Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PRIIT PIKAMÄE
apresentadas em 26 de setembro de 2024 [1]

Processo C-596/23 [Pohjanri] [i]

B UG
sendo interveniente
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

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

«Reenvio prejudicial — Impostos especiais de consumo — Diretiva 2008/118/CE — Artigo 36.º — Aquisição em linha de produtos sujeitos a imposto especial de consumo noutro Estado-Membro — Produtos expedidos ou transportados, direta ou indiretamente, pelo vendedor ou por conta deste — Transporte por uma empresa transportadora recomendada pelo vendedor — Regulamentação nacional que considera que o vendedor é devedor dos impostos especiais de consumo exigíveis no Estado-Membro de destino»

1. No presente processo, o Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia, Finlândia) submete ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial relativo à 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 [2].

2. O Tribunal de Justiça terá a oportunidade de se pronunciar pela primeira vez sobre o alcance desta disposição da Diretiva 2008/118, ao esclarecer o grau de envolvimento do vendedor no transporte de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que permite identificar uma «venda à distância» e, assim, concluir que o vendedor é devedor dos impostos especiais de consumo no Estado-Membro de destino desses produtos.

[1] Língua original: francês.

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

[2] JO 2009, L 9, p. 12.

Quadro jurídico

Direito da União

3. No presente processo, são relevantes os artigos 32.º, 33.º, 34.º e 36.º da Diretiva 2008/118, bem como o artigo 33.º da Diretiva 2006/112/CE[3].

Direito finlandês

Quadro jurídico em vigor em 2020

4. A Diretiva 2008/118 foi transposta na Finlândia pela valmisteverotuslaki (182/2010) [Lei dos Impostos Especiais de Consumo (182/2010)] (a seguir «Lei dos Impostos Especiais de Consumo»). No presente processo, é aplicável a versão desta lei que vigorava em 2020.

5. Os princípios de determinação do imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas devido ao Estado e o montante deste imposto estão definidos na laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) [Lei relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (1471/1994)].

6. Por força do § 1, segundo parágrafo, da Lei dos Impostos Especiais de Consumo, esta lei aplica-se à cobrança de impostos especiais de consumo sobre, entre outros, o álcool e as bebidas alcoólicas, salvo disposição em contrário prevista numa lei em matéria de impostos especiais de consumo específica.

7. Nos termos do § 6, ponto 11, da referida lei, uma «venda à distância» para efeitos da mesma lei é 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, adquire 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.

8. Nos termos do § 6, ponto 12, da Lei dos Impostos Especiais de Consumo, um «vendedor à distância» é alguém que vende produtos destinados para a Finlândia segundo as modalidades previstas no ponto 11 deste parágrafo.

9. O § 72, primeiro parágrafo, dessa lei 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.

10. O § 74, primeiro parágrafo, da referida 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 mesma 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. Quem participar no transporte dos

[3] Diretiva do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

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.

11. Nos termos do § 79, primeiro parágrafo, da Lei dos Impostos Especiais de Consumo, são cobrados impostos especiais de consumo sobre os produtos vendidos na Finlândia através de vendas à distância. O segundo parágrafo desta disposição prevê que o vendedor à distância é devedor desses impostos. Se o vendedor à distância tiver um representante fiscal, será este o devedor dos referidos impostos em vez do vendedor à distância. O vendedor à distância é responsável pelos impostos especiais de consumo devidos pelo representante fiscal como se fosse uma dívida sua. Nos termos do terceiro parágrafo da referida disposição, os impostos especiais de consumo tornam-se exigíveis quando os produtos sujeitos a imposto especial de consumo são entregues na Finlândia. