



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
YVES BOT
apresentadas em 7 de dezembro de 2016¹

Processo C-33/16

A Oy

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia)]

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 148.º, alínea d) — Prestações de serviços — Conceito — Isenção — Prestações de serviços destinadas a satisfazer as necessidades diretas das embarcações afetas à navegação no alto-mar e da respetiva carga — Prestações de elevação de carga efetuadas por subcontratantes por conta de intermediários»

1. O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado².
2. Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre A Oy³ e a Keskusverolautakunta (Comissão Tributária Central, Finlândia) relativo a um parecer fiscal no qual esta considerou que os serviços de elevação de carga para um navio ou a partir de um navio, realizados por um subcontratante que os fatura à empresa contratante e não diretamente ao armador, não podem beneficiar da isenção de IVA prevista no artigo 148.º, alínea d), da Diretiva IVA.
3. Nas presentes conclusões sustentaremos que as prestações de serviços efetuadas para satisfazer as necessidades diretas das embarcações referidas no artigo 148.º, alínea a), desta diretiva ou do seu carregamento abrange a elevação da carga para o navio ou para fora dele.
4. Sustentaremos também que a isenção prevista no artigo 148.º, alínea d), da diretiva abrange os serviços de elevação de carga para bordo do navio ou para fora dele, quando esses serviços sejam prestados por um subcontratante que age por conta de um operador económico que esteja ele próprio ligado não ao armador mas a um transitário, transportador ou comissionário de transporte ou ao detentor da referida carga.

1 — Língua original: francês.

2 — JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA».

3 — A seguir «A».

I – Quadro jurídico

A – *Direito da União*

5. O artigo 148.º, alíneas a), c) e d), da Diretiva IVA dispõe que:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

- a) As entregas de bens destinados ao abastecimento das embarcações afetas à navegação no alto-mar que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou ao exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca, bem como das embarcações de salvamento e de assistência no mar e das embarcações afetas à pesca costeira com exceção, relativamente a estas últimas, das provisões de bordo;

[...]

- c) A entrega, transformação, reparação, manutenção, fretamento e locação das embarcações referidas na alínea a), e bem assim a entrega, locação, reparação e manutenção dos objetos, incluindo o equipamento de pesca, incorporados nas referidas embarcações ou utilizados na sua exploração;
- d) As prestações de serviços, que não sejam as referidas na alínea c), destinadas a satisfazer as necessidades diretas das embarcações referidas na alínea a) e da respetiva carga;

6. Este artigo 148.º, alíneas a), c) e d), corresponde ao artigo 15.º, n.º 4, alíneas a) e b), assim como aos n.ºs 5 e 8 da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme⁴, que substituiu.

B – *Direito finlandês*

7. O § 71, n.º 3, da Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Lei n.º 1501/1993 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado), de 30 de dezembro de 1993⁵, na sua versão aplicável à data dos factos no processo principal, prevê que:

«Não é cobrado imposto às vendas seguintes:

[...]

- 3) à venda de serviços prestados num navio ou numa aeronave que participa no tráfico internacional às pessoas que se deslocam ao estrangeiro, assim como à venda de serviços destinadas a satisfazer as necessidades diretas de tal navio ou da sua carga».

II – Litígio no processo principal e questões prejudiciais

8. A, que é uma sociedade filial da sociedade B Oy, exerce as suas atividades em dois portos, nos quais fornece serviços de carga e descarga, armazenagem, agência marítima e expedição.

4 — JO 1977, L 145, p. 1, a seguir «Sexta Diretiva».

5 — A seguir «AVL».

9. Entre as prestações fornecidas por A figuram os serviços de elevação de cargas de embarcações afetas à navegação no alto-mar e que asseguram o exercício de uma atividade comercial. Estes serviços são efetuados por um subcontratante que os fatura a A que, por sua vez, os fatura de novo ao seu mandante, o qual, consoante os casos, pode ser a B Oy, o proprietário de mercadorias, o carregador, a empresa de trânsito ou o armador. As informações detalhadas relativas ao navio e à carga em causa são transmitidas ao subcontratante e mencionadas tanto na fatura recebida por parte deste, como na fatura emitida por A.

