



## Coletânea da Jurisprudência

### ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

17 de dezembro de 2020\*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Isenções à exportação — Artigo 146.º, n.º 1, alínea b) — Bens expedidos ou transportados para fora da União Europeia por um adquirente não estabelecido no território do Estado-Membro em causa — Artigo 147.º — “Bens transportados na bagagem pessoal de viajantes” não estabelecidos na União — Conceito — Bens que saíram efetivamente do território da União — Prova — Recusa da isenção na exportação — Princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade — Fraude»

No processo C-656/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Szeged, Hungria), por Decisão de 22 de agosto de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 4 de setembro de 2019, no processo

**BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.**

contra

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: E. Regan, presidente de secção, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos e I. Jarukaitis (relator), juízes,

advogado-geral: M. Campos Sánchez-Bordona,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft., por A. Hajós, A.I. Dobos e L. Horváth, ügyvédek,
- em representação do Governo húngaro, por M. Z. Fehér e G. Koós, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Havas, L. Lozano Palacios e F. Clotuche-Duvieusart, na qualidade de agentes,

\* Língua do processo: húngaro.

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 16 de julho de 2020,  
profere o presente

### Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 146.º e 147.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1; a seguir «Diretiva IVA»), e dos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade.
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (a seguir «Bakati») à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional das Finanças e Alfândegas, Hungria) (a seguir «Direção de Recursos») a respeito de uma decisão que indefere a isenção do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) prevista para os bens transportados na bagagem pessoal de viajantes.
- 3 Desde 1 de abril de 2020, este litígio é da competência do Szegedi Törvényszék (Tribunal de Szeged, Hungria), como este órgão jurisdicional informou o Tribunal de Justiça, sem, no entanto, retirar as questões que tinham sido submetidas pelo Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Szeged, Hungria).

### Quadro jurídico

#### *Direito da União*

##### *Diretiva IVA*

- 4 O artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva do IVA dispõe:  
«Entende-se por “entrega de bens” a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.»
- 5 O título IX desta diretiva versa sobre as isenções. O seu capítulo 1 é composto apenas pelo artigo 131.º da referida diretiva, que prevê:  
«As isenções previstas nos Capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e 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.»
- 6 O capítulo 6 deste título IX intitula-se «Isenções na exportação» e contém os artigos 146.º e 147.º da mesma diretiva. Nos termos do artigo 146.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva:  
«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:  
  
[...]  
  
b) As entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente não estabelecido no respetivo território, ou por sua conta, para fora da Comunidade, com exceção dos bens transportados pelo próprio adquirente e destinados ao equipamento ou ao abastecimento de embarcações de recreio, aviões de turismo ou qualquer outro meio de transporte para uso privado.»

7 O artigo 147.º da diretiva IVA precisa:

«1. Quando a entrega prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 146.º incidir sobre bens transportados na bagagem pessoal de viajantes, a isenção só é aplicável quando estejam reunidas as seguintes condições:

- a) O viajante não está estabelecido na Comunidade;
- b) Os bens são transportados para fora da Comunidade antes do termo do terceiro mês seguinte ao da entrega;
- c) O valor global da entrega, IVA incluído, excede o montante de [175 euros] ou o seu contravalor em moeda nacional, [...]

Todavia, os Estados-Membros podem isentar de imposto as entregas de valor global inferior ao montante previsto na alínea c) do primeiro parágrafo.

2. Para efeitos do n.º 1, entende-se por “viajante não estabelecido na Comunidade” qualquer viajante cujo domicílio ou residência habitual não se situe no território da Comunidade. Neste caso, entende-se por “domicílio ou residência habitual” o lugar mencionado no passaporte, no bilhete de identidade ou em qualquer outro documento reconhecido como documento de identificação válido pelo Estado-Membro no território do qual é efetuada a entrega.

A prova da exportação é feita mediante apresentação da fatura, ou de um documento comprovativo que a substitua, munida do visto da estância aduaneira de saída da Comunidade.

[...]»

8 O título XI desta diretiva versa sobre as «Obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos». No capítulo 7 deste título XI, intitulado «Disposições diversas», figura o artigo 273.º da referida diretiva, que enuncia, no seu primeiro parágrafo:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

#### *Regulamento Delegado (UE) 2015/2446*

- 9 O Regulamento Delegado (UE) 2015/2446 da Comissão, de 28 de julho de 2015, que completa o Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, com regras pormenorizadas relativamente a determinadas disposições do Código Aduaneiro da União (JO 2015, L 343, p. 1), contém, no seu artigo 1.º, definições para efeitos da aplicação deste regulamento delegado.
- 10 Segundo este artigo 1.º, ponto 5, o conceito de «Bagagem» abrange «todas as mercadorias transportadas por qualquer meio no âmbito de uma viagem efetuada por uma pessoa singular».

**Direito húngaro**

- 11 A általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei CXXVII de 2007, do Imposto sobre o Valor Acrescentado; a seguir «Lei do IVA») dispõe, no seu artigo 98.º:

«(1) As entregas de bens expedidos por via postal ou transportados do país para outro país fora da Comunidade estão isentas de imposto, desde que a expedição ou o transporte:

[...]

b) seja efetuado pelo próprio comprador ou por um terceiro que atue em seu nome, se estiverem preenchidos os requisitos suplementares previstos n.ºs 3 e 4 do presente artigo, ou nos artigos 99.º e 100.º da presente lei.

(2) O n.º 1 é aplicável desde que preenchidas as seguintes condições:

a) A autoridade que dá saída aos bens do território da Comunidade deve ter certificado que os produtos saíram do território da Comunidade no momento da entrega ou dentro dos 90 dias seguintes à data em que a entrega foi efetuada, [...]

[...]

(3) O n.º 1, alínea b), é aplicável, sem prejuízo do disposto nos artigos 99.º e 100.º, quando, neste contexto, o adquirente não esteja estabelecido na Hungria ou, na falta de estabelecimento, não tenha aqui o seu domicílio ou a sua residência habitual.

[...]»

- 12 O artigo 99.º da Lei do IVA tem a seguinte redação:

«(1) Quando 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:

a) o valor da entrega, incluindo o imposto, exceda o montante equivalente a 175 euros;

b) o viajante estrangeiro prove o seu estatuto através de um documento de viagem ou de outros emitidos pelas autoridades consideradas competentes na Hungria, e que servem para identificar a pessoa [...],

c) a autoridade certifique, no ponto de saída dos produtos da Comunidade, que esses produtos deixaram o território, através da aposição de um visto e de um carimbo no formulário fornecido para esse efeito pela Administração Fiscal do Estado [...], 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. [...] O formulário de pedido de reembolso do imposto é preenchido em três exemplares pelo vendedor dos bens que remete ao viajante os dois primeiros exemplares e conserva o terceiro exemplar nos seus próprios documentos contabilísticos.

