Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

8 de maio de 2025*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 143.º, n.º 1, alínea b) — Isenções na importação — Diretiva 2006/79/CE — Mercadorias objeto de pequenas remessas sem caráter comercial provenientes de países terceiros — Destinatário residente num Estado-Membro diferente do Estado-Membro de importação»

No processo C-405/24,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), por Decisão de 26 de março de 2024, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 11 de junho de 2024, no processo

L. s.c.

contra

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

sendo interveniente:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: S. Rodin, presidente de secção, O. Spineanu-Matei e N. Fenger (relator), juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, por M. Kowalewska, K. Nowicka e T. Tratkiewicz,

* Língua do processo: polaco.

– em representação do Governo Polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,

– em representação da Comissão Europeia, por Ł. Habiak e M. Herold, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 143.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2009/69/CE do Conselho, de 25 de junho de 2009 (JO 2009, L 175, p. 12) (a seguir «Diretiva 2006/112»), e do artigo 1.º da Diretiva 2006/79/CE do Conselho, de 5 de outubro de 2006, relativa às isenções fiscais aplicáveis na importação de mercadorias objeto de pequenas remessas sem caráter comercial provenientes de países terceiros (JO 2006, L 286, p. 15).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe L. s.c. ao Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Diretor Nacional da Informação Fiscal, Polónia) (a seguir «Autoridade Tributária») a respeito da legalidade de uma informação vinculativa datada de 22 de fevereiro de 2019.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 78/1035/CEE

3 O artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 78/1035/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1978, relativa às isenções fiscais aplicáveis à importação de mercadorias objeto de pequenas remessas sem caráter comercial provenientes de países terceiros (JO 1978, L 366, p. 34; EE 09 F1 p. 109), previa:

«As mercadorias que sejam objeto de pequenas remessas sem caráter comercial, expedidas de um país terceiro por um particular com destino a outro particular que se encontre num Estado-Membro, beneficiam, na importação, de uma isenção dos impostos sobre o volume de negócios e dos impostos sobre consumos específicos.»

Regulamento (CEE) n.º 918/83

4 O artigo 29.º, n.º 1, primeiro parágrafo, do Regulamento (CEE) n.º 918/83 do Conselho, de 28 de março de 1983, relativo ao estabelecimento do regime comunitário das franquias aduaneiras (JO 1983, L 105, p. 1; EE 02 F9 p. 276), dispunha:

«Sem prejuízo do disposto nos artigos 30.º e 31.º, são admitidas com franquia de direitos de importação as mercadorias que sejam objeto de pequenas remessas sem caráter comercial expedidas

de um país terceiro por um particular para um outro particular que se encontra no território aduaneiro da Comunidade [Económica Europeia].»

Diretiva 2006/79

5 O considerando 3 da Diretiva 2006/79 tem a seguinte redação:

«Para este efeito, por razões de ordem prática, os limites de aplicação de tal isenção deverão, na medida do possível, ser os mesmos que os previstos no regime comunitário de isenção aduaneira do Regulamento [n.º 918/83].»

6 O artigo 1.º desta diretiva dispõe:

«1. As mercadorias que sejam objeto de pequenas remessas sem caráter comercial, provenientes de um país terceiro por um particular com destino a outro particular que se encontre num Estado-Membro, beneficiam, na importação, de uma isenção dos impostos sobre o volume de negócios e dos impostos sobre consumos específicos.

2. Para efeitos do disposto no n.º 1, entende-se por "pequenas remessas sem caráter comercial", as remessas que, simultaneamente:

a) Tenham caráter ocasional;

b) Contenham exclusivamente mercadorias reservadas ao uso pessoal ou familiar dos destinatários, não devendo essas mercadorias traduzir, quer pela sua natureza, quer pela sua quantidade, qualquer preocupação de ordem comercial;

c) Sejam constituídas por mercadorias cujo valor global não exceda 45 [euros];

d) Sejam enviadas pelo expedidor ao destinatário sem qualquer tipo de pagamento.»

Diretiva 2006/112

7 O artigo 32.º da Diretiva 2006/112 prevê:

«Caso os bens sejam expedidos ou transportados pelo fornecedor, pelo adquirente ou por um terceiro, considera-se lugar da entrega o lugar onde se encontram os bens no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente.

Todavia, quando o lugar onde se inicia a expedição ou o transporte dos bens se situa num território terceiro ou num país terceiro, considera-se que o lugar da entrega efetuada pelo importador, designado ou reconhecido como devedor do imposto por força do disposto no artigo 201.º, e o lugar de eventuais entregas posteriores se situam no Estado-Membro de importação dos bens.»

8 O artigo 86.º, n.º 1, desta diretiva tem a seguinte redação:

«O valor tributável inclui os seguintes elementos, caso não estejam já incluídos:

[…]

b) As despesas acessórias, tais como despesas de comissão, de embalagem, de transporte e de seguro, verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens no território do Estado-Membro de importação, bem como as despesas decorrentes do transporte para outro lugar de destino no território da Comunidade, se este lugar for conhecido no momento em que ocorre o facto gerador do imposto.»

9 O artigo 143.º, n.º 1, da referida diretiva dispõe:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[…]

b) as importações definitivas de bens abrangidas pelas Diretivas […] [2006/79];

[…]»

10 Nos termos do artigo 163.º da Diretiva 2006/112:

«Quando a saída dos bens dos regimes ou situações referidos na presente secção der lugar a uma importação na aceção do artigo 61.º, o Estado-Membro de importação deve tomar as medidas necessárias para evitar a dupla tributação.»

Regulamento (CE) n.º 1186/2009

11 O artigo 25.º, n.º 1, primeiro parágrafo, do Regulamento (CE) n.º 1186/2009 do Conselho, de 16 de novembro de 2009, relativo ao estabelecimento do regime comunitário das franquias aduaneiras (JO 2009, L 324, p. 23), tem a seguinte redação:

«Sem prejuízo dos artigos 26.º e 27.º, são admitidas com franquia de direitos de importação as mercadorias que sejam objeto de remessas expedidas de um país terceiro por um particular para outro particular que se encontre no território aduaneiro da Comunidade, desde que se trate de importações sem caráter comercial.»

12 Nos termos do artigo 133.º, n.º 1, deste regulamento:

«É revogado o Regulamento (CEE) n.º 918/83, com a redação que lhe foi dada pelos atos enumerados no anexo V.»

Direito polaco

13 O artigo 2.º, ponto 1, da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços), de 11 de março de 2004 (Dz. U. de 2018, posição 2174), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Lei do IVA»), prevê:

«Para efeitos das disposições seguintes, entende-se por "território nacional" o território da República da Polónia, sob reserva do disposto no artigo 2a.»

14 O artigo 52.º, n.º 1, da Lei do IVA dispõe:

«Estão isentos de impostos à importação, sem prejuízo do disposto no n.º 2, as mercadorias contidas numa remessa expedida do território de um país terceiro por uma pessoa singular cuja destinatária seja uma pessoa singular residente em território nacional, desde que estejam reunidas cumulativamente as seguintes condições:

1. a quantidade e a natureza das mercadorias não indicam o seu destino comercial;

2. o destinatário não é obrigado a pagar taxas ao remetente pela receção da remessa;

3. as remessas são de caráter ocasional.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

15 A L. é uma sociedade que presta serviços de expedição e de desalfandegamento de mercadorias.

16 Esta sociedade apresentou à Autoridade Tributária um pedido de informação vinculativa que visava determinar se a importação, na Polónia, de mercadorias que são objeto de uma remessa entre particulares pode ser isenta do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) ao abrigo do artigo 52.º da Lei do IVA quando o destinatário dessa remessa se encontra num Estado-Membro diferente da República da Polónia.

17 Por informação vinculativa de 22 de fevereiro de 2019, a Autoridade Tributária considerou que a situação descrita pela L. no seu pedido não estava abrangida pela isenção prevista no artigo 52.º da Lei do IVA, uma vez que essa isenção não se aplica à importação, na Polónia, de mercadorias destinadas a um particular que se encontre num Estado-Membro diferente da República da Polónia.

18 A L. interpôs recurso dessa informação vinculativa para o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo do Voivodato de Varsóvia, Polónia).

19 Por Sentença de 12 de dezembro de 2019, este órgão jurisdicional negou provimento a esse recurso. Considerou que decorre tanto do artigo 143.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 como do artigo 52.º da Lei do IVA que a isenção de IVA em causa se aplica unicamente quando a remessa se destina a um particular residente no Estado-Membro em que as mercadorias são importadas.

20 A L. interpôs recurso de cassação dessa sentença para o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), que é o órgão jurisdicional de reenvio.

