o transporte para o seu destino final. A Garantrans pagou o imposto especial sobre o consumo na República Checa em nome dos primeiros adquirentes checos.

22. No decurso de uma auditoria fiscal realizada à Arex, a Administração Fiscal considerou que esta empresa, enquanto destinatária de uma entrega intracomunitária isenta, estava sujeita ao imposto sobre uma aquisição intracomunitária. Por conseguinte, a referida Administração Fiscal procedeu a uma reapreciação do IVA a pagar, tendo em consideração um direito simultâneo à dedução do imposto pago a montante. Recusou, no entanto, a dedução do IVA que a Arex pagara à Kont Fuel ou à Benaft, por considerar que o mesmo não era de todo devido, visto que se tratava de uma entrega intracomunitária de bens isenta.

23. A Arex considera, por seu lado, que os primeiros adquirentes checos realizaram uma aquisição intracomunitária. Tal resulta desde logo do disposto no artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA, nos termos do qual a entrega relacionada com o transporte em regime de suspensão do imposto constitui sempre aquela que está isenta a nível intracomunitário. Por conseguinte, a aquisição correspondente a esta entrega deve ser sujeita a imposto, enquanto todas as entregas posteriores estarão sujeitas ao IVA na República Checa.

24. A Arex impugnou a decisão de reapreciação da Administração Fiscal e da recusa da dedução do imposto no Odvolací finanční ředitelství (Serviço das impugnações tributárias, recorrida no processo principal), impugnação essa que foi indeferida, e de seguida interpôs recurso da decisão de indeferimento. O Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunal da Comarca de České Budějovice, República Checa) negou provimento ao recurso. O recurso interposto desta decisão está pendente no Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa), que decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões no âmbito do processo prejudicial nos termos do artigo 267.º do TFUE:

- «1. Deve qualquer sujeito passivo ser considerado um sujeito passivo na aceção do artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da [Diretiva IVA]? Na negativa, a que sujeitos passivos se aplica a disposição?
2. Caso o Tribunal de Justiça entenda que o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA é aplicável em situações como a do processo principal (ou seja, o adquirente dos produtos é um sujeito passivo registado para efeitos fiscais), deve essa disposição ser interpretada no sentido de que, sempre que a expedição ou o transporte desses produtos sejam efetuados em conformidade com as disposições pertinentes da Diretiva [dos] Impostos Especiais [de Consumo], uma entrega associada a um procedimento ao abrigo da Diretiva [dos] Impostos Especiais [de Consumo] deve ser considerada uma entrega que beneficia de isenções nos termos dessa disposição, apesar de não estarem reunidos os requisitos de isenção nos termos do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA, tendo em conta a adjudicação do transporte de bens a outra operação?

3. Caso o Tribunal de Justiça entenda que o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA não é aplicável em situações como a do processo principal, é determinante que os bens sejam transportados em regime de suspensão do imposto especial de consumo[,] para determinar a qual das várias entregas sucessivas [o transporte] deve ser [imputado,] para efeitos do exercício do direito à isenção de IVA ao abrigo do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA?»

25. No processo no Tribunal de Justiça, a Administração Fiscal, a República Checa e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas. Estas partes apresentaram, igualmente, alegações orais na audiência que se realizou em 13 de junho de 2018. A Arex não foi validamente representada na audiência, e por este motivo as suas observações não puderam ser tidas em conta.

#### IV. Apreciação jurídica

26. Todas as questões dizem respeito ao artigo 138.º da Diretiva IVA, que prevê a isenção das entregas intracomunitárias. A questão de saber se o direito à dedução do IVA foi corretamente negado à Arex depende, em última instância, de essa isenção se verificar ou não. Isto porque, caso a entrega à Arex esteja efetivamente isenta, a Arex não estará obrigada a pagar nenhum IVA à Benaft ou à Kont Fuel. Neste sentido, também não terá nenhum direito à dedução do IVA a este respeito. A Arex terá antes de recorrer à via cível para obter o reembolso do IVA pago indevidamente à Benaft ou à Kont Fuel.

27. Também no que diz respeito à legalidade da tributação posterior da aquisição intracomunitária pela Administração fiscal (que, em última instância, acaba por ser economicamente neutra para a Arex, devido à dedução simultânea do IVA), o Tribunal de Justiça pode fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio indicações úteis para a solução do litígio, por via da interpretação da disposição requerida<sup>7</sup>. Isto porque, embora a tributação da aquisição intracomunitária seja regulada pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, neste contexto também assumem relevância as regras relativas à isenção da entrega intracomunitária. A entrega intracomunitária de um bem e a sua aquisição intracomunitária constituem, na realidade, as duas faces da mesma moeda.