10. A apresentou um pedido de informação fiscal a fim de saber se, nos termos do § 71, n.º 3, da AVL, as operações de elevação realizadas através de subcontratação por conta dos seus clientes podiam ser isentas do IVA, ao qual a Keskusverolautakunta (Comissão Tributária Central), por decisão de 1 de outubro de 2014, declarou que os serviços de elevação de carga não devem ser considerados serviços isentos de IVA na aceção do § 71, n.º 3, da AVL, que transpõe o artigo 148.º, alíneas a), c) e d), da Diretiva IVA, uma vez que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as prestações de serviços fornecidas às embarcações que operam em tráfego internacional ou à sua carga apenas podem ser isentas de IVA se ocorrerem na fase da sua comercialização final e se, na hipótese prevista no pedido, os serviços de elevação forem fornecidos numa fase anterior à da sua comercialização final.

11. A interpôs recurso desta decisão no Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia), o qual decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais: (1) Deve o artigo 148.º, alínea d), da [Diretiva IVA] ser interpretado no sentido de que os serviços de elevação de cargas para um navio ou a partir de um navio constituem prestações de serviços efetuadas para as necessidades diretas da carga das embarcações visadas na alínea a) do mesmo artigo?

2) Tendo em consideração os termos do n.º 24 do acórdão [de 14 de setembro de 2006, *Elmeka*⁶], segundo os quais a isenção prevista pela disposição em causa não podia ser alargada aos serviços fornecidos numa fase anterior de comercialização, deve o artigo 148.º, alínea d), da [Diretiva IVA] ser interpretado no sentido de que também é aplicável ao serviço em causa, no qual a prestação fornecida por um subcontratante da sociedade A Oy durante uma primeira fase de operações é respeitante a um serviço que está materialmente relacionado de forma direta com a carga e que a sociedade A Oy fatura de novo à empresa de trânsito ou à empresa de transporte?

3) Tendo em consideração os termos do n.º 24 do acórdão [de 14 de setembro de 2006, *Elmeka*⁷], segundo os quais a isenção prevista pela disposição em causa apenas se aplicava às prestações de serviços fornecidas ao armador, deve a regra do artigo 148.º, alínea d), da [Diretiva IVA] ser interpretada no sentido de que esta isenção não pode ser aplicada se o serviço for fornecido ao detentor da carga, como o exportador ou o importador do bem em causa?»

III – **Apreciação**

A – Observações preliminares

12. A título preliminar, importa recordar que o Tribunal de Justiça aplica à interpretação das isenções de IVA previstas no artigo 148.º da Diretiva IVA os princípios seguintes.

6 — C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563.

7 — C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563.

13. Em primeiro lugar, estas isenções constituem conceitos autónomos do direito da União que, por conseguinte, devem ser objeto de uma interpretação e de uma aplicação uniforme em toda a União⁸.

14. Em segundo lugar, estas isenções devem ser entendidas no contexto geral do sistema comum do IVA instaurado pela Diretiva IVA⁹. Ora, este sistema assenta, em dois princípios: por um lado, o princípio segundo o qual é cobrado IVA sobre cada prestação de serviços e sobre cada entrega de bens efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo¹⁰. Por outro, o princípio da neutralidade fiscal, que se opõe a que operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados de maneira diferente em matéria de cobrança do IVA¹¹.

15. Em terceiro lugar, os termos utilizados para designar as isenções visadas no artigo 148.º da Diretiva IVA devem ser interpretados de forma estrita, uma vez que estas isenções constituem derrogações ao princípio segundo o qual é cobrado IVA sobre cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo, mas esta regra de interpretação não significa que os termos utilizados para definir as referidas isenções devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos¹².

16. É à luz destes critérios de interpretação que importa responder ao pedido de decisão prejudicial submetido pelo Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo).

B – Quanto à primeira questão prejudicial

17. Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 148.º, alínea d), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o conceito de prestações de serviços destinadas a satisfazer as necessidades diretas da carga das embarcações abrange os serviços de carga ou descarga de um navio.

18. Esta questão, à qual todas as partes que apresentaram observações no Tribunal de Justiça concordam dar resposta afirmativa, não parece colocar dificuldades especiais.

19. Basta constatar que o artigo 148.º, alínea d), da Diretiva IVA não efetua uma enumeração exaustiva dos serviços isentos mas fornece uma definição geral baseada num critério relativo ao objetivo prosseguido, o qual deve visar a satisfação das necessidades diretas das embarcações e da respetiva carga. Segundo o Tribunal de Justiça, as prestações isentas são «aquelas que estão diretamente relacionadas com as necessidades das embarcações de mar e da respetiva carga, ou seja, as prestações necessárias à exploração destas embarcações»¹³.

20. Ora, da mesma forma que as atividades de pilotagem, de reboque ou de atracagem de um navio constituem o arquétipo das prestações que visam as necessidades diretas das embarcações, a natureza das atividades de carga ou descarga de um navio é incontestavelmente característica das prestações destinadas a satisfazer as necessidades da carga.

8 — V., nomeadamente, acórdão de 3 de setembro de 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, n.º 41 e jurisprudência referida).

9 — V., nomeadamente, acórdão de 19 de julho de 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, n.º 31 e jurisprudência referida).

10 — V., nomeadamente, acórdão de 19 de julho de 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, n.º 48 e jurisprudência referida).

11 — V., nomeadamente, acórdão de 19 de julho de 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, n.ºs 32, 33 e 48, assim como jurisprudência referida).

12 — V., nomeadamente, acórdão de 19 de julho de 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, n.º 49 e jurisprudência referida).

13 — V. acórdão de 4 de julho de 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, n.º 21, que exclui da categoria das prestações isentas a instalação a bordo de máquinas de jogo, as quais «não têm qualquer relação intrínseca com as necessidades da navegação»).

21. Na realidade, a hesitação que dá origem à redação do artigo 148.º, alínea d) da Diretiva IVA refere-se não tanto à inclusão das atividades de carga ou descarga de um navio no conceito de prestações de serviços destinadas a satisfazer as necessidades diretas da carga mas sobretudo à forma de compreender a exigência de as atividades serem destinadas «a satisfazer as necessidades diretas das embarcações [...] e da respetiva carga»¹⁴.

22. A este respeito, há que constatar que as versões linguísticas do artigo 148.º, alínea d) da Diretiva IVA diferem quanto à conjunção coordenativa utilizada para separar as palavras «embarcações referidas na alínea a)» e as palavras «e da respetiva carga». Com efeito, se, nas versões em línguas alemã, grega, espanhola, francesa e italiana, esta disposição estabelece que estão isentas as «prestações de serviços [...] destinadas a satisfazer as necessidades diretas das embarcações referidas na alínea a) e da respetiva carga», nas suas versões em língua búlgara, romena e finlandesa, nomeadamente, a mesma disposição prevê a isenção das «prestações de serviços [...] destinadas a satisfazer as necessidades diretas das embarcações referidas na alínea a) ou da respetiva carga»¹⁵. Esta diferença de formulação dá origem a uma dúvida quanto à questão de saber se a isenção de IVA apenas diz respeito às prestações de serviços suscetíveis de satisfazer cumulativamente as necessidades das embarcações e da respetiva carga ou se visa todas as prestações de serviços que respondem às necessidades diretas das embarcações, assim como aquelas que satisfazem as necessidades da respetiva carga.

23. É jurisprudência constante que, na medida em que as disposições do direito da União devem ser interpretadas e aplicadas de forma uniforme, à luz das versões estabelecidas em todas as línguas da União, a redação utilizada numa das versões linguísticas de uma disposição do direito da União não pode servir de base única à interpretação dessa disposição e não lhe pode ser atribuído caráter prioritário em relação às outras versões linguísticas. Em caso de divergência entre as diversas versões linguísticas de um texto do direito da União, a disposição em questão deve ser interpretada em função da sistemática geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento¹⁶.

24. No caso em apreço, importa constatar que uma interpretação que limita a isenção prevista pelo artigo 148.º, alínea d), da Diretiva IVA apenas aos serviços comuns às embarcações e às cargas reduz consideravelmente a extensão desta isenção ao excluir as operações mais características realizadas nas instalações portuárias pelas embarcações referidas na alínea a) deste artigo.

25. Assim, a atividade de pilotagem e de reboque, que poderia ser entendida no sentido de que é destinada a satisfazer unicamente as necessidades diretas do navio e só indiretamente as necessidades da carga, seria excluída da isenção, tal como a atividade de carga para a embarcação, uma vez que só beneficia diretamente a carga e apenas indiretamente o navio.

26. Em definitivo, nesta conceção, somente atividades como as dos serviços de guarda e de vigilância realizadas a bordo do navio poderiam ser entendidas no sentido de que respondem cumulativa e simultaneamente às necessidades diretas da embarcação e da sua carga.

27. E mais, esta interpretação também não é conforme com o objetivo do artigo 148.º da Diretiva IVA, que visa favorecer o transporte aéreo e marítimo internacional de mercadorias e de passageiros proporcionando às empresas que atuam neste setor uma vantagem de tesouraria que consiste numa dispensa de pré-financiamento do IVA. Para alcançar este objetivo, a isenção, que é aplicável a todas as operações de abastecimento de embarcações de mar, deve, de igual modo, ser aplicável a todas as prestações de serviços destinadas a satisfazer as necessidades diretas destes ou da respetiva carga.

14 — Sublinhado nosso.

15 — Sublinhado nosso.

16 — V., nomeadamente, neste sentido, acórdão de 28 de julho de 2016, Edilizia Mastrodonato (C-147/15, EU:C:2016:606, n.º 29 e jurisprudência referida).

28. Por estes motivos, propomos que o Tribunal de Justiça responda à primeira questão que o artigo 148.º, alínea d), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o conceito de prestações de serviços destinadas a satisfazer as necessidades diretas das embarcações referidas na alínea a) daquele artigo ou da respetiva carga abrange os serviços de elevação de carga para bordo do navio ou a partir dele.

C – Quanto à segunda e terceira questões prejudiciais

29. Com a segunda e terceira questões, que devem ser apreciadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 148.º, alínea d), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que estão abrangidos pela isenção prevista por esta disposição os serviços de elevação de carga a bordo do navio ou a partir deste, quando são fornecidos por um subcontratante que atua por conta de um operador económico que não está ligado ao armador mas a um transitário, transportador, expedidor ou detentor da carga em causa.

30. Tendo em conta que a disposição que é objeto da questão prejudicial está redigida nos mesmos termos do artigo 15.º, n.º 8, da Sexta Diretiva, que a Diretiva IVA revogou e substituiu, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à interpretação deste artigo deve ser considerada pertinente para a interpretação do artigo 148.º, alínea d), da Diretiva IVA.

31. Esta jurisprudência é estabelecida pelos acórdãos de 26 de junho de 1990, *Velker International Oil Company*¹⁷, de 14 de setembro de 2006, *Elmeka*¹⁸ e de 3 de setembro de 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*¹⁹.

32. O acórdão de 26 de junho de 1990, *Velker International Oil*²⁰ Company, tinha por objeto a interpretação do artigo 15.º, n.º 4, da Sexta Diretiva, relativo às operações de abastecimento das embarcações. A sociedade *Velker International Oil Company Ltd NV* de Rotterdam²¹, que tinha adquirido dois lotes de mazute, revendeu-os à sociedade *Forsythe International BV* de La Haye²², que os entregou em cisternas que alugava antes de as embarcar em navios de alto-mar, que não explorava por si mesma. A questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio visava saber se as entregas de mazute efetuadas pela *Velker* à *Forsythe* podiam, ou não, beneficiar da isenção de IVA. Mais precisamente, tratava-se de saber se o conceito de «entregas de bens destinados ao abastecimento das embarcações» podia abranger não só as entregas de mercadorias a bordo, diretamente destinadas ao abastecimento e seguidas da exportação, mas também as entregas efetuadas em fases comerciais anteriores.

33. O Tribunal de Justiça respondeu que «só podem ser consideradas entregas de bens destinados ao abastecimento de navios as entregas feitas ao explorador de navios que utilizará estes bens para o abastecimento», com base em duas considerações: a equiparação das operações de abastecimento de embarcações às operações de exportação e os constrangimentos decorrentes da extensão da isenção às fases anteriores à entrega final dos bens.

17 — C-185/89, EU:C:1990:262.

18 — C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563.

19 — C-526/13, EU:C:2015:536.

20 — C-185/89, EU:C:1990:262.

21 — A seguir «*Velker*».

22 — A seguir «*Forsythe*».

34. Por um lado, segundo o Tribunal de Justiça, «[d]o mesmo modo que, tratando-se de operações à exportação, a isenção automática prevista no [artigo 15.º, n.º 1] se aplica exclusivamente aos fornecimentos finais de bens exportados pelo vendedor ou por sua conta, também a isenção prevista pelo [artigo 15.º, n.º 4] só se pode aplicar às entregas de bens ao explorador de navios que utilizará estes bens para o abastecimento, não podendo, portanto, ser tornada extensiva às entregas desses bens efetuadas num estágio anterior de comercialização»²³.

35. Por outro, o Tribunal de Justiça declarou que «a extensão da isenção aos estádios anteriores à entrega final dos bens ao explorador de navios exigiria dos [Estados-Membros] que eles implementassem mecanismos de controlo e de fiscalização com vista a assegurarem-se do destino último dos bens entregues com isenção do imposto. Longe de implicar uma simplificação administrativa, estes mecanismos traduzir-se-iam, para os [Estados-Membros] e para os operadores em causa, em obrigações que seriam inconciliáveis com a «aplicação correta e simples das isenções» prescrita pela primeira frase do artigo 15.º da Sexta Diretiva»²⁴.

36. O acórdão de 14 de setembro de 2006, *Elmeka*²⁵, transpõe a solução que veio a ser assim adotada em relação à isenção das entregas de bens destinadas ao abastecimento das embarcações para a isenção prevista no artigo 15.º, n.º 8, da Sexta Diretiva quanto às prestações de serviços. O processo principal era relativo às operações de transporte de carburantes efetuadas pela sociedade *Elmeka NE*, que tem por objeto social a exploração de um navio-cisterna, por conta da sociedade de comércio de produtos petrolíferos *Oceanix International Bunkering SA*, que se encarregava da entrega de bens aos armadores dos navios em causa.

37. O Tribunal de Justiça afirmou que, «para garantir uma aplicação coerente da Sexta Diretiva no seu conjunto», a isenção prevista no artigo 15.º, n.º 8, desta diretiva «[aplica-se] apenas aos serviços diretamente prestados ao armador, não podendo, portanto, ser alargada aos serviços prestados numa fase anterior de comercialização»²⁶. Justificou a sua solução ao transpor para a isenção das prestações de serviços na aceção desta disposição os fundamentos enunciados nos n.ºs 22 e 24 do acórdão *Velker International Oil Company*²⁷ relativos às operações de abastecimento de embarcações referidas no artigo 15.º, n.º 4, da Sexta Diretiva.

38. O acórdão de 3 de setembro de 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*²⁸, não põe em causa o princípio de que a isenção não pode ser aplicada às entregas de bens ou às prestações de serviços efetuadas em fases anteriores de comercialização mesmo que, por motivos relativos à análise do conceito de entregas de bens feita a uma pessoa na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, reconheça que a isenção pode ser aplicada nas circunstâncias específicas do processo principal, no qual uma sociedade entregava combustível aos navios de alto-mar, contratando não com os exploradores das referidas embarcações mas com intermediários que atuavam em seu nome próprio.

39. Tendo em conta que a própria sociedade carregava o combustível diretamente nos reservatórios das embarcações às quais se destinava e que só no fim do carregamento era possível determinar a quantidade precisa do combustível entregue, o Tribunal de Justiça considerou que embora, segundo as formas previstas pelo direito nacional aplicável, a propriedade do combustível fosse transferida para os

23 — Acórdão de 26 de junho de 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, n.º 22).

24 — Acórdão de 26 de junho de 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, n.º 24).

25 — C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563.

26 — Acórdão de 14 de setembro de 2006, *Elmeka* (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, n.º 24).

27 — C-185/89, EU:C:1990:262.

28 — C-526/13, EU:C:2015:536.

intermediários, estes nunca tiveram condições para dispor das quantidades entregues, uma vez que o poder de dispor destas pertencia aos exploradores das embarcações desde que o carburante tivesse sido carregado nos reservatórios, sendo que normalmente, a partir dessa data, estes exploradores tinha efetivamente a faculdade de dispor desse carburante como se fossem os seus proprietários²⁹.

40. O Tribunal de Justiça concluiu que as entregas em causa no processo principal não podiam ser qualificadas de entregas efetuadas por intermediários que atuam em nome próprio mas deviam ser entendidas no sentido de que constituíam entregas feitas diretamente aos exploradores das embarcações, suscetíveis, a este título, de beneficiar da isenção prevista no artigo 148.º, alínea a), da Diretiva IVA³⁰. A solução que veio assim a ser adotada pelo Tribunal de Justiça equivale, consequentemente, a reconhecer que as entregas de carburante estão isentas de IVA mesmo que não sejam faturadas diretamente aos exploradores das embarcações mas a intermediários.

41. Partilhamos da opinião do órgão jurisdicional de reenvio que considera que a jurisprudência não responde de forma clara à questão de saber se a isenção é aplicável aos serviços de elevação de carga para ou a partir do navio apenas por estes serviços, pela sua própria natureza, estarem diretamente ligados às necessidades da carga, independentemente do prestador ou do destinatário, ou se, pelo contrário, estes serviços só podem ser isentos quando são faturados ao operador que se encontra na última fase da cadeia de comercialização.

42. Para responder a esta questão é necessário perceber a lógica subjacente à isenção do artigo 148.º, alínea d), da Diretiva IVA. Com efeito, existem duas formas de compreender esta disposição, tal como interpretada pelo Tribunal de Justiça, que declarou que a isenção apenas se aplicava «à entrega final dos bens ao explorador de navios»³¹ e aos «serviços prestados diretamente ao armador para as necessidades diretas das embarcações de mar»³².

43. De acordo com a primeira conceção, que é sustentada por A e pelos governos neerlandês, polaco e finlandês, o artigo 148.º, alínea d), da Diretiva IVA consagra como único critério da isenção a natureza da prestação de serviços, sem ter em conta a questão de saber se esta prestação é realizada por um subcontratante ou se é faturada ao detentor da carga ou a um terceiro, em vez de ser diretamente ao armador. De acordo com o Governo polaco, esta conceção insere-se perfeitamente na jurisprudência do Tribunal de Justiça, atendendo às diferenças que existem entre os processos anteriormente julgados, que eram relativos às entregas de carburante em navios e nos respetivos serviços de transporte, ao passo que o presente processo tem por objeto serviços de elevação de carga para ou a partir do navio.

44. Na segunda conceção, defendida pelo Governo grego e pela Comissão Europeia, os serviços de elevação de carga apenas podem ser isentos do IVA quando são efetuados na fase da comercialização final e são diretamente fornecidos ao armador. Neste sentido, o Governo grego alega que tais serviços só podem ser isentos se a carga contiver bens necessários ao funcionamento e à manutenção do navio. De acordo com este governo, os serviços que podem beneficiar da isenção são, assim, exclusivamente os que estão associados ao próprio navio e que são fornecidos ao próprio armador. Em apoio da sua interpretação segundo a qual só a última operação, ou seja, o serviço fornecido ao armador, pode ser isento nos termos do artigo 148.º, alínea d), da Diretiva IVA, a Comissão afirma que esta interpretação não penaliza qualquer elo da cadeia de comercialização, uma vez que a pessoa que realiza a operação pode beneficiar do direito à dedução. Deste modo, em caso de recurso a subcontratação, os serviços fornecidos ao armador pela empresa principal podem ser isentos nos termos do artigo 148.º, alínea d), da Diretiva IVA, enquanto os serviços fornecidos à empresa principal pelo subcontratante não podem ser isentos, uma vez que não são efetuados na última fase de comercialização sem que, todavia, isto

29 — Acórdão de 3 de setembro de 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, n.º 47).

30 — Acórdão de 3 de setembro de 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, n.º 52).

31 — Acórdão de 26 de junho de 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, n.º 24).

32 — Acórdão de 14 de setembro de 2006, *Elmeka* (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, n.º 25).

impeça a empresa principal de deduzir posteriormente o IVA que pagou ao seu subcontratante ou de obter o seu reembolso. Segundo a Comissão, a interpretação proposta é a única que respeita a jurisprudência do Tribunal de Justiça e o princípio de que as isenções referidas no artigo 148.º da Diretiva IVA são equiparadas às exportações. E mais, permite garantir a aplicação simples da isenção, ao passo que a extensão desta a fases anteriores de comercialização suscita dificuldades práticas.

45. Cada uma destas duas conceções assenta em sólidos argumentos.

46. Em apoio da interpretação segundo a qual a isenção só pode ser aplicável aos serviços diretamente fornecidos ao armador, parece ser possível apresentar duas razões principais.

47. A primeira razão diz respeito à equiparação das prestações de serviços na aceção do artigo 148.º, alínea d), da Diretiva IVA às operações de exportação, em relação às quais a isenção de pleno direito é aplicável exclusivamente às entregas finais de bens exportados pelo vendedor ou por sua conta. Ora, as prestações efetuadas por um subcontratante e faturadas a uma empresa principal que as fatura de novo a um mandante diferente do armador encontram-se em fases económicas anteriores, o que exclui qualquer comparação com uma operação de exportação.

48. A segunda refere-se ao objetivo do artigo 148.º da Diretiva IVA que, conforme salientamos anteriormente, visa favorecer o transporte aéreo e marítimo de mercadorias e de passageiros, proporcionando às empresas que pertencem a este setor uma vantagem de tesouraria que consiste numa dispensa de pré-financiamento do IVA³³. Nesta ótica, parece lógico limitar a isenção às empresas que se dedicam efetivamente ao transporte aéreo e marítimo internacional de mercadorias e não estendê-la aos operadores económicos que efetuam operações diferentes, ainda que diretamente ligadas ao transporte. Assim, a isenção deve depender da qualidade da pessoa à qual a prestação de serviços é faturada.

49. Todavia, afigura-se possível encontrar outras razões mais determinantes em apoio da segunda interpretação, segundo a qual há que ter em conta a natureza da operação, sem sujeitar a aplicação da isenção ao requisito de ser efetuada pelo próprio prestador, que atua diretamente por conta do armador.

50. A primeira razão decorre da própria letra do artigo 148.º, alínea d), da Diretiva IVA, que define as operações isentas em função da natureza das prestações de serviços fornecidas e não em função do prestador ou do destinatário do serviço, aos quais esta disposição não faz qualquer referência. Assim, os elementos relativos às pessoas são, em princípio, irrelevantes para efeitos da determinação das operações isentas.

51. A segunda razão assenta no princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA, segundo o qual operadores económicos que efetuem as mesmas operações não devem ser tratados de forma diferente em matéria de cobrança do IVA. Este princípio opõe-se, em nosso entender, a que um operador económico que fornece um serviço que responde às necessidades diretas das embarcações ou da respetiva carga seja tratado de forma diferente caso forneça direta ou indiretamente este serviço e consoante a qualidade da pessoa à qual fornece este serviço.

