



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

19 de dezembro de 2024*

«Reenvio prejudicial — Impostos especiais de consumo — Diretiva 2008/118/CE — Artigo 36.º
n.º 1 — Aquisição em linha de produtos sujeitos a imposto especial de consumo noutro
Estado-Membro — Transporte por um transportador recomendado pelo vendedor —
Regulamentação nacional que considera que o vendedor é devedor do imposto especial de
consumo exigível no Estado-Membro de destino»

No processo C-596/23 [Pohjanri]ⁱ,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do
artigo 267.º TFUE, pelo Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia,
Finlândia), por Decisão de 26 de setembro de 2023, que deu entrada no Tribunal de Justiça em
26 de setembro de 2023, no processo instaurado por

B UG,

sendo interveniente:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: C. Lycourgos, presidente da Terceira Secção, exercendo funções de presidente da
Quarta Secção, S. Rodin (relator) e O. Spineanu-Matei, juízes,

advogado-geral: P. Pikamäe,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de B UG, por P. Snell, oikeustieteen kandidaatti,
- em representação do Governo Finlandês, por H. Leppo, na qualidade de agente,

* Língua do processo: finlandês.

ⁱ O nome do presente processo é um nome fictício. Não corresponde ao nome verdadeiro de nenhuma das partes no processo.

– em representação da Comissão Europeia, por M. Björkland e I. Söderlund, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 26 de setembro de 2024,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um recurso de anulação de uma decisão administrativa pela qual a Verohallinto (Administração Fiscal, Finlândia) aplicou à B UG, uma sociedade alemã, o pagamento de impostos especiais de consumo sobre o álcool e as bebidas alcoólicas e uma coima fiscal no montante total de 1 645,83 euros.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 2008/118

- 3 Tendo sido revogada, com efeitos a partir de 13 de fevereiro de 2023, pela Diretiva (UE) 2020/262 do Conselho, de 19 de dezembro de 2019, que estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo (JO 2020, L 58, p. 4), as disposições da Diretiva 2008/118 são aplicáveis, atendendo à data dos factos do processo principal.
- 4 O capítulo II da Diretiva 2008/118, sob a epígrafe «Exigibilidade, reembolso e isenção do imposto especial de consumo» incluía o artigo 7.º desta diretiva, cujo n.º 1 tinha a seguinte redação:
«O imposto especial de consumo torna-se exigível no momento e no Estado-Membro da introdução no consumo.»
- 5 O capítulo V da referida diretiva, sob a epígrafe «Circulação e tributação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo após a introdução no consumo» incluía o artigo 32.º, sob a epígrafe «Aquisição por particulares» que dispunha no seu n.º 1:
«O imposto especial de consumo sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo adquiridos por particulares para seu uso pessoal e transportados entre dois Estados-Membros pelos próprios é exigível apenas no Estado-Membro em que os produtos foram adquiridos.»
- 6 Este capítulo V continha o artigo 36.º da Diretiva 2008/118, sob a epígrafe «Vendas à distância», que previa nos seus n.ºs 1 a 3:
«1. Os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo já introduzidos no consumo num Estado-Membro, que sejam adquiridos por pessoas, que não sejam depositários autorizados ou

destinatários registados, estabelecidas noutro Estado-Membro e não exerçam qualquer atividade económica independente, e sejam expedidos ou transportados para outro Estado-Membro, direta ou indiretamente, pelo vendedor ou por conta deste ficam sujeitos ao imposto especial de consumo no Estado-Membro de destino.

Para efeitos do presente artigo, entende-se por “Estado-Membro de destino” o Estado-Membro de chegada da remessa ou do transporte.

2. No caso referido no n.º 1, o imposto especial de consumo torna-se exigível no Estado-Membro de destino no momento da entrega dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo. As condições de exigibilidade e a taxa do imposto especial de consumo a aplicar são as vigentes na data em que o mesmo se torna exigível.

O imposto especial de consumo é pago segundo o procedimento estabelecido pelo Estado-Membro de destino.

3. O devedor do imposto especial de consumo no Estado-Membro de destino é o vendedor.

Todavia, o Estado-Membro de destino pode prever que o devedor do imposto seja um representante fiscal, estabelecido no Estado-Membro de destino e autorizado pelas autoridades competentes desse Estado-Membro, ou, em casos em que o vendedor não tenha observado o disposto na alínea a) do n.º 4, o destinatário dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.»