28. As regras da Diretiva IVA quanto à expedição transfronteiriça de bens visam a concretização aplicação do princípio do país de destino. De acordo com este princípio, visa-se garantir que o IVA seja pago enquanto imposto especial de consumo no Estado-Membro onde ocorre o consumo final. Por este motivo, quando se verifica uma entrega transfronteiriça nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), i), e do artigo 40.º, da Diretiva IVA, a aquisição do bem é tributada no país de destino. Contudo, para evitar a dupla tributação, a entrega do mesmo bem deve ser previamente isenta no país de origem<sup>8</sup>. A entrega intracomunitária e a aquisição intracomunitária constituem, por conseguinte, a mesma operação financeira<sup>9</sup>.

29. Com as suas duas primeiras questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende esclarecer se o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA contém uma regra específica que define de que forma deve ser determinada qual a entrega intracomunitária isenta num transporte transfronteiriço de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

30. A montante, esse órgão jurisdicional pretende saber se o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA é efetivamente aplicável a uma situação como a que está em causa no processo principal. Por esse motivo, as duas primeiras questões prejudiciais devem ser analisadas em conjunto.

<sup>7</sup> A preocupação do Tribunal de Justiça em fornecer aos órgãos jurisdicionais nacionais elementos úteis para a interpretação e aplicação do direito da União corresponde à jurisprudência consagrada; v., designadamente, Acórdãos de 31 de janeiro de 2008, Centro Europa 7 (C-380/05, EU:C:2008:59, n.ºs 49 a 51); de 11 de março de 2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, n.ºs 17 e 19); de 13 de julho de 2017, Kleinstüber (C-354/16, EU:C:2017:539, n.º 61); e de 26 de julho de 2017, Europa Way e Persidera (C-560/15, EU:C:2017:593, n.ºs 35 e 36).

<sup>8</sup> V., a este respeito, as minhas Conclusões no processo EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, n.ºs 23 a 25).

<sup>9</sup> Acórdãos de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548, n.ºs 23 e 24), de 18 de novembro de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, n.º 28), e de 26 de julho de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, n.º 31).

31. A terceira questão é colocada para o caso de o referido artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA não ser aplicável ao processo principal ou de dele não resultarem quaisquer especificidades para a imputação da circulação transfronteiriça de produtos isenta a uma determinada operação. O órgão jurisdicional de reenvio pretende, por conseguinte, conhecer os critérios que devem reger essa imputação. Pretende, em particular, saber se se o facto de o transporte de bens ter sido realizado em regime de suspensão do imposto especial de consumo assume importância para essa imputação. Irei analisar esta situação após dar resposta às duas primeiras questões.

#### *A. Quanto às duas primeiras questões*

32. O órgão jurisdicional de reenvio formulou as duas primeiras questões por considerar que o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA não prevê apenas uma isenção fiscal para entregas intracomunitárias de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo. Pelo contrário, entende que a disposição também poderá incluir uma indicação de que a circulação de mercadorias em regime de suspensão do imposto especial de consumo deve ser imputada a uma determinada entrega, integrada numa cadeia de vendas. Isto porque será possível deduzir do artigo 138.º, n.º 2, alínea b), dessa diretiva que deve ser sempre considerada entrega isenta de imposto a entrega associada ao transporte de bens em regime de suspensão do imposto.

33. O artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA apresentar-se-á, neste caso, como a norma decisiva para qualificar a entrega da Doppler aos primeiros adquirentes checos como entrega intracomunitária isenta de imposto. Todas as entregas seguintes estarão, por conseguinte, sujeitas a imposto na República Checa, enquanto entregas nacionais. A Arex terá, portanto, invocado corretamente o direito à dedução do IVA pago à Benaft ou à Kont Fuel.

34. No entanto, para que tal se verifique é necessário que o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA seja efetivamente aplicável, em razão da matéria, à entrega entre a Doppler e os primeiros adquirentes checos. A primeira questão refere-se a esta situação (v. ponto 1, *infra*). Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em seguida, esclarecer se resulta efetivamente dessa disposição que, numa cadeia de entrega, a entrega isenta é sempre a entrega em que tem lugar a circulação em regime de suspensão do imposto (v. ponto 2, *infra*).

#### *1. Aplicação do artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA (primeira questão)*

35. Nos termos do artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA, os Estados-Membros isentam também as entregas de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo «expedidos ou transportados [dentro da Comunidade], efetuadas a sujeitos passivos ou a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos, cujas aquisições intracomunitárias de bens diversos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º, e quando [...] o transporte desses produtos se efetue [em regime de suspensão do imposto]». O artigo 3.º, n.º 1, da diretiva abrange as pequenas empresas, entre outros.

36. É pacífico que os primeiros adquirentes checos não são «sujeitos passivos [...] cujas [outras] aquisições intracomunitárias não estão sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º». O órgão jurisdicional de reenvio levanta, no entanto, a questão de saber se o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da diretiva se aplica, não obstante, aos primeiros adquirentes checos, por considerar que o complemento «cujas aquisições intracomunitárias não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º» apenas diz respeito às pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos, mencionadas imediatamente antes do referido complemento.

37. Esta interpretação é sugerida pela versão checa do texto. Isto porque esta versão se refere, no singular, a *um* sujeito passivo e *uma* pessoa que não seja sujeito passivo, enquanto o complemento «cujas aquisições intracomunitárias de bens [...]» é introduzido com um pronome relativo no singular («*jejíž*»). Por conseguinte, em termos gramaticais apenas faz referência à pessoa coletiva que não é sujeito passivo, referida em último lugar.

38. No entanto, tal parece configurar uma especificidade da versão checa. A maioria das outras versões linguísticas refere-se no plural a sujeitos passivos e pessoas coletivas que não são sujeitos passivos, pelo que o pronome relativo, também no plural, não permite nenhuma associação gramatical a uma das duas categorias de pessoas<sup>10</sup>.

39. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, por princípio, todas as versões linguísticas têm o mesmo valor<sup>11</sup>, pelo que não é possível retirar quaisquer conclusões do facto de a maioria das versões linguísticas recorrer a uma determinada variante da norma. Em caso de disparidade entre as várias versões linguísticas de um texto do direito da União, a disposição em causa deve ser interpretada em função do contexto e da finalidade da regulamentação a que pertence<sup>12</sup>.

40. Resulta desta interpretação que o artigo 138.º, n.º 2, alínea b) da Diretiva IVA apenas diz respeito às entregas intracomunitárias de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo efetuadas a sujeitos passivos e a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos, cujas outras aquisições intracomunitárias sejam *respetivamente* abrangidas pelo artigo 3.º, n.º 1, dessa diretiva. Com efeito, a isenção das entregas intracomunitárias de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo a sujeitos passivos «normais» já resulta do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

41. Resulta de um exame global da diretiva que os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo no sistema do IVA devem ser considerados, por princípio, «bens» na aceção do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Deste princípio parte também o artigo 3.º, n.º 1, alínea b), dessa diretiva, que prevê uma exceção à tributação das aquisições «de bens, que não sejam [...] aquisições [...] de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo».

42. Caso, no entanto, o fornecimento de «bens» a sujeitos passivos já esteja isento ao abrigo do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA, o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), dessa diretiva acabaria por ser redundante se previsse a isenção das entregas de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo a sujeitos passivos «normais».

43. De forma a conferir ao artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA um conteúdo regulamentar que vá além do artigo 138.º, n.º 1, da mesma diretiva (v. a sua letra: «Para além das entregas referidas no n.º 1[...]»), este deve referir-se aos sujeitos passivos cujas outras aquisições sejam abrangidas pelo artigo 3.º, n.º 1, dessa diretiva. Isto porque, no caso contrário, a isenção do artigo 138.º, n.º 1 não se aplica a este grupo, por força do artigo 139.º, n.º 1, segundo parágrafo, da mesma diretiva.

10 Pelo menos de acordo com as versões em alemão, inglês, francês, espanhol, polaco, búlgaro, português e italiano.

11 Acórdãos Cilfit e o. (283/81, EU:C:1982:335, n.º 18); EMU Tabac e o. (C-296/95, EU:C:1998:152, n.º 36); Givane e o. (C-257/00, EU:C:2003:8, n.º 36); e Kyocera (C-152/01, EU:C:2003:623, n.º 32).

12 Acórdãos de 26 de abril de 2012, DR e TV2 Danmark (C-510/10, EU:C:2012:244, n.º 45); de 7 de junho de 2018, EP Agrarhandel (C-554/16, EU:C:2018:406, n.º 36); e de 5 de junho de 2018, Kolev e Kostadinov (C-612/15, EU:C:2018:392, n.º 87).

44. O artigo 138.º, n.º 1, o artigo 139.º, n.º 1, segundo parágrafo e o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), encontram-se, por conseguinte, numa relação de regra-exceção-exceção à exceção:

45. Nos termos do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA, por princípio, a entrega intracomunitária de bens a sujeitos passivos está isenta no país de origem. A isenção apenas é, no entanto, pertinente caso a aquisição seja tributada no país de destino; v. artigo 2.º, n.º 1, alínea b), i), desta diretiva<sup>13</sup>. No entanto, uma vez que, em conformidade com o artigo 3.º, n.º 1, da diretiva, as aquisições intracomunitárias de determinados sujeitos passivos e pessoas que não sejam sujeitos passivos não estão sujeitas ao IVA, o artigo 139.º, n.º 1, segundo parágrafo, prevê que a entrega intracomunitária a este grupo de pessoas não está isenta. A entrega intracomunitária de bens a estes destinatários é, por conseguinte, tributada no país de origem, em derrogação do artigo 138.º, n.º 1, da diretiva.

46. Contudo, a situação afigura-se diferente para a entrega de bens sujeitos a impostos especiais de consumo aos destinatários ora referidos, e que são transportados em regime de suspensão do imposto: de acordo com o disposto no artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA, a sua entrega intracomunitária está afinal isenta — como exceção à exceção — no país de origem. De forma correspondente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), iii), desta diretiva, a aquisição desses bens é tributada no país de destino.

47. Como resulta do considerando 36 da Diretiva IVA, a razão de ser desta exceção à exceção prende-se com a intenção de concretizar um certo grau de paralelismo entre o IVA e o imposto especial de consumo. Devido à exceção à exceção, nestes casos o IVA — tal como os impostos especiais de consumo<sup>14</sup> — constitui-se no país de destino.

## *2. Significado da disposição para a determinação da entrega intracomunitária isenta no caso de uma cadeia de entregas (segunda questão)*

48. Resulta das considerações que precedem que o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA nada diz quanto à imputação da circulação em regime de suspensão do imposto especial de consumo a uma determinada entrega, integrada numa cadeia de entregas. Isto porque o sentido da disposição consiste em isentar, no país de origem, a entrega intracomunitária de bens sujeitos ao imposto especial de consumo, em simetria com a tributação da aquisição no país de destino, nos termos do 2.º, n.º 1, alínea b), iii), desta diretiva.

49. O complemento «[...] quando [...] o transporte desses produtos se efetue em conformidade com os n.ºs 4 e 5 do artigo 7.º ou com o artigo 16.º da Diretiva 92/12/CEE», isto é, em regime de suspensão dos impostos especiais de consumo, não significa, portanto, que a entrega associada ao transporte em regime de suspensão do imposto é sempre aquela que está isenta. A entrega em regime de suspensão do imposto constitui antes um *pressuposto* adicional para a isenção fiscal.

13 V., a este respeito, desde logo o n.º 28 das presentes conclusões.

14 V., a este respeito, desde logo o n.º 50 das presentes conclusões.

50. Isto porque no comércio transfronteiriço de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, este imposto em regra apenas se torna exigível no Estado de destino (país de destino)<sup>15</sup> quando um bem entra no território desse Estado-Membro em regime de suspensão do imposto<sup>16</sup>. Caso contrário, o imposto já anteriormente será exigível, no território do país de origem; v. artigo 7.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva dos Impostos Especiais de Consumo. Apenas no caso da expedição em regime de suspensão do imposto é possível, assim, concretizar o paralelismo entre o IVA e o imposto especial de consumo visado no considerando 36<sup>17</sup>.

51. Casos os produtos não sejam transportados em regime de suspensão do imposto, não é necessário prever uma isenção adicional, mantendo-se o regime do artigo 139.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA: neste caso, o imposto especial sobre o consumo e o IVA tornam-se exigíveis uniformemente no país de origem.

52. Além disso, o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA não diz especificamente respeito à situação de uma cadeia de entregas, pelo que desde logo se deve afastar o entendimento de que a disposição estabelece regras para imputar o transporte a uma determinada entrega de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

53. Neste sentido, deve responder-se às duas primeiras questões que o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE apenas se aplica à entrega de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo a sujeitos passivos cujas outras aquisições não estão sujeitas ao IVA, em conformidade com o artigo 3.º, n.º 1, da mesma diretiva. Para além da isenção fiscal nele prevista, o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da diretiva não contém nenhuma disposição sobre a imputação, no caso de uma cadeia de entregas transfronteiriça, da circulação de bens em regime de suspensão do imposto a uma entrega determinada.