52. A terceira razão, que se afigura essencial, é que a jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual, numa cadeia de comercialização, a isenção de IVA deve ser limitada ao último elo desta cadeia parece não poder ser transposta para uma situação específica em que é realizada uma prestação de serviços única, diretamente ligada às necessidades da embarcação ou da carga. Os processos que deram origem aos acórdãos de 26 de junho de 1990, *Velker International Oil Company*³⁴ e de

33 — V. n.º 27 das presentes conclusões.

34 — C-185/89, EU:C:1990:262.

14 de setembro de 2006, Elmeka³⁵ eram relativos a duas situações em que a operação de abastecimento da embarcação era precedida de uma operação distinta, ou seja, uma entrega nas cisternas antes do embarque do mazute nas embarcações no caso do primeiro processo e uma operação de transporte do carburante antes da sua entrega aos armadores no caso da segunda.

53. Ora, conforme alegam acertadamente A e o Governo polaco, no processo principal, o subcontratante realiza e fatura uma única prestação de serviços de carga e descarga, relacionada de forma direta com as necessidades da embarcação e da sua carga, antes de A a faturar de novo ao seu mandante.

54. O Tribunal de Justiça justificou a recusa de estender a isenção às fases anteriores à entrega final dos bens ao explorador de embarcações com o risco de alteração de destino dos bens ou dos serviços em causa e a obrigação que daí resulta de os Estados-Membros implementarem mecanismos de controlo e de fiscalização com vista a assegurar-se do seu destino último. Tais mecanismos, traduzir-se-iam, para os Estados-Membros e para os operadores em causa, em constrangimentos que seriam inconciliáveis com a aplicação correta e simples das isenções, prevista no artigo 131.º da Diretiva IVA³⁶.

55. Ora, este risco resulta da realização de operações prévias ao abastecimento efetivo da embarcação, as quais produzem o efeito de introduzir na cadeia de comercialização possibilidades de alteração de destino dos produtos petrolíferos. Por conseguinte, tal risco é excluído no que respeita a um serviço de carga ou descarga, efetuado diretamente a bordo do navio.

56. É verdade que na audiência a Comissão invocou outro risco, resultante do facto de a operação de carga e descarga poder ser efetuada numa embarcação que não respeita os critérios estabelecidos no artigo 148.º, alínea a) da Diretiva IVA, tanto mais que nem todos os Estados-Membros dispõem de um registo informatizado que permita verificar as características da embarcação carregada ou descarregada. Sem negar que existe a possibilidade de o risco de a operação de elevação poder ser efetuada num navio ou a partir de um navio que, nomeadamente, não é afeto à navegação no alto-mar, há que constatar que este não é um risco próprio de uma operação realizada através de subcontratação e faturada de novo pela empresa principal a um mandante. Com efeito, é também possível imaginar que uma operação diretamente faturada ao armador pelo prestador seja, na verdade, relativa a uma embarcação distinta das referidas no artigo 148.º, alínea a), da Diretiva IVA. Assim, é lógico que o risco geral denunciado pela Comissão deveria pôr em causa o próprio princípio de uma isenção relativamente às operações enunciadas no artigo 148.º desta diretiva.

57. Atendendo ao exposto, consideramos que a isenção prevista no artigo 148.º, alínea d), da Diretiva IVA deve ser aplicada em função da natureza das prestações de serviços fornecidas e não em função do prestador ou do destinatário do serviço.

IV – Conclusão

58. Por conseguinte, propomos que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais submetidas pelo Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia) da seguinte forma:

O artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de prestações de serviços destinadas a satisfazer as necessidades diretas das embarcações referidas na alínea a) desta diretiva ou da respetiva carga abrange os serviços de elevação de carga para ou a partir do navio.

35 — C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563.

36 — V., nomeadamente, acórdão de 3 de setembro de 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, n.º 28).

O artigo 148.º, alínea d), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que estão abrangidos pela isenção prevista por esta disposição os serviços de elevação de carga para ou a partir do navio, quando são fornecidos por um subcontratante que atua por conta de um operador económico que não está ligado ao armador mas a um transitário, transportador, expedidor ou detentor da carga em causa.