(3) Quando certifica a saída dos bens referida no n.º 1, alínea c), a autoridade aduaneira exige ao viajante o segundo exemplar do formulário do pedido de reembolso do imposto no qual devem estar apostos um visto e um carimbo.

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

- a) o vendedor dos bens estar na posse do primeiro exemplar do formulário de pedido de reembolso do imposto no qual estejam apostos o visto e o carimbo que o n.º 1, alínea c), prevê, e
- b) se o imposto tiver sido cobrado no momento da entrega dos bens, de o vendedor reembolsar o referido imposto ao viajante estrangeiro, em conformidade com os n.ºs 5 a 8.

[...]

(6) A fim de obter o reembolso do imposto, o viajante estrangeiro ou o seu mandatário:

- a) remetem ao vendedor dos bens o primeiro exemplar do formulário de pedido de reembolso do imposto, no qual devem estar apostos um visto e um carimbo em conformidade com o n.º 1, alínea c), e
- b) apresenta ao vendedor dos bens a cópia original da fatura que atesta a entrega dos bens.

[...]

(9) No caso de o imposto ter sido faturado nos termos do n.º 4, alínea b), e de o vendedor dos bens o ter apurado e declarado como imposto a pagar, tem o direito [...] de reduzir o imposto a pagar [...] do montante do imposto reembolsado, desde que esse montante seja indicado separadamente nos seus documentos contabilísticos.

[...]»

- 13 O artigo 259.º, n.º 10, da Lei do IVA define o conceito de «viajante estrangeiro» como «a pessoa singular que não seja nacional de um Estado-Membro [...] nem titular de um direito de permanência num Estado-Membro [...], bem como a pessoa que é nacional de um Estado-Membro [...], mas resida fora do território [da Comunidade]».

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

- 14 Até abril de 2015, a Bakati tinha por atividade o comércio por grosso de plantas ornamentais. Posteriormente, dedicou-se ao comércio a retalho fora de um estabelecimento comercial. A partir de 2015, o seu volume de negócios anual aumentou consideravelmente, passando de 50 milhões de forints húngaros (HUF) (cerca de 140 000 euros) para mil milhões de HUF (cerca de 2 784 000 euros). Durante o ano de 2016, a sua atividade consistiu, em 95 %, em entregas a 20 particulares, membros de três famílias, de grandes quantidades de produtos alimentares, cosméticos e produtos de limpeza. Estas compras eram efetuadas por telefone e ocorreram várias centenas de vezes.
- 15 Os bens em causa eram transportados por conta da Bakati a partir do seu entreposto situado em Szeged (Hungria) até um entreposto arrendado pelos adquirentes em Tompa (Hungria), próximo da fronteira servo-húngara, onde as faturas e os formulários de pedido de reembolso do IVA para os viajantes estrangeiros, emitidos pela Bakati com base nas informações prestadas por esses adquirentes, eram entregues juntamente com os bens em causa, em contrapartida do preço de compra. Os referidos adquirentes transportavam então esses bens para a Sérvia, por veículo individual, como bagagem pessoal. Beneficiavam, para os referidos bens, da isenção do IVA prevista para os bens transportados na bagagem pessoal de viajantes estrangeiros, remetendo para a Bakati o exemplar do formulário do pedido de reembolso do IVA com visto da autoridade aduaneira de saída aposto, indicando que os produtos tinham saído do território da União Europeia em Tompa. Aquando da receção deste formulário, a Bakati reembolsava-lhes o IVA que tinham pago no momento da compra.

- 16 Nas suas declarações de IVA relativas ao exercício de 2016, e em conformidade com o artigo 99.º, n.º 9, da Lei do IVA, a Bakati indicou como montante a deduzir do imposto a pagar o IVA reembolsado aos mesmos adquirentes, num montante total de 339 788 000 HUF (cerca de 946 000 euros).
- 17 Durante uma inspeção fiscal, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Direção das Finanças e Alfândegas da província de Csongrád, Hungria) verificou que as aquisições em causa excediam o âmbito das necessidades pessoais e familiares dos adquirentes e que tinham sido efetuadas para efeitos de revenda dos bens adquiridos. Segundo esta autoridade, isso excluía que esses bens pudessem constituir bagagens de viajantes na aceção da legislação aplicável. A referida autoridade considerou igualmente que a Bakati não podia beneficiar da isenção do IVA a título da exportação, uma vez que esta sociedade não deu início ao procedimento de saída aduaneira dos referidos bens e não dispunha dos documentos necessários para o efeito. Por conseguinte, por Decisão de 27 de junho de 2018, exigiu à Bakati o pagamento de uma diferença de IVA de 340 598 000 HUF (cerca de 948 200 euros), acrescida de uma coima fiscal de 163 261 000 HUF (cerca de 454 500 euros) e de uma sobretaxa de mora no montante de 7 184 000 HUF (cerca de 20 000 euros).
- 18 Tendo esta decisão sido confirmada por Decisão da Direção de Recursos de 31 de outubro de 2018, a Bakati interpôs no Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Szeged) um recurso destinado à anulação desta última decisão.
- 19 Em suporte desse recurso, a Bakati alega nomeadamente que, inexistindo uma definição dos conceitos de «bagagens pessoais» ou de «viagem» em direito fiscal, a administração aduaneira não pode recusar apor um visto num formulário para produtos que saíam do território da Hungria pelo mero facto de se poder presumir que os adquirentes têm a intenção de os revender. Além disso, não tinha nenhuma intenção de contornar o imposto, uma vez que, ao abrigo do artigo 98.º da Lei do IVA, tinha direito à isenção do IVA a título da exportação. Ademais, alega que o tratamento fiscal das operações em causa não pode depender das regras do direito aduaneiro e que o objetivo da isenção das exportações é respeitado, uma vez que os bens em causa deixaram efetivamente o território da União.
- 20 A Direção de Recursos concluiu pedindo que seja negado provimento ao recurso.
- 21 O órgão jurisdicional de reenvio sublinha que a Bakati sabia, sem nenhuma dúvida possível, que os adquirentes adquiriam os bens em causa não para seu uso individual ou familiar, mas sim para os revender nos mercados na Sérvia, e que os membros de três famílias participavam nas operações em causa para que o contravalor de cada entrega não ultrapassasse um determinado montante, facilitando assim o trânsito fronteiriço dos bens entre a Hungria e a Sérvia. Observa que é facto assente que os bens em causa saíram sempre do território da Hungria.
- 22 No que se refere ao mérito do litígio, esse órgão jurisdicional indica, a título preliminar, que, por força de um Acórdão da Kúria (Supremo Tribunal, Hungria) de 8 de dezembro de 2016, no qual se baseia a decisão da Direção de Recursos, importa, em circunstâncias semelhantes às que estão em causa no processo submetido à sua apreciação, começar por examinar se estão preenchidos os requisitos de aplicação do artigo 99.º da Lei do IVA. Segundo este acórdão, considera-se que só estão abrangidos pelo conceito de «bagagem» os bens que um passageiro compra para as suas próprias necessidades ou como presente e, por conseguinte, esse artigo 99.º não permite exportar sob a forma de bagagem mercadorias cuja quantidade atinge um nível comercial. No entanto, uma vez que a entrega de um bem deve ser tributada no Estado onde esse bem acaba por ser consumido, a Kúria (Supremo Tribunal) impõe à administração fiscal, caso se demonstre que os bens em causa saíram do território da União, que examine se é aplicável outro título de isenção do IVA previsto no artigo 98.º da Lei do IVA.

- 23 Uma vez que os artigos 98.º e 99.º da Lei do IVA correspondem às disposições dos artigos 146.º e 147.º da Diretiva IVA, o referido órgão jurisdicional interroga-se, em primeiro lugar, à luz do referido acórdão, sobre de que forma se deve definir o conceito de «bagagem pessoal». Considera que há que tomar como base o sentido comum destes termos e que o objeto da exportação reveste uma importância determinante. Tal exclui que possam estar abrangidos por este conceito bens que se destinam à revenda. Contudo, não existindo jurisprudência do Tribunal de Justiça na matéria, é necessário submeter-lhe uma questão a título prejudicial.
- 24 Em segundo lugar, esse mesmo órgão jurisdicional considera que, não tendo os adquirentes em causa alterado a sua intenção de beneficiar da isenção do IVA prevista para os viajantes estrangeiros e não ocorrendo uma exportação para fora da Hungria no âmbito do regime aduaneiro uniforme, a administração fiscal não devia requalificar as entregas em causa.
- 25 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, uma vez que a Bakati sabia que o comportamento dos adquirentes em causa era fraudulento e que não estavam preenchidos os requisitos da isenção do IVA previsto para os viajantes estrangeiros, esta sociedade não tinha fundamento para emitir um formulário de pedido de reembolso do IVA para os viajantes estrangeiros. A questão de saber se esses adquirentes contornaram efetivamente a legislação fiscal sérvia é irrelevante. Apenas importa o facto de a Bakati, pelo seu comportamento, ter conscientemente facilitado, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a atividade fraudulenta dos referidos adquirentes e deliberadamente violado as exigências da Lei do IVA, reduzindo assim indevidamente a sua matéria coletável com fundamento no reembolso do imposto de que os viajantes estrangeiros estão isentos.
- 26 Se, nestas circunstâncias, as autoridades fiscais fossem obrigadas a conceder a isenção de IVA com base num fundamento jurídico diferente do relativo à isenção prevista para os viajantes estrangeiros, requalificando as operações consideradas, o comportamento de má-fé da Bakati ficaria isento de consequências jurídicas. Tal proporcionaria à Bakati uma vantagem concorrencial adquirida ilegalmente, violaria o princípio da neutralidade fiscal e iria contra a obrigação dos Estados-Membros, prevista no artigo 273.º da Diretiva IVA, de tomarem medidas para combater a fraude e a evasão fiscais. A este respeito, no entender do órgão jurisdicional de reenvio, é transponível a solução adotada no Acórdão de 17 de maio de 2018, *Vámos* (C-566/16, EU:C:2018:321), do qual resulta que um sujeito passivo não pode optar por uma isenção do IVA no termo do prazo fixado para esse efeito.
- 27 Além disso, ao violarem os requisitos de forma aplicáveis, a Bakati e os adquirentes em causa dissimularam conscientemente as suas reais atividades económicas às autoridades fiscais e aduaneiras. Tal violação impede que se conclua que os requisitos substantivos da isenção do IVA estão preenchidos. No entender do órgão jurisdicional de reenvio, a afirmação da Bakati segundo a qual a aposição do carimbo pelas autoridades aduaneiras no formulário de pedido de reembolso do IVA para os viajantes estrangeiros é suscetível de justificar a aplicação da isenção a título de uma entrega para exportação é errada. Com efeito, a isenção do IVA para os viajantes estrangeiros tem por objeto uma categoria de pessoas definida, diferente da visada pela isenção na exportação, e é necessário determinar a que título o adquirente em causa tem direito a um reembolso.
- 28 Nestas condições, o Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Szeged) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) É compatível com o artigo 147.º da [Diretiva IVA] a prática de um Estado-Membro que consiste em identificar o conceito de “bagagem pessoal”, estabelecido como um elemento conceptual das entregas de bens a favor de viajantes estrangeiros isentas do imposto sobre o valor acrescentado, com o conceito de bens pessoais que constam da Convenção sobre as facilidades aduaneiras a

favor do turismo, celebrada em Nova Iorque a 4 de junho de 1954 [*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 276, p. 230], e do seu Protocolo Adicional, bem como o conceito de “bagagem” definido no artigo 1.º, n.º 5, do [Regulamento Delegado 2015/2446]?

- 2) Em caso de resposta negativa à questão prejudicial anterior, como deve ser definido o conceito de “bagagem pessoal” constante do artigo 147.º da Diretiva IVA, tendo em conta que esta diretiva não o define? É compatível com as disposições do direito comunitário a prática nacional de as autoridades tributárias de um Estado-Membro terem exclusivamente em consideração o “sentido comum dos termos”?
- 3) Devem os artigos 146.º e 147.º da Diretiva IVA ser interpretados no sentido de que, quando um sujeito passivo não tem direito à isenção das entregas de bens a favor de viajantes estrangeiros na aplicação do artigo 147.º da mesma diretiva, deve ponderar-se, se for caso disso, se a isenção das entregas de bens de exportação é aplicável em conformidade com o artigo 146.º dessa diretiva, mesmo que as formalidades aduaneiras previstas no Código Aduaneiro da União e na legislação delegada tenham sido omitidas?
- 4) Se a resposta à questão anterior for que, quando a isenção para os viajantes estrangeiros não for aplicável, a operação pode beneficiar de uma isenção de IVA na exportação, pode a operação jurídica de entrega de bens para exportação ser qualificada isenta de IVA contra a intenção expressa pelo cliente no momento em que efetuou a encomenda?
- 5) Em caso de resposta afirmativa à terceira e quarta questões prejudiciais, num caso como o dos presentes autos, em que o emitente da fatura sabia, no momento da entrega dos bens, que estes tinham sido adquiridos para efeitos de revenda, mas que o adquirente estrangeiro pretendia, contudo, retirá-los do território ao abrigo do regime dos viajantes estrangeiros, tendo o emitente da fatura agido de má-fé ao emitir o formulário de pedido de reembolso previsto para o efeito no referido regime e ao reembolsar, a título de isenção a favor dos viajantes estrangeiros, o imposto sobre o valor acrescentado cobrado, é compatível com os artigos 146.º e 147.º da Diretiva IVA e com os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade do direito da União, a prática de um Estado-Membro em que a autoridade tributária recusa o reembolso do imposto indevidamente declarado e pago relativamente a entregas de bens a viajantes estrangeiros, sem qualificar essas operações de bens para exportação e sem proceder à respetiva correção, apesar de ser incontestável que os bens saíram da Hungria como bagagem de viajantes?»

## Quanto às questões prejudiciais

### *Observações preliminares*

- 29 A título preliminar, importa observar que a Bakati contesta a exposição dos factos efetuada pelo órgão jurisdicional de reenvio com o fundamento de que esta está incompleta ou mesmo errada. Por conseguinte, convida o Tribunal de Justiça a responder a duas questões suplementares, que formula nas suas observações escritas, ou a ter em conta oficiosamente, no âmbito da análise das questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima, sendo, em seu entender, a tomada em consideração destes, em todo o caso, necessária, à luz dos factos que apresenta, a fim de dar uma resposta útil a esse órgão jurisdicional.
- 30 Em conformidade com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, no contexto de um processo nos termos do artigo 267.º TFUE, que se baseia numa nítida separação de funções entre os tribunais nacionais e o Tribunal de Justiça, qualquer apreciação dos factos da causa é da competência do tribunal nacional. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça apenas está habilitado a pronunciar-se sobre

a interpretação ou a validade de um diploma do direito da União a partir dos factos que lhe são indicados pelo órgão jurisdicional nacional (Acórdão de 21 de julho de 2016, *Argos Supply Trading*, C-4/15, EU:C:2016:580, n.º 29 e jurisprudência referida).

- 31 Como tal, os factos complementares alegados pela Bakati não podem ser tomados em consideração pelo Tribunal de Justiça. De resto, nenhum elemento dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça, fora essas alegações, revela que essa tomada em consideração seja necessária para dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio.
- 32 Por outro lado, no âmbito da cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais instituída pelo artigo 267.º TFUE, o juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão judicial a tomar, tem competência exclusiva para apreciar, tendo em conta as especificidades do processo que lhe foi submetido, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça. A faculdade de determinar as questões a submeter ao Tribunal de Justiça é, portanto, atribuída unicamente ao juiz nacional, não podendo as partes no processo principal alterar o seu teor (Acórdão de 16 de outubro de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, n.º 33 e jurisprudência referida).
- 33 Além disso, dar uma resposta a questões complementares mencionadas pelas partes seria incompatível com o dever do Tribunal de Justiça de assegurar aos governos dos Estados-Membros e às partes interessadas a possibilidade de apresentarem observações em conformidade com o disposto no artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, tendo em conta que, por força desta disposição, só as decisões de reenvio são notificadas às partes interessadas (v., neste sentido, Acórdão de 16 de outubro de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, n.º 34 e jurisprudência referida).
- 34 Daqui resulta que o Tribunal de Justiça não pode acolher o pedido da Bakati para que responda a questões suplementares que esta formulou.

#### *Quanto à primeira e segunda questões*

- 35 Com a primeira e segunda questões, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a isenção prevista no artigo 147.º, n.º 1, da Diretiva IVA a favor dos «bens transportados na bagagem pessoal de viajantes» deve ser interpretada no sentido de que abrange os bens que um particular que não está estabelecido na União leva consigo para fora da União para fins comerciais, com vista à sua revenda num Estado terceiro.
- 36 Artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA prevê que os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente não estabelecido no respetivo território, ou por sua conta, para fora da União, com exceção dos bens transportados pelo próprio adquirente e destinados ao equipamento ou ao abastecimento de embarcações de recreio, aviões de turismo ou qualquer outro meio de transporte para uso privado.
- 37 O artigo 147.º, n.º 1, desta diretiva precisa que quando a entrega prevista na alínea b), do n.º 1, desse artigo 146.º incidir sobre bens transportados na bagagem pessoal de viajantes, a isenção só se aplica quando o viajante não está estabelecido no território da União, quando os bens são transportados para fora da União antes do termo do terceiro mês seguinte ao da entrega e quando o valor global da entrega, IVA incluído, excede o montante de 175 euros ou o seu contravalor em moeda nacional, podendo os Estados-Membros, todavia, isentar de imposto as entregas de valor global inferior a esse montante.

- 38 No que respeita à questão de saber se a isenção prevista a favor dos «bens transportados na bagagem pessoal de viajantes», na aceção desse artigo 147.º, n.º 1, é suscetível de se aplicar a bens transportados em condições como as que estão em causa no processo principal, importa recordar que decorre das exigências tanto da aplicação uniforme do direito da União como do princípio da igualdade que os termos de uma disposição do direito da União que não comporte uma remissão expressa para o direito dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e o seu alcance devem em princípio ser objeto de uma interpretação autónoma e uniforme em toda a União (Acórdãos de 18 de outubro de 2011, *Brüstle*, C-34/10, EU:C:2011:669, n.º 25 e jurisprudência referida, e de 23 de abril de 2020, *Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI*, C-507/18, EU:C:2020:289, n.º 31 e jurisprudência referida).
- 39 Além disso, a determinação do significado e do alcance dos termos para os quais o direito da União não fornece nenhuma definição deve fazer-se de acordo com o seu sentido habitual na linguagem corrente, tendo em conta o contexto em que são utilizados e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que fazem parte (Acórdãos de 18 de outubro de 2011, *Brüstle*, C-34/10, EU:C:2011:669, n.º 31 e jurisprudência referida, e de 23 de abril de 2020, *Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI*, C-507/18, EU:C:2020:289, n.º 32 e jurisprudência referida).
- 40 Importa ainda recordar que as isenções previstas pela Diretiva IVA constituem, a menos que o legislador da União tenha confiado aos Estados-Membros a tarefa de definir determinados termos, conceitos autónomos do direito da União que devem ser inseridos no contexto geral do sistema comum do IVA instituído por esta diretiva (v., neste sentido, Acórdãos de 18 de outubro de 2007, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, n.º 20 e jurisprudência referida, e de 7 de março de 2013, *Wheels Common Investment Fund Trustees e o.*, C-424/11, EU:C:2013:144, n.º 16 e jurisprudência referida).
- 41 Estas isenções devem, além disso, ser interpretadas de forma estrita, dado que constituem uma derrogação ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada entrega de bens e sobre cada prestação de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo (Acórdãos de 18 de outubro de 2007, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, n.º 22 e jurisprudência referida, e de 29 de junho de 2017, *L.Č.*, C-288/16, EU:C:2017:502, n.º 22 e jurisprudência referida).
- 42 Tendo em conta estes elementos e não existindo remissão para o direito dos Estados-Membros e definição pertinente na Diretiva IVA, os termos «bens transportados na bagagem pessoal de viajantes», na aceção do artigo 147.º, n.º 1, desta diretiva, devem ser interpretados em conformidade com o seu sentido habitual na linguagem corrente, tendo em conta o contexto em que são utilizados e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que fazem parte.
- 43 A este respeito, considerando as interrogações expressas pelo órgão jurisdicional de reenvio na sua primeira questão e na segunda parte da sua segunda questão, há que observar desde logo, por um lado, que os termos «bagagem pessoal», na aceção do artigo 147.º, n.º 1, da Diretiva IVA, não podem ser definidos por uma aplicação direta do conceito de «efeitos pessoais» utilizado na Convenção sobre as Facilidades Aduaneiras a Favor do Turismo, assinada em Nova Iorque, em 4 de junho de 1954, e no protocolo adicional a esta Convenção, da qual, de resto, não é parte a União nem a totalidade dos Estados-Membros, pelo que tal aplicação não é conforme com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça recordada nos n.ºs 38 a 40 do presente acórdão, e particularmente com o facto de as isenções previstas na Diretiva IVA constituírem conceitos autónomos do direito da União. Acresce que, considerando esta jurisprudência constante, os termos «bagagem pessoal» também não podem ser interpretados exclusivamente por referência ao «sentido comum dos termos».
- 44 Por outro lado, também não se pode fazer uma equiparação destes termos ao de «[b]agem» conforme definido no artigo 1.º, ponto 5, do Regulamento Delegado 2015/2446. Com efeito, em conformidade com a jurisprudência recordada no n.º 40 do presente acórdão, as isenções previstas na Diretiva IVA devem ser inseridas no contexto geral do sistema comum do IVA instituído por esta diretiva. Além disso, este sistema comum e o regime da União de cobrança dos direitos aduaneiros

apresentam diferenças ao nível da estrutura, do objeto e da finalidade que excluem, em princípio, que os termos de uma isenção abrangida pelo referido sistema comum sejam definidos por uma remissão para as definições previstas pela e para efeitos da regulamentação relativa ao regime da União de cobrança dos direitos aduaneiros (v., neste sentido, Acórdão de 21 de fevereiro de 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 28).

- 45 No que se refere à interpretação a dar à locução «bens transportados na bagagem pessoal de viajantes», há que observar que, no seu sentido habitual na linguagem corrente, esta visa os bens, geralmente de pequena dimensão ou em pequena quantidade, que uma pessoa singular transporta consigo durante uma deslocação, de que necessita no decurso desta e que servem para o seu uso privado ou da sua família. Os bens que essa pessoa adquire no decurso dessa deslocação podem igualmente integrar-se nesses bens.
- 46 No que se refere ao contexto em que se inscreve o artigo 147.º, n.º 1, da Diretiva IVA, há que salientar que esta disposição subordina a aplicação da isenção que este artigo prevê não só ao facto de a entrega incidir sobre «bens transportados na bagagem pessoal de viajantes» mas também ao cumprimento dos requisitos cumulativos enumerados no primeiro parágrafo, alíneas a) a c), desta disposição, a saber, as que o viajante não esteja estabelecido na União, que os bens sejam transportados para fora da União antes do termo do terceiro mês seguinte ao da entrega e que o valor global da entrega, IVA incluído, exceda, em princípio, o montante de 175 euros ou o seu contravalor em moeda nacional.
- 47 Este artigo 147.º precisa, no seu n.º 2, primeiro parágrafo, que se entende por «viajante não estabelecido na [União]» qualquer «viajante cujo domicílio ou residência habitual não se situe no território da [União]» e que o conceito de «domicílio ou [de] residência habitual» abrange «o lugar mencionado no passaporte, no bilhete de identidade ou em qualquer outro documento reconhecido como documento de identificação válido pelo Estado-Membro no território do qual é efetuada a entrega».
- 48 Estes elementos que figuram no referido artigo 147.º, particularmente no seu n.º 1, primeiro parágrafo, alínea a), e no seu n.º 2, preveem, assim, o potencial beneficiário da isenção prevista neste artigo enquanto pessoa singular que não age na qualidade de operadora económica, o que tende a excluir que essa isenção esteja prevista em benefício de operadores económicos e, por conseguinte, exclui que essa disposição seja aplicável a exportações de natureza comercial.
- 49 Assim, atendendo a esta constatação e à jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, recordada no n.º 41 do presente acórdão, segundo a qual as isenções do IVA devem ser interpretadas de forma estrita, a isenção prevista no artigo 147.º, n.º 1, desta diretiva em benefício dos bens transportados na bagagem pessoal de viajantes não pode ser aplicável a bens que são transportados por um particular para fins comerciais, com vista à sua revenda num Estado terceiro.
- 50 Esta interpretação é corroborada pelo objetivo específico prosseguido pela isenção prevista no artigo 147.º da Diretiva IVA. É certo que esta visa, de forma geral, e tal como a isenção prevista do artigo 146.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva, respeitar, no âmbito do comércio internacional, o princípio da tributação dos bens em causa no seu lugar de destino e, assim, garantir que a operação em causa seja exclusivamente tributada no lugar onde os produtos em causa serão consumidos (v., neste sentido, Acórdãos de 29 de junho de 2017, *L.Č.*, C-288/16, EU:C:2017:502, n.º 18 e jurisprudência referida, e de 17 de outubro de 2019, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, n.º 20 e jurisprudência referida).
- 51 Contudo, este artigo 147.º prossegue, além disso, como expôs, em substância, o advogado-geral nos n.ºs 67 a 71 das suas conclusões, o objetivo específico de promoção do turismo, como ilustra a faculdade reconhecida aos Estados-Membros pelo segundo parágrafo do n.º 1, de isentar das entregas de bens cujo valor total seja inferior ao montante previsto no primeiro parágrafo, alínea c), deste número. Ora, conceder o benefício da isenção prevista no referido artigo 147.º às exportações

realizadas para fins comerciais, com vista à revenda dos produtos em causa num Estado terceiro, não tem relação com este objetivo de promoção do turismo, o qual está intimamente ligado a uma atividade não económica por parte do adquirente.

- 52 Por outro lado, a referida interpretação é corroborada pela evolução legislativa da disposição que figura atualmente no artigo 147.º da Diretiva IVA. Esta, como expôs igualmente, em substância, o advogado-geral nos n.ºs 43 a 59 e 63 das suas conclusões, estava inicialmente ligada às franquias previstas para as importações de mercadorias contidas nas bagagens pessoais dos viajantes, sem nenhum carácter comercial, bem como às entregas efetuadas no estúdio do comércio a retalho. Ora, o legislador da União não indicou pretender reverter esta ligação aquando das diversas alterações que introduziu nessa disposição.
- 53 À luz de todas as considerações precedentes, há que responder à primeira e segunda questões que a isenção prevista no artigo 147.º, n.º 1, da Diretiva IVA, em benefício dos «bens transportados na bagagem pessoal de viajantes», deve ser interpretada no sentido de que não estão abrangidos pela mesma os bens que um particular que não está estabelecido na União transporta consigo para fora da União para fins comerciais, com vista à sua revenda num Estado terceiro.

### *Quanto à terceira e quarta questões*

- 54 Com as suas terceira e quarta questões, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 146.º, n.º 1, alínea b), e o artigo 147.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma jurisprudência nacional por força da qual, quando a administração fiscal constata que os requisitos da isenção do IVA prevista para os bens transportados na bagagem pessoal de viajantes não estão preenchidos, mas que os bens em causa foram efetivamente transportados para fora da União pelo adquirente, está obrigada a examinar se a isenção do IVA prevista nesse artigo 146.º, n.º 1, alínea b), pode ser aplicada à entrega em causa, mesmo que as formalidades aduaneiras não tenham sido efetuadas e que, no momento da compra, o adquirente não tivesse a intenção de obter a aplicação desta última isenção.
- 55 Importa recordar que, ao abrigo do artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente não estabelecido no respetivo território, ou por sua conta, para fora da União, com exceção, em substância, das entregas de bens transportados pelo próprio adquirente e destinados ao equipamento ou ao abastecimento de meios de transporte para uso privado. Esta disposição deve ser conjugada com o artigo 14.º, n.º 1, dessa diretiva, segundo o qual se entende por «entrega de bens» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário (Acórdãos de 28 de fevereiro de 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, n.º 24, e de 17 de outubro de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, n.º 19 e jurisprudência referida).
- 56 Decorre destas disposições e, designadamente, do termo «expedidos» utilizado no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA que a exportação de um bem é efetuada e que a isenção da entrega para exportação é aplicável quando o direito de dispor desse bem como proprietário tiver sido transferido para o adquirente, quando o fornecedor demonstrar que o bem foi expedido ou transportado para fora da União e quando, na sequência dessa expedição ou transporte, o bem saiu fisicamente do território da União (Acórdãos de 28 de fevereiro de 2018 Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, n.º 25, e de 17 de outubro de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, n.º 21 e jurisprudência referida).
- 57 No caso vertente, é facto assente que ocorreram entregas de bens, na aceção do artigo 14.º da Diretiva IVA, que os bens objeto das operações em causa no processo principal foram transportados para fora da União pelos seus adquirentes e que a saída efetiva desses bens do território da União é, para cada uma das entregas em causa, atestada por um visto aposto pela autoridade aduaneira de saída num formulário que está na posse do sujeito passivo.

- 58 Além disso, é certo que, quando a entrega prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA incidir sobre bens transportados na bagagem pessoal de viajantes, a isenção só é aplicável quando estejam preenchidos determinados requisitos complementares, previstos no artigo 147.º dessa diretiva (Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, n.º 27).
- 59 Todavia, como resulta expressamente da redação do artigo 147.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA e da jurisprudência recordada no número anterior, o artigo 147.º desta diretiva constitui apenas um caso particular de aplicação da isenção prevista no seu artigo 146.º, n.º 1, alínea b), e os requisitos impostos nesse artigo 147.º são requisitos adicionais face aos previstos nesse artigo 146.º, n.º 1, alínea b). Daqui decorre que o facto de esses requisitos especificamente previstos no referido artigo 147.º não estarem preenchidos não pode excluir que os requisitos previstos apenas nesse artigo 146.º, n.º 1, alínea b), estejam preenchidos.
- 60 Ademais, por um lado, o artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA não prevê nenhum requisito segundo o qual as formalidades aduaneiras aplicáveis à exportação devam ser respeitadas para que a isenção na exportação prevista nessa disposição seja aplicável (v., por analogia, Acórdão de 28 de março de 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, n.º 26).
- 61 Por outro lado, o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que o conceito de «entrega de bens» tem carácter objetivo e se aplica independentemente dos objetivos e dos resultados das operações em causa, sem que a administração fiscal esteja obrigada a proceder a inquéritos para determinar a intenção do sujeito passivo em causa ou, ainda, a ter em conta a intenção de um operador diferente do sujeito passivo que intervém na mesma cadeia de entregas (Acórdão de 17 de outubro de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, n.º 22 e jurisprudência referida).
- 62 Resulta destes elementos que uma operação como a que está em causa no processo principal constitui uma entrega de bens, na aceção do artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, se preencher os critérios objetivos em que se baseia este conceito, recordados no n.º 56 do presente acórdão (v., por analogia, Acórdão de 17 de outubro de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, n.º 23).
- 63 Portanto, a qualificação de uma operação como «entrega para exportação» na aceção dessa disposição não pode depender da observância das formalidades aduaneiras aplicáveis à exportação (v., por analogia, Acórdão de 28 de março de 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, n.º 27 e jurisprudência referida) nem do facto de a intenção do adquirente, no momento da compra, ser de obter a aplicação não da isenção prevista na referida disposição mas sim a aplicação da isenção prevista no artigo 147.º da Diretiva IVA. Com efeito, estas circunstâncias não excluem que esses critérios objetivos estejam preenchidos.
- 64 Face ao exposto, há que responder à terceira e quarta questões que o artigo 146.º, n.º 1, alínea b), e o artigo 147.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma jurisprudência nacional por força da qual, quando a administração fiscal constata que os requisitos da isenção do IVA prevista para os bens transportados na bagagem pessoal de viajantes não estão preenchidos, mas que os bens em causa foram efetivamente transportados para fora da União pelo adquirente, está obrigada a examinar se a isenção do IVA prevista nesse artigo 146.º, n.º 1, alínea b), pode ser aplicada à entrega em causa, mesmo que as formalidades aduaneiras não tenham sido efetuadas e que, no momento da compra, o adquirente não tivesse a intenção de obter a aplicação desta última isenção.

### *Quanto à quinta questão*

- 65 Com a sua quinta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 146.º, n.º 1, alínea b), e o artigo 147.º da Diretiva IVA, bem como os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional por

força da qual a administração fiscal recusa automaticamente a um sujeito passivo o benefício da isenção do IVA prevista em cada uma dessas disposições quando constata que esse sujeito passivo emitiu de má-fé o formulário com base no qual o adquirente invocou a isenção prevista nesse artigo 147.º, mesmo que esteja demonstrado que os bens em causa saíram do território da União.

- 66 Como resulta, em substância, da análise da primeira e da segunda questões, a isenção do IVA prevista no artigo 147.º da Diretiva IVA não é aplicável a bens que são transportados pelo adquirente fora da União para fins comerciais, com vista à sua revenda num Estado terceiro. No entanto, como já foi salientado no n.º 59 do presente acórdão, a isenção prevista nesse artigo 147.º constitui apenas um caso particular de aplicação da isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva, e o facto de os requisitos específicos previstos no referido artigo 147.º não estarem preenchidos não exclui que estejam preenchidos os requisitos previstos nesse artigo 146.º, n.º 1, alínea b).
- 67 Por conseguinte, o facto de uma administração fiscal constatar que a exportação em causa é efetuada para fins comerciais e que não pode, por conseguinte, beneficiar da isenção prevista no artigo 147.º da Diretiva IVA não lhe permite concluir automaticamente que a isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva deve igualmente ser indeferida.
- 68 Além disso, como também já foi recordado, em substância, nos n.ºs 62 e 63 do presente acórdão, a qualificação de uma operação como «entrega de bens», na aceção do artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, depende da questão de saber se satisfaz os critérios objetivos em que assenta esse conceito, recordados no n.º 56 do presente acórdão, e não pode depender da observância de formalidades aduaneiras nem da intenção do sujeito passivo ou de outro operador que intervém na mesma cadeia de fornecimento.
- 69 Todavia, como resulta do artigo 131.º da Diretiva IVA, as isenções previstas nos capítulos 2 a 9 do título IX desta diretiva, em que se incluem os artigos 146.º e 147.º, 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. Por outro lado, o artigo 273.º da Diretiva IVA dispõe que os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude.
- 70 A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, no exercício das competências que lhes são conferidas por esses artigos 131.º e 273.º, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais do direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais se conta o princípio da proporcionalidade (v., neste sentido, Acórdãos de 28 de fevereiro de 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, n.º 33 e jurisprudência referida, e de 17 de outubro de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, n.º 26).
- 71 Em relação a este princípio, importa recordar que uma medida nacional vai além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do imposto se fizer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos substantivos e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estes foram respeitados. Com efeito, as operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objetivas (v., por analogia, Acórdão de 17 de outubro de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, n.º 27 e jurisprudência referida).
- 72 Quando os requisitos materiais forem cumpridos, o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção de IVA seja concedida mesmo que certos requisitos formais tenham sido preteridos pelos sujeitos passivos (Acórdão de 17 de outubro de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, n.º 28 e jurisprudência referida).
- 73 Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, só existem dois casos em que o incumprimento de um requisito formal pode implicar a perda do direito à isenção de IVA (Acórdão de 17 de outubro de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, n.º 29 e jurisprudência referida).

- 74 Em primeiro lugar, a violação de um requisito formal pode levar a uma recusa de isenção do IVA se essa violação tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento dos requisitos de fundo (Acórdão de 17 de outubro de 2019, *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, n.º 30 e jurisprudência referida).
- 75 Considerando as interrogações formuladas pelo órgão jurisdicional de reenvio, importa recordar a este respeito que a isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA constitui uma «isenção na exportação» e que é, portanto, necessário que a realidade dessa exportação seja objeto de prova bastante perante as autoridades fiscais competentes. Tal exigência, que se refere aos requisitos materiais de concessão dessa isenção, não pode, como tal, ser considerada uma obrigação puramente formal na aceção da jurisprudência recordada no n.º 71 do presente acórdão (v., neste sentido, Acórdãos de 8 de novembro de 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, n.ºs 47 e 48, e de 28 de março de 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, n.º 36).
- 76 Todavia, uma modalidade probatória exclusiva de qualquer outra não pode ser imposta e qualquer outro elemento de prova que permita formar a convicção exigida por parte da autoridade fiscal competente deve ser admitido (v., neste sentido, Acórdão de 8 de novembro de 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, n.ºs 49 e 50).
- 77 No caso vertente, como já foi salientado no n.º 57 do presente acórdão, é, no entanto, facto assente que ocorreram entregas de bens, na aceção do artigo 14.º da Diretiva IVA, que os bens objeto das operações em causa no processo principal foram transportados para fora da União pelos seus adquirentes e que a saída efetiva desses bens do território da União é atestada, relativamente a cada uma das entregas em causa, por um visto aposto pela autoridade aduaneira de saída num formulário que está na posse do sujeito passivo.
- 78 Ora, o facto de o formulário em causa no processo principal se destinar à aplicação da isenção prevista no artigo 147.º da Diretiva IVA não exclui que o visto nele aposto possa permitir considerar que a exigência substantiva que consiste na saída efetiva dos bens do território da União foi satisfeita. Com efeito, por um lado, a aposição desse visto numa fatura ou num documento comprovativo equivalente constitui uma modalidade de prova da exportação dos bens em causa para fora da União expressamente admitida no artigo 147.º, n.º 2, da Diretiva IVA. Por outro, a colocação dos bens em causa no regime aduaneiro de exportação, feita antes ou depois da exportação, constitui uma obrigação formal que, além do mais, não releva do sistema comum do IVA, mas sim do regime aduaneiro. Por conseguinte, o não cumprimento dessa obrigação não exclui por si mesmo que os requisitos substantivos da isenção tenham sido cumpridos (v., neste sentido, Acórdão de 28 de março de 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, n.º 39).
- 79 Nestas condições, não respeita o princípio da proporcionalidade o facto de se obstar à concessão de uma isenção do IVA para uma entrega de bens para exportação com o fundamento de que o sujeito passivo em causa não efetuou o processo de saída aduaneira desses bens e não dispõe dos documentos necessários, embora seja facto assente que os referidos bens foram efetivamente exportados em conformidade com os critérios recordados no n.º 56 do presente acórdão, o que é atestado por um visto aposto pela autoridade aduaneira de saída, e que essa entrega corresponde, portanto, pelas suas características objetivas, às condições da isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA (v., por analogia, Acórdão de 28 de março de 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, n.º 30). Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio proceder às verificações necessárias a este respeito.
- 80 Em segundo lugar, o princípio da neutralidade fiscal não pode ser invocado para efeitos da isenção do IVA por um sujeito passivo que tenha participado intencionalmente numa fraude fiscal que põs em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA. Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, não é contrário ao direito da União exigir a um operador que atue de boa-fé e tome todas as medidas que lhe possam ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efetua não implica a sua participação numa fraude fiscal. Na hipótese de o sujeito passivo em causa saber ou dever saber que a

operação que efetuou fazia parte de uma fraude cometida pelo adquirente e de não ter tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar esta fraude, o direito à isenção dever-lhe-á ser recusado (Acórdão de 17 de outubro de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, n.º 33 e jurisprudência referida).