21 Este órgão jurisdicional considera que, à luz do Acórdão de 2 de julho de 2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417), a circunstância de as mercadorias importadas terem entrado no território da União Europeia num Estado-Membro diferente daquele em que se encontra o seu destinatário pode ser considerada irrelevante para a sua isenção de IVA. Por conseguinte, as remessas de mercadorias de valor insignificante expedidas de um país terceiro com destino a um particular que se encontra na União devem ser isentas.

22 No entanto, resulta de jurisprudência polaca que a isenção de IVA prevista no artigo 52.º da Lei do IVA não se aplica à importação de mercadorias destinadas a um particular residente no território de um Estado-Membro diferente da República da Polónia. Segundo esta jurisprudência, há que considerar que as disposições da Diretiva 2006/79 estabelecem uma distinção consoante o lugar de residência do destinatário final das mercadorias, uma vez que o lugar de importação visado é «um Estado-Membro». Assim, tanto a sujeição das mercadorias ao imposto sobre a importação como a isenção de IVA relativa a essa importação para pequenas remessas entre particulares sem caráter comercial estão ligadas ao lugar de residência do destinatário final das mercadorias.

23 Nestas condições, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«As disposições do artigo 143.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva [2006/112] e do artigo 1.º da Diretiva [2006/79], à luz do considerando 3 da Diretiva 2006/79 e do artigo 25.º do Regulamento [n.º 1186/2009], opõem-se a uma disposição como o artigo 52.º, n.º 1, da [Lei do IVA], segundo a qual a isenção de IVA não se aplica à importação de bens contidos numa remessa enviada do território de um Estado terceiro por uma pessoa singular cuja destinatária é uma pessoa singular residente no território de um Estado-Membro da União diferente do território do Estado em que a importação é efetuada?»

Quanto à questão prejudicial

24 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 143.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 e o artigo 1.º da Diretiva 2006/79 devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro que exclui do benefício da isenção de IVA prevista nestas disposições as pequenas remessas sem caráter comercial provenientes de um país terceiro, efetuadas por um particular, com destino a um particular residente noutro Estado-Membro.

25 Decorre do artigo 143.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 que os Estados-Membros isentam as importações definitivas de bens abrangidas, designadamente, pela Diretiva 2006/79.

26 O artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2006/79 prevê que as mercadorias que sejam objeto de pequenas remessas sem caráter comercial, provenientes de um país terceiro por um particular com destino a outro particular que se encontre num Estado-Membro, beneficiam, na importação, de uma isenção dos impostos sobre o volume de negócios e dos impostos sobre consumos específicos.

27 Para responder à questão submetida, há que determinar se a isenção de IVA prevista nestas disposições visa unicamente as remessas destinadas aos particulares residentes no Estado-Membro de importação ou se se aplica às remessas destinadas a particulares que se encontrem em qualquer Estado-Membro, incluindo um Estado-Membro diferente do de importação.

28 Em conformidade com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, para interpretar uma disposição do direito da União, importa ter em conta não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (v., neste sentido, Acórdão de 14 de maio de 2024, Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, n.º 72 e jurisprudência referida).

29 No que respeita, em primeiro lugar, à redação das disposições cuja interpretação é pedida pelo órgão jurisdicional de reenvio, importa salientar que o artigo 143.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 remete expressamente para as isenções de IVA previstas, designadamente, na Diretiva 2006/79.

30 O artigo 1.º, n.º 1, desta última diretiva precisa que a isenção que prevê visa as pequenas remessas sem caráter comercial destinadas a um particular que se encontre num Estado-Membro.

31 Importa salientar, a este respeito, que a versão polaca desta disposição utiliza o termo «Estado-Membro» sem outra precisão. Além disso, nomeadamente nas versões da referida disposição nas línguas espanhola, dinamarquesa, alemã, inglesa, francesa, italiana, neerlandesa, romena e sueca, este termo é precedido de um artigo indefinido.

32 Uma vez que o artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2006/79 não se refere a um Estado-Membro específico e não menciona, em especial, o Estado-Membro de importação, a redação desta disposição tende a indicar que a isenção de IVA que prevê visa as remessas destinadas a um particular que se encontre em qualquer um dos Estados-Membros.