### ***B. Quanto à terceira questão prejudicial***

54. A questão de saber qual das entregas na cadeia do processo principal deve ser considerada a entrega isenta a nível intracomunitário, deve, por conseguinte, ser determinada segundo as regras gerais. Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende esclarecer, concretamente, se a circulação em regime de suspensão do imposto indicia que o transporte transfronteiriço deve ser imputado à entrega da Doppler aos primeiros adquirentes checos, apesar de ter sido realizado com recurso a veículos e à custa da Arex.

55. Tomando por base a atual jurisprudência do Tribunal de Justiça, aplica-se igualmente ao processo principal a consideração de que, no caso de uma cadeia com uma única deslocação física de bens, apenas uma das entregas pode ser qualificada como entrega intracomunitária e, por conseguinte, isenta<sup>18</sup>.

15 Por isso, o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), iii), da Diretiva IVA, que deve ser encarado em simetria com o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), baseia-se na exigibilidade do imposto especial de consumo no país de destino.

16 Esta situação era regulada pelo artigo 7.º, n.º 4, da Diretiva 92/12, para o qual remete o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA.

17 No que se refere ao comércio entre sujeitos passivos não abrangidos pelo artigo 3.º, n.º 1, da Diretiva IVA, logo, que não são pequenas empresas, em particular, e cujas aquisições intracomunitárias estão, de qualquer forma, sujeitas ao IVA por via do artigo 138.º, n.º 1, da referida diretiva, esta parte do princípio de que, em regra, o transporte transfronteiriço é efetuado em regime de suspensão do imposto, não sendo, por conseguinte, necessário nenhum regime especial.

18 Acórdãos de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, n.º 45), e de 26 de julho de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, n.º 34), bem como as minhas Conclusões no processo EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, n.º 35).

56. Para determinar qual das entregas é a entrega intracomunitária isenta é necessário saber a qual das relações jurídicas deve ser imputada a circulação de bens transfronteiriça, na medida em que a expedição ou o transporte transfronteiriço do bem representa o elemento constitutivo que distingue a entrega intracomunitária (ou a aquisição intracomunitária<sup>19</sup>) da entrega nacional «normal»<sup>20</sup>.

57. Todas as outras entregas constantes da cadeia de vendas que não apresentam este elemento suplementar do transporte transfronteiriço devem, por conseguinte, ser consideradas operações nacionais, na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Assim, e em conformidade com o artigo 32.º da Diretiva IVA, o lugar desta entrega é o país de origem para todas as entregas anteriores à entrega intracomunitária isenta, e o país de destino para todas as entregas posteriores<sup>21</sup>.

### *1. Imputação do transporte transfronteiriço a uma entrega na cadeia de vendas*

58. De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a imputação do transporte transfronteiriço a uma entrega numa cadeia de vendas deve ser realizada com base numa apreciação global de todas as circunstâncias particulares do caso concreto<sup>22</sup>.

59. A este respeito, o Tribunal de Justiça já decidiu que não assume relevância a questão de saber quem era o proprietário do bem na aceção do direito nacional durante o transporte, ou quem detém o efetivo domínio material sobre o bem<sup>23</sup>. O Tribunal de Justiça decidiu igualmente que o simples facto de o bem já ter sido revendido ainda não permite concluir que o transporte deve ser imputado à entrega diretamente subsequente<sup>24</sup>. A este respeito, a simples revenda não assume relevância para a imputação da deslocação de bens a uma das entregas.

60. De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, deve, no entanto, ser tido em consideração por quem, ou em nome de quem, o transporte é efetuado<sup>25</sup>. Mais especificamente, importa ter em conta quem assume o risco pela destruição acidental do bem durante o transporte.

61. Neste sentido, o Tribunal de Justiça declarou, numa série de casos relativos a uma cadeia de vendas composta por dois elos (primeiro vendedor — intermediário — comprador final), que o transporte já não pode ser imputado à «primeira» entrega quando o poder de dispor do bem como proprietário já tinha sido transferido antes do transporte para o comprador final, isto é, o destinatário da «segunda» entrega<sup>26</sup>.

19 A entrega intracomunitária e a aquisição intracomunitária assentam em pressupostos de facto idênticos, na medida em que se trata da mesma operação económica; v., a este respeito, desde logo o n.º 32 e a nota 9 das presentes conclusões.

20 V. Acórdão de 27 de setembro de 2007, *Teleos e o.* (C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 37), bem como as minhas Conclusões no processo EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, n.º 41).