Diretiva 92/12/CEE

- 7 O artigo 10.º da Diretiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO 1992, L 76, p. 1), dispunha, nos seus n.ºs 1 e 2:

«1. Os produtos sujeitos ao imposto especial de consumo comprados por pessoas que não possuam a qualidade de depositário, de operador registado ou não registado e que sejam expedidos ou transportados direta ou indiretamente pelo vendedor ou por sua própria conta ficam sujeitos ao imposto especial de consumo no Estado-Membro de destino. Para efeitos do presente artigo, entende-se por Estado-Membro de destino o Estado-Membro de chegada da remessa ou do transporte.

2. Para o efeito, o fornecimento de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo que já tenham sido introduzidos no consumo em determinado Estado-Membro e que impliquem a expedição ou o transporte desses produtos para os destinatários referidos no n.º 1 estabelecidos em outro Estado-Membro e que sejam expedidos ou transportados direta ou indiretamente pelo vendedor ou por sua própria conta dá origem à exigibilidade do imposto especial de consumo sobre esses produtos no Estado-Membro de destino.»

Direito finlandês

- 8 A Diretiva 2008/118 foi transposta na Finlândia pela valmistevoetuslaki (182/2010) [Lei dos Impostos Especiais de Consumo (182/2010)] (a seguir «Lei dos Impostos Especiais de Consumo»). No processo principal, esta lei aplica-se na sua versão em vigor em 2020.

- 9 Por força do § 1, segundo parágrafo, da Lei dos Impostos Especiais de Consumo, esta aplica-se à cobrança dos impostos especiais de consumo sobre, entre outros, o álcool e as bebidas alcoólicas, salvo disposição contrária de uma lei relativa a um imposto especial de consumo específico.
- 10 Para efeitos da lei relativa aos impostos especiais de consumo, o § 6, ponto 11, da mesma define a «venda à distância» como uma venda em que uma pessoa que não seja um depositário autorizado, um destinatário registado ou um destinatário temporariamente registado, estabelecida na Finlândia e que não exerça atividades económicas independentes, adquiriu produtos sujeitos a imposto especial de consumo introduzidos no consumo que são expedidos ou transportados para a Finlândia, direta ou indiretamente, pelo vendedor à distância ou por conta deste.
- 11 O § 72, primeiro parágrafo, da Lei dos Impostos Especiais de Consumo prevê que não são cobrados impostos especiais de consumo sobre produtos introduzidos no consumo noutro Estado-Membro adquiridos por um particular para uso pessoal e por ele transportados para a Finlândia.
- 12 O § 74, primeiro parágrafo, desta lei dispõe que, quando um particular adquire, para seu uso pessoal, produtos sujeitos a imposto especial de consumo noutro Estado-Membro, sem ser ao abrigo do § 72 da referida lei nem através de uma venda à distância, e os produtos forem transportados para a Finlândia por outro particular ou por um operador profissional, esse particular é devedor dos impostos especiais de consumo. Esta disposição especifica que quem tiver participado no transporte dos referidos produtos ou tenha os mesmos em sua posse na Finlândia é igualmente responsável pelos impostos especiais de consumo devidos pelo particular que adquiriu os produtos sujeitos a imposto especial de consumo, como se se tratasse de uma dívida fiscal sua.
- 13 O § 79, primeiro parágrafo, da Lei dos Impostos Especiais de Consumo enuncia que são cobrados impostos especiais de consumo sobre os produtos vendidos na Finlândia através de vendas à distância. O § 79, segundo parágrafo, desta lei prevê que o vendedor à distância é devedor desses impostos e que, se o vendedor à distância tiver um representante fiscal, será este o devedor dos referidos impostos em vez do vendedor à distância, sendo este último responsável pelos impostos especiais de consumo devidos pelo representante fiscal como se fosse uma dívida sua. O § 79, terceiro parágrafo, da referida lei dispõe que os impostos especiais de consumo se tornam exigíveis quando os produtos sujeitos a imposto especial de consumo são entregues na Finlândia, devendo estes impostos ser pagos de acordo com as disposições em vigor à data da entrega.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 14 A sociedade B UG explorava um sítio Internet, também disponível em língua finlandesa, através do qual os clientes podiam comprar bebidas de diversas marcas, com menor ou maior teor de álcool.
- 15 Em 20 de abril de 2020, as autoridades aduaneiras finlandesas apreenderam uma remessa de bebidas alcoólicas que tinham sido vendidas pela B UG a um particular residente na Finlândia e expedidas da Alemanha para esse particular. As bebidas em questão foram apreendidas ao abrigo do § 103 da Lei dos Impostos Especiais de Consumo a fim de verificar se as disposições desta lei tinham sido aplicadas no momento da sua importação.

- 16 A Administração Fiscal pediu a este comprador que lhe prestasse informações sobre o processo de encomenda e a organização do transporte dessas bebidas para a Finlândia.
- 17 Segundo as explicações fornecidas pelo referido comprador em 25 de junho de 2020, aquando da encomenda no sítio Internet da B UG, foram exibidos anúncios relativos ao serviço de transporte das sociedades X, Y e Z. No decurso da compra, o peso da encomenda e o preço dos custos de envio eram atualizados à medida que eram acrescentadas bebidas à encomenda. Após o pagamento das bebidas alcoólicas compradas, surgiu no sítio Internet da B UG uma mensagem relativa à organização do transporte. De acordo com o referido comprador, esta mensagem continha hiperligações que remetiam diretamente para os sítios Internet dos operadores de transporte. O mesmo comprador escolheu a sociedade X para transportar as bebidas que tinha encomendado. Ao selecionar a hiperligação designada «X», que figurava na loja em linha da B UG, foi redirecionado para o sítio Internet da sociedade X. Nesse sítio, forneceu os seus dados, mas não deu nenhuma indicação relativa à sua encomenda. O particular pagou os custos de envio diretamente à sociedade X no sítio Internet da mesma.
- 18 A Administração Fiscal apresentou duas capturas de ecrã de páginas do sítio Internet da B UG, uma, datada de 16 de junho de 2020, que continha instruções relativas ao modo de entrega e a outra, datada de 24 de junho de 2020, que continha as condições de entrega. Destas capturas de ecrã resulta que não é a própria B UG que organiza o transporte dos produtos que comercializa, dando aos seus clientes a possibilidade de recolherem as suas encomendas num armazém situado na Alemanha ou de escolherem um transportador para esse efeito, sendo alguns mencionados a este título no sítio Internet da B UG. Além disso, as referidas capturas de ecrã revelam que a sociedade informou os seus clientes de que eram responsáveis pelo pagamento dos impostos na Finlândia.
- 19 Por Decisão de 21 de agosto de 2020, a Administração Fiscal impôs à B UG o pagamento de impostos especiais de consumo sobre o álcool e as bebidas alcoólicas e de uma coima fiscal no montante total de 1 645,83 euros, relativos às bebidas alcoólicas que tinha apreendido em 20 de abril de 2020. Considerou que esta sociedade ou uma pessoa por sua conta tinham expedido ou transportado direta ou indiretamente as bebidas alcoólicas em causa para a Finlândia e que, por conseguinte, a referida sociedade agiu na qualidade de vendedor à distância e era devedora do imposto especial de consumo na Finlândia.
- 20 A B UG apresentou uma reclamação contra esta decisão junto da Administração Fiscal. Por Decisão de 1 de junho de 2021, a Administração Fiscal indeferiu esta reclamação.
- 21 A B UG intentou uma ação no Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia, Finlândia), que é o órgão jurisdicional de reenvio, contra a Decisão de 1 de junho de 2021 da Administração Fiscal, na qual pediu a anulação daquela decisão, bem como de todos os impostos especiais de consumo sobre o álcool e as bebidas alcoólicas que lhe tinham sido aplicados.
- 22 O órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se a B UG participou no transporte das bebidas alcoólicas que vendeu através seu sítio Internet pelo que deve ser considerada devedora do imposto especial de consumo na Finlândia enquanto vendedor à distância destas bebidas. Esclarece que o particular que adquiriu as bebidas na Alemanha o fez para uso pessoal e pagou os custos de envio destas bebidas diretamente à empresa transportadora X.

- 23 De acordo com este órgão jurisdicional, a jurisprudência do Tribunal de Justiça não permite determinar a forma como deve ser interpretada a expressão «expedidos ou transportados para outro Estado-Membro, direta ou indiretamente, pelo vendedor ou por conta deste» que figura no artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118.
- 24 O referido órgão jurisdicional considera que no processo que lhe foi submetido, deve verificar se a B UG participou no transporte das bebidas em causa para outro Estado-Membro direta ou indiretamente na aceção do artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118, tendo em conta o facto de que o sítio Internet desta sociedade menciona várias empresas transportadoras e fornece informações sobre os custos de envio a cargo dos compradores. Além disso, o mesmo órgão jurisdicional observa que esse sítio Internet continha hiperligações para os sítios Internet das empresas transportadoras mencionadas e que, uma vez selecionada essa ligação correspondente a uma dessas empresas pelo comprador, as informações sobre as mercadorias a transportar eram automaticamente transmitidas ao sítio Internet da empresa transportadora escolhida a partir do sítio Internet do vendedor.
- 25 Nestas condições, o Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) A Diretiva 2008/118, em particular o seu artigo 36.º relativo às vendas à distância, opõe-se a uma interpretação [das disposições legais nacionais pertinentes], segundo a qual se considera que um vendedor de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo estabelecido noutro Estado-Membro participa no transporte dos produtos para o Estado-Membro de destino e é devedor do imposto especial de consumo sobre as vendas à distância no Estado-Membro de destino, pelo simples facto de, no seu sítio [Internet], dar instruções ao comprador para recorrer a uma empresa transportadora específica?
2. Deve considerar-se que o vendedor de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo expediu ou transportou produtos, direta ou indiretamente, para outro Estado-Membro, na aceção do artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118, e é devedor do imposto sobre as vendas à distância na aceção da diretiva, se o sítio [Internet] do vendedor recomenda[...] determinadas empresas transportadoras e apresenta[...] informações sobre os custos de envio a cargo do comprador, sendo esses custos de envio faturados por uma empresa transportadora à qual foram transmitidas informações sobre os produtos a transportar, sem a intervenção do comprador? O facto de o comprador ter celebrado com a empresa transportadora mencionada no sítio [Internet] do vendedor um contrato separado para o transporte dos produtos deve ser considerado pertinente para a apreciação desta questão?»

Quanto às questões prejudiciais

- 26 Com as suas questões prejudiciais, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que, nas situações visadas por esta disposição, os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo devem ser considerados «expedidos ou transportados para outro Estado-Membro, direta ou indiretamente, pelo vendedor ou por conta deste», pelo que esse vendedor é devedor do imposto especial de consumo nesse outro Estado-Membro, quando age com o objetivo de orientar a escolha do comprador quanto à sociedade encarregada da expedição e/ou transporte desses produtos sugerindo e facilitando o recurso a certas sociedades que podem ser encarregadas dos mesmos.

- 27 Nos termos do artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118, o imposto especial de consumo torna-se exigível no momento e no Estado-Membro da introdução no consumo.
- 28 No entanto, como o advogado-geral recordou no n.º 31 das suas conclusões, as disposições do capítulo V da Diretiva 2008/118 dizem respeito a situações em que, na sequência da introdução no consumo de um produto sujeito ao imposto especial de consumo, este circulou na União Europeia. Sem prejuízo das situações específicas previstas no artigo 32.º desta diretiva, estas disposições respondem à exigência de garantir o respeito do princípio de territorialidade fiscal, segundo o qual o pagamento do imposto especial de consumo deve ser efetuado no país de consumo efetivo, e de evitar a dupla tributação do produto em causa.
- 29 Entre as referidas disposições figura o artigo 36.º da referida diretiva.
- 30 Nos termos do n.º 1 deste artigo, que visa a venda à distância, os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo já introduzidos no consumo num Estado-Membro, que sejam adquiridos por pessoas, que não sejam depositários autorizados ou destinatários registados, que estejam estabelecidas noutro Estado-Membro e não exerçam nenhuma atividade económica independente, e sejam expedidos ou transportados para outro Estado-Membro, direta ou indiretamente, pelo vendedor ou por conta deste ficam sujeitos ao imposto especial de consumo no Estado-Membro de destino.
- 31 No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio procura determinar se a situação em causa no processo principal constitui uma venda à distância que tem a particularidade de os produtos em causa terem sido «expedidos ou transportados para outro Estado-Membro, direta ou indiretamente, pelo vendedor ou por conta deste», na aceção deste artigo 36.º, n.º 1.
- 32 A este respeito, resulta do pedido de decisão prejudicial que o sítio Internet da sociedade B UG, igualmente disponível em língua finlandesa, recomendava aos compradores das bebidas alcoólicas comercializadas através desse sítio sociedades de transporte aí identificadas. Além disso, o referido sítio Internet apresentava informações sobre os custos de envio suportados pelo comprador que opte por uma dessas sociedades, e continha uma hiperligação para o sítio Internet de cada uma das referidas sociedades, para o qual, assim que o comprador seleciona essa hiperligação, são transmitidas informações sobre os produtos a transportar sem que o comprador intervenha.
- 33 Nestas condições, sem prejuízo das verificações a efetuar pelo órgão jurisdicional de reenvio, o vendedor atua a fim de orientar a escolha do comprador quanto à sociedade encarregada da expedição e/ou do transporte dos produtos comprados no seu sítio Internet.
- 34 Quando o vendedor age desta forma, deve considerar-se que participa indiretamente na expedição e/ou no transporte dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo para o Estado-Membro de destino e que, por conseguinte, é devedor do imposto especial de consumo nesse Estado-Membro, ao abrigo das regras previstas no artigo 36.º, n.ºs 1 a 3, da Diretiva 2008/118.
- 35 Com efeito, como resulta, em especial, da utilização do termo «indiretamente» no artigo 36.º n.º 1 desta diretiva, esta disposição foi redigida para abranger não só a hipótese em que o vendedor executa ele próprio a prestação de transporte e/ou de expedição mas também outras hipóteses, entre as quais aquela em que o vendedor dirige indiretamente a expedição e/ou o transporte oferecendo ao consumidor a escolha entre expedidores e/ou transportadores, que recomenda.

- 36 A referida disposição revela claramente que o legislador da União está mais interessado na natureza objetiva das transações do que na forma jurídica que lhes seja dada (v., neste sentido, a propósito do artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 92/12, cujo teor era análogo ao do artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118, Acórdão de 2 de abril de 1998, EMU Tabac e o., C-296/95, EU:C:1998:152, n.º 46).
- 37 Daqui decorre, como destacou o advogado-geral no n.º 43 das suas conclusões, que a expressão «expedidos ou transportados para outro Estado-Membro, direta ou indiretamente, pelo vendedor ou por conta deste» deve ser interpretada a fim de que o pagamento dos impostos especiais de consumo reflita a realidade económica da transação, independentemente de qualquer formalismo.
- 38 Assim, como salientou a advogado-geral no n.º 65 das suas conclusões, a circunstância de o comprador ter celebrado dois contratos distintos, um com o vendedor e outro com a sociedade de transporte, é irrelevante para se apreciar se a venda à distância em causa está ou não abrangida pela hipótese prevista no artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118.
- 39 Tendo em conta todas as observações que precedem, há que responder às questões prejudiciais que o artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que, nas situações visadas por esta disposição, os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo devem ser considerados «expedidos ou transportados para outro Estado-Membro, direta ou indiretamente, pelo vendedor ou por conta deste», pelo que esse vendedor é devedor do imposto especial de consumo nesse outro Estado-Membro, quando age com o objetivo de orientar a escolha do comprador quanto à sociedade encarregada da expedição e/ou transporte desses produtos sugerindo e facilitando o recurso a certas sociedades que podem ser encarregadas dos mesmos.

Quanto às despesas

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

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

O artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE,

deve ser interpretado no sentido de que:

nas situações visadas por esta disposição, os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo devem ser considerados «expedidos ou transportados para outro Estado-Membro, direta ou indiretamente, pelo vendedor ou por conta deste», pelo que esse vendedor é devedor do imposto especial de consumo nesse outro Estado-Membro, quando age com o objetivo de orientar a escolha do comprador quanto à sociedade encarregada da expedição e/ou do transporte desses produtos sugerindo e facilitando o recurso a certas sociedades que podem ser encarregadas dos mesmos.

Assinaturas