33 No que respeita, em segundo lugar, ao contexto em que se inscrevem o artigo 143.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 e o artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2006/79, há que salientar, antes de mais, que a referência às remessas destinadas a um particular que se encontra num Estado-Membro já figurava tanto no artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 78/1035, que corresponde ao artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2006/79, como no artigo 1.º, n.º 1, da proposta de diretiva do Conselho relativa às isenções fiscais aplicáveis à importação de mercadorias objeto de pequenas remessas sem caráter comercial provenientes de países terceiros (JO 1975, C 18, p. 6; EE 09 F1 P. 109).

34 Ora, resulta dos trabalhos preparatórios da Diretiva 78/1035, que foi revogada e substituída pela Diretiva 2006/79, em conformidade com o artigo 6.º desta última diretiva, que o legislador da União não pretendeu sujeitar a aplicação da isenção de IVA das pequenas remessas sem caráter comercial a uma condição relativa a um local de destino específico da remessa em questão na União. Com efeito, decorre da exposição de motivos dessa proposta que o seu objeto era prever que as remessas de baixo valor enviadas por um particular que se encontre num país terceiro a outro particular que se encontre na União beneficiem de uma franquia fiscal na importação, desde que as mercadorias em questão preencham um certo número de condições.

35 Em seguida, o considerando 3 da Diretiva 2006/79 precisa que, por razões de ordem prática, os limites de aplicação de tal isenção de IVA na importação de pequenas remessas sem caráter comercial provenientes de países terceiros deverão, na medida do possível, ser os mesmos que os previstos para as franquias de direitos de importação pelo Regulamento n.º 918/83.

36 A este respeito, importa salientar que o artigo 29.º, n.º 1, deste regulamento, cujos termos foram, em substância, reproduzidos no artigo 25.º do Regulamento n.º 1186/2009, previa uma franquia de direitos de importação para as remessas com características análogas às das remessas referidas no artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 78/1035 e precisava que essa franquia se aplicava às remessas destinadas a um particular que se encontrasse no território aduaneiro da União, sem visar um Estado-Membro específico.

37 Por último, contrariamente ao artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2006/79, outras disposições da Diretiva 2006/112, como os artigos 32.º, 86.º e 163.º desta diretiva, mencionam expressamente o Estado-Membro de importação.

38 No que se refere, em terceiro lugar, à finalidade da isenção de IVA prevista no artigo 143.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 e no artigo 1.º da Diretiva 2006/79, resulta da exposição de motivos da proposta referida no n.º 34 do presente acórdão que a Diretiva 78/1035, que foi revogada e substituída pela Diretiva 2006/79, tinha por objetivo flexibilizar o regime aplicável às pequenas remessas sem caráter comercial provenientes de países terceiros entre particulares, revestindo essas remessas essencialmente um caráter afetivo, tendo apenas um valor reduzido e tendo já sido sujeitas, em princípio, a um imposto no país de expedição. Ora, nesta perspetiva, não existe nenhuma diferença entre as remessas de mercadorias sem caráter comercial provenientes de países terceiros, por um particular, com destino a outro particular, consoante o Estado-Membro de residência do destinatário da remessa.

39 Assim, decorre não só de uma interpretação literal mas também de uma interpretação contextual e teleológica do artigo 143.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 e do artigo 1.º da Diretiva 2006/79 que a isenção de IVA prevista nestas disposições se aplica independentemente da circunstância de o destinatário da remessa residir no Estado-Membro de importação ou noutro Estado-Membro.

40 Atendendo às considerações anteriores, há que responder à questão submetida que o artigo 143.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 e o artigo 1.º da Diretiva 2006/79 devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro que exclui do benefício da isenção de IVA prevista nestas disposições as pequenas remessas sem caráter comercial provenientes de um país terceiro, efetuadas por um particular, com destino a um particular residente noutro Estado-Membro.

Quanto às despesas

41 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 (Oitava Secção) declara:

O artigo 143.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2009/69/CE do Conselho, de 25 de junho de 2009, e o artigo 1.º da Diretiva 2006/79/CE do Conselho, de 5 de outubro de 2006, relativa às isenções fiscais aplicáveis na importação de mercadorias objeto de pequenas remessas sem caráter comercial provenientes de países terceiros,

devem ser interpretados no sentido de que:

se opõem à legislação de um Estado-Membro que exclui do benefício da isenção de imposto sobre o valor acrescentado prevista nestas disposições as pequenas remessas sem caráter comercial provenientes de um país terceiro, efetuadas por um particular, com destino a um particular residente noutro Estado-Membro.

Assinaturas