21 Acórdão de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, n.º 50).

22 Acórdãos de 16 de dezembro de 2010, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, n.º 27); de 27 de setembro de 2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, n.º 32); de 26 de julho de 2017, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, n.º 35); e de 21 de fevereiro de 2018, *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84, n.º 32), bem como as minhas Conclusões no processo EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, n.º 56).

23 É facto assente que um transportador, a título de exemplo, detém o efetivo domínio material sobre o bem, não enquanto fornecedor interveniente, mas sim enquanto transportador para um fornecedor. V., neste sentido, Acórdão de 16 de dezembro de 2010, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, n.º 40).

24 Acórdão de 27 de setembro de 2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, n.ºs 36 e 37).

25 Acórdão de 16 de dezembro de 2010, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, n.º 40).

26 Os casos decididos até ao momento diziam sempre respeito a cadeias com duas entregas sucessivas; v. Acórdãos de 16 de dezembro de 2010, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, n.º 33); de 27 de setembro de 2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, n.º 34); e de 26 de julho de 2017, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, n.º 36).

62. Quem já dispõe desde logo do bem «como proprietário»<sup>27</sup> irá também assumir, em regra, o risco pela sua destruição accidental. Isto porque o direito de dispor livremente de um bem, nomeadamente destruir ou utilizá-lo, constitui uma expressão típica das faculdades de um proprietário<sup>28</sup>. O corolário deste direito é também o facto de o proprietário assumir o risco pela destruição accidental do bem. Por conseguinte, pode-se partir do pressuposto de que quem tem de assumir o risco da destruição accidental, tem também o poder de dispor do bem como proprietário.

63. Tal aplica-se independentemente da questão de saber quem executa externamente os transportes em tais casos (na maior parte dos casos já decididos, este transporte era realizado pelo intermediário)<sup>29</sup> e é independente de saber como deve ser classificada, para efeitos legais, a relação da pessoa que detém o poder de disposição<sup>30</sup> (isto é, se já é proprietário ou apenas tem o direito de transmissão da propriedade).

64. Por este motivo, nos casos até agora decididos, o transporte era imputável à entrega em que interveio o destinatário que assumiu o risco pela destruição accidental durante o transporte (desde que tal tenha sido determinado pelo órgão jurisdicional nacional).

65. Para o processo principal tal significa que é decisivo saber se, durante o transporte transfronteiriço do combustível, a Arex já tinha o poder de disposição do mesmo, de uma forma que implicaria que assumia o risco pela sua destruição accidental. Tal não seria o caso se apenas tivesse atuado como expedidora durante o transporte transfronteiriço (ou seja, da refinaria até à introdução das mercadorias em livre prática na República Checa)<sup>31</sup>.

66. A apreciação final desta questão compete, no entanto, ao órgão jurisdicional de reenvio<sup>32</sup>.

## *2. Significado do transporte de combustível em regime de suspensão do imposto especial de consumo*

67. É possível deduzir dos fundamentos da decisão de reenvio que o órgão jurisdicional de reenvio é da opinião de que o transporte para além da fronteira em regime de suspensão do imposto especial de consumo — embora tenha sido efetuado com recurso aos veículos da Arex e à sua custa — apenas pode ser imputado à primeira operação entre a Doppler e os primeiros adquirentes checos, uma vez que apenas nessa situação se verificam os pressupostos desse tipo de transporte. Isto porque de acordo com a Diretiva dos Impostos Especiais de Consumo, este tipo de transporte está reservado aos depositários e aos expedidores registados e apenas pode ser prestado a destinatários registados — como a Garantrans.

68. Por este motivo, a própria Arex não pode ter transportado o combustível em regime de suspensão do imposto para um local livremente escolhido. Pelo contrário, habitualmente o destinatário registado determina um local do outro lado da fronteira, no qual os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo são introduzidos em livre prática. Apenas posteriormente é possível efetuar um transporte por outras pessoas para além daquelas que são referidas na Diretiva dos Impostos Especiais de Consumo.

27 O conceito da entrega ou da aquisição intracomunitária pressupõe esta situação, v. o artigo 14.º, n.º 1 e o artigo 20.º, n.º 1, da Diretiva IVA, mas não a posição jurídica de proprietário. V. a este respeito os Acórdãos de 8 de fevereiro de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, n.ºs 7 e 8), e de 6 de fevereiro de 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73, n.º 32).

28 V., desde logo, as minhas Conclusões no processo *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, n.º 58).

29 O transportador ou expedidor não tem o direito de dispor do bem como proprietário, v. Acórdãos de 3 de junho de 2010, *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316, n.º 25), e de 20 de junho de 2018, *Baltic Enteco* (C-108/17, EU:C:2018:473, n.º 88).

30 Neste sentido, Acórdãos de 3 de junho de 2010, *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316, n.º 24), e de 20 de junho de 2018, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, n.º 86).

31 No mesmo sentido, Acórdão de 20 de junho de 2018, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, n.º 89).

32 V., também, neste sentido, Acórdãos de 16 de dezembro de 2010, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, n.º 45), e de 27 de setembro de 2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, n.º 37).

69. O transporte em regime de suspensão do imposto especial de consumo pode constituir um elemento que o juiz nacional deve levar em conta na sua decisão sobre a imputação. De acordo com o considerando 36 da Diretiva IVA, *visa-se* precisamente criar um paralelismo entre a tributação em IVA e em imposto especial de consumo. Contrariamente ao que afirma o órgão jurisdicional de reenvio, tal não permite, no entanto, concluir que a exigibilidade do imposto especial de consumo relativamente a determinada pessoa também determina necessariamente que se verificou uma entrega isenta a essa pessoa. Este facto foi também realçado pela Comissão na audiência.

70. Como o Tribunal de Justiça já concluiu a este respeito, o facto gerador do IVA, através do qual são cumpridas as condições legais necessárias para a exigibilidade do imposto, é a entrega da mercadoria, e não a cobrança, sobre esta última, de impostos especiais de consumo<sup>33</sup>. A semelhante associação obsta também a conceção diferenciada do IVA, como imposto aplicável a cada fase do processo económico, e do imposto sobre o consumo, como um tipo de imposto único.

71. O transporte em regime de suspensão do imposto especial de consumo apenas assume, assim, importância decisiva para a decisão relativa à imputação se tiver repercussões na assunção do risco durante o transporte entre as partes.

72. Por conseguinte, se o órgão jurisdicional de reenvio chegar à conclusão de que o risco de destruição acidental durante o transporte em regime de suspensão do imposto foi assumido pela Doppler, o transporte — que será, por conseguinte, apenas realizado pela Arex na qualidade de transportadora — deverá ser imputado à primeira entrega.

73. No meu entender<sup>34</sup>, a assunção do risco permite tirar conclusões quanto ao papel da parte em causa numa cadeia de entregas. Isto porque uma presunção de facto indicia que a pessoa que *entrega* um bem *a uma outra*, e assume o risco pela destruição acidental deste bem durante a entrega, também age como fornecedor. A sua entrega deve ser, por conseguinte, a entrega isenta a nível intracomunitário.

74. Esta presunção aplica-se tanto a entregas intracomunitárias bilaterais («normais») como também a operações em cadeia<sup>35</sup>. É evidente que também se poderão verificar casos — tanto numa relação bilateral como também numa operação em cadeia — em que o destinatário do bem suporta o risco durante o transporte. No entanto, no caso de uma operação em cadeia, este tipo de destinatário irá sempre situar-se necessariamente no final da cadeia (caso contrário, atua como fornecedor). Caso o destinatário se situe no final da cadeia de entregas não se levantam, porém, quaisquer dúvidas sobre a relação jurídica (isto é, à última) a que o transporte deve ser imputado.

75. Assim, o primeiro vendedor, se assumir o risco pela destruição acidental durante o transporte, pode pois partir do princípio de que a sua entrega está isenta. Nos casos em que o seu cocontratante suporta o risco, a existência de uma entrega intracomunitária isenta depende de saber se se está perante uma operação em cadeia.

33 Acórdão de 14 de julho de 2005, *British American Tobacco e Newman Shipping* (C-435/03, EU:C:2005:464, n.º 41).

34 V., a este respeito, desde logo o n.º 62 das presentes conclusões.

35 Por princípio, o risco da destruição acidental apenas se transfere para o destinatário quando este tem o poder de dispor sobre o bem. A situação pode ser diferente caso o destinatário pretenda a expedição para um local específico.

76. Como o Tribunal de Justiça exige desde logo em jurisprudência assente, para que tal se verifique o primeiro vendedor deverá estar informado de que a outra parte no contrato já revendeu o bem<sup>36</sup>. Se não for esse o caso, poderá também partir do princípio, caso não seja o próprio a assumir o risco do transporte, de que a operação é isenta para si, na medida em que numa relação bilateral o destinatário também pode assumir o risco, sem que deixe de existir uma entrega intracomunitária isenta<sup>37</sup>.