- 81 Em contrapartida, o fornecedor não pode ser considerado responsável pelo pagamento do IVA independentemente do seu envolvimento na fraude cometida pelo comprador. Com efeito, seria claramente desproporcionado imputar ao sujeito passivo a responsabilidade pela perda de receitas fiscais causada pela atuação fraudulenta de terceiros sobre os quais não tem nenhuma influência (Acórdão de 17 de outubro de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, n.º 34 e jurisprudência referida).
- 82 A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, numa situação em que os requisitos da isenção na exportação previstos no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA estão cumpridos, ou seja, estando provada a saída dos bens em causa do território aduaneiro da União, não é devido IVA em virtude de tal entrega e, nessas circunstâncias, já não existe, em princípio, um risco de fraude fiscal ou de perdas fiscais que possa justificar a tributação da operação em causa (Acórdãos de 19 de dezembro de 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, n.º 40, e de 17 de outubro de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, n.º 35).
- 83 Importa igualmente recordar que o Tribunal de Justiça já declarou que o facto de os atos fraudulentos terem sido cometidos num Estado terceiro não pode ser suficiente para excluir a existência de qualquer fraude que ponha em perigo o sistema comum do IVA e que incumbe ao órgão jurisdicional nacional, nesse caso, verificar se as operações em causa no processo principal estavam efetivamente envolvidas nessa fraude e, em caso afirmativo, avaliar se o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que era esse o caso (v., neste sentido, Acórdão de 17 de outubro de 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, n.º 37).
- 84 Contudo, no caso vertente, o órgão jurisdicional de reenvio não fornece precisões sobre a natureza da fraude cometida pela Bakati, particularmente a medida em que o comportamento desta esteve na origem de perdas fiscais ou pôs em perigo o funcionamento desse sistema comum. A este respeito, o mero aumento eventual do volume de negócios desta sociedade, em detrimento do dos seus concorrentes, não pode, *a priori*, constituir tal perigo.
- 85 Por outro lado, há que salientar que a aplicação de uma isenção à exportação, na aceção do artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, não depende do exercício de uma opção pelo sujeito passivo, uma vez que o benefício dessa isenção é, em princípio, lícito quando os requisitos substantivos previstos para esse efeito estão preenchidos, em conformidade com a jurisprudência recordada no n.º 56 do presente acórdão. Por conseguinte, contrariamente ao que o órgão jurisdicional de reenvio parece considerar, os ensinamentos da jurisprudência decorrente do Acórdão de 17 de maio de 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), relativos à possibilidade de um Estado-Membro excluir a aplicação retroativa do regime especial de tributação em sede de IVA que prevê uma isenção para as pequenas empresas a um sujeito passivo que preencha os requisitos substantivos necessários para esse efeito, mas que não exerceu a faculdade de optar pela aplicação desse regime quando declarou o início das suas atividades económicas, não podem ser transpostos para circunstâncias como a do processo principal.
- 86 No entanto, resulta da própria redação da quinta questão prejudicial e dos fundamentos da decisão de reenvio que a Bakati participou na violação do artigo 147.º, n.º 1, da Diretiva IVA.
- 87 Não se pode, contudo, considerar que tal violação pontual de uma disposição da Diretiva IVA, que não implica uma perda de receita fiscal para a União, põe em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA.

- 88 Por conseguinte, sem excluir a possibilidade de essa violação poder, nos termos do direito nacional, estar sujeita a sanções administrativas proporcionadas, como a aplicação de coimas pecuniárias, não pode ser punida pela recusa do benefício da isenção do IVA pelas exportações efetivamente realizadas.
- 89 À luz de todas as considerações precedentes, há que responder à quinta questão que o artigo 146.º, n.º 1, alínea b), e o artigo 147.º da Diretiva IVA, bem como os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional por força da qual a administração fiscal recusa automaticamente a um sujeito passivo o benefício da isenção do IVA prevista em cada uma dessas disposições quando constata que esse sujeito passivo emitiu de má-fé o formulário com base no qual o adquirente invocou a isenção prevista nesse artigo 147.º, mesmo que esteja demonstrado que os bens em causa saíram do território da União. Nestas circunstâncias, o benefício da isenção do IVA prevista nesse artigo 146.º, n.º 1, alínea b), deve ser recusado se a violação de uma exigência formal tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável de que as exigências substantivas que condicionam a aplicação dessa isenção foram cumpridas ou se se demonstrar que o referido sujeito passivo sabia ou devia saber que a operação em causa estava implicada numa fraude que põe em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA.

### Quanto às despesas

- 90 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 (Quinta Secção) declara:

- 1) **A isenção prevista no artigo 147.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em benefício dos «bens transportados na bagagem pessoal de viajantes», deve ser interpretada no sentido de que não estão abrangidos pela mesma os bens que um particular que não está estabelecido na União Europeia transporta consigo para fora da União Europeia para fins comerciais, com vista à sua revenda num Estado terceiro.**
- 2) **O artigo 146.º, n.º 1, alínea b), e o artigo 147.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma jurisprudência nacional por força da qual, quando a administração fiscal constata que os requisitos da isenção do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) prevista para os bens transportados na bagagem pessoal de viajantes não estão preenchidos, mas que os bens em causa foram efetivamente transportados para fora da União Europeia pelo adquirente, está obrigada a examinar se a isenção do IVA prevista nesse artigo 146.º, n.º 1, alínea b), pode ser aplicada à entrega em causa, mesmo que as formalidades aduaneiras não tenham sido efetuadas e que, no momento da compra, o adquirente não tivesse a intenção de obter a aplicação desta última isenção.**
- 3) **O artigo 146.º, n.º 1, alínea b), e o artigo 147.º da Diretiva 2006/112, bem como os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional por força da qual a administração fiscal recusa automaticamente a um sujeito passivo o benefício da isenção do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) prevista em cada uma dessas disposições quando constata que esse sujeito passivo emitiu de má-fé o formulário com base no qual o adquirente invocou a isenção prevista nesse artigo 147.º, mesmo que esteja demonstrado que os bens em causa saíram do território da União Europeia. Nestas circunstâncias, o benefício da isenção do IVA prevista nesse artigo 146.º, n.º 1, alínea b), deve ser recusado se a violação de uma exigência formal tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável de que as exigências substantivas que condicionam a aplicação dessa isenção foram cumpridas ou se se**

**demonstrar que o referido sujeito passivo sabia ou devia saber que a operação em causa estava implicada numa fraude que põe em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA.**

Assinaturas