77. Se, no entanto, o primeiro vendedor estiver informado de que está em causa uma operação em cadeia, o facto de ser outra pessoa a assumir o risco pela destruição acidental do bem permite-lhe concluir que esta efetua, enquanto fornecedora, a entrega transfronteiriça, e como tal isenta, do bem. A sua entrega está, por conseguinte, sujeita a imposto.

### 3. A assunção do risco por um intermediário

78. Caso o órgão jurisdicional de reenvio conclua, no entanto, que foram os primeiros adquirentes checos que assumiram o risco pela destruição acidental durante o transporte em regime de suspensão do imposto, dever-se-á considerar isenta a segunda entrega (dos primeiros adquirentes checos aos elos seguintes da cadeia)<sup>38</sup>.

79. Isto porque resulta igualmente das considerações precedentes que a transferência do poder de dispor do bem para o comprador final apenas representa a última data possível, após a qual um transporte subsequente já não pode ser imputado a uma das entregas anteriores.

80. Com efeito, não está de modo algum excluído que o transporte no âmbito da aquisição intracomunitária se verificou, no tempo, antes da transferência do poder de disposição. É precisamente este o caso em situações diferentes das operações em cadeia: no âmbito de uma entrega transfronteiriça comum, em regra o destinatário apenas passa a ter o poder de dispor do bem como proprietário após a entrega do bem. No entanto, é facto assente que se verifica uma entrega isenta àquele.

81. Neste sentido, não se impõe necessariamente a conclusão que o Tribunal de Justiça tirou *a contrario* numa única decisão, nomeadamente de que a «primeira» entrega numa cadeia com dois níveis será a entrega isenta quando o poder de disposição apenas é transferido para o comprador final no país de destino<sup>39</sup>. Esta situação é igualmente ilustrada pelo exemplo de cadeias de vendas que têm mais de duas entregas, como a que está em causa no processo principal: se o direito de dispor dos bens só for transferido para o comprador final no país de destino, antes dessa transferência ocorre toda uma série de outras entregas, continuando a ser necessária uma decisão sobre a imputação do transporte isento a uma delas. Assim, não é possível, só com base nesta circunstância (a transferência do poder de dispor do bem para o comprador final no país de destino) inferir a qual das entregas anteriores a circulação de bens deve ser imputada. Pelo contrário, importa determinar em cada caso quem assume o risco pela destruição acidental do bem durante o transporte.

36 V. Acórdãos de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, n.ºs 34 e segs.); de 27 de setembro de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, n.º 35); e de 26 de julho de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, n.º 44).

37 No que diz respeito ao primeiro vendedor, por razões de segurança jurídica é necessário proteger a confiança na informação prestada pelo seu cocontratante, pelo que não lhe pode ser exigido o imposto. Isso não significa, no entanto, que a sua entrega passe a ser efetivamente a entrega intracomunitária isenta: v. Acórdão de 21 de fevereiro de 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, n.º 37). No processo que deu origem ao Acórdão Kreuzmayr, estava em causa apenas a proteção das expectativas legítimas das partes da segunda entrega. Esta foi corretamente rejeitada, uma vez quem para as partes na segunda entregam era evidente que uma delas tinha assumido o risco pelo transporte dos bens: v. Acórdão de 21 de fevereiro de 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, n.º 36).

38 Nestas circunstâncias, o transporte pela Arex não constituirá, por conseguinte, uma aquisição intracomunitária, apesar de se verificar uma passagem efetiva da fronteira. No entanto, como já referi noutra local, a questão de saber qual o lugar onde o transporte efetivamente se iniciou não é decisiva para determinar qual a entrega isenta; v., a este respeito, as minhas Conclusões no processo EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, n.º 40).

39 V. Acórdão de 16 de dezembro de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, n.º 45).

## V. Conclusão

82. Em conclusão, proponho que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo às questões prejudiciais submetidas pelo Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa):

1. O artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE apenas se aplica à entrega de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo a sujeitos passivos cujas outras aquisições não estão sujeitas ao IVA, em conformidade com o artigo 3.º, n.º 1 da mesma diretiva. Para além da isenção fiscal nele prevista, o artigo 138.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE não contém nenhuma disposição sobre a imputação, no caso de uma cadeia de entregas transfronteiriça, da circulação de bens em regime de suspensão do imposto a uma determinada entrega.
2. Para imputar a única deslocação de bens transfronteiriça a uma determinada entrega numa cadeia de entregas, é decisivo saber quem assume o risco pela perda accidental do bem durante o transporte do mesmo para o elo seguinte da cadeia de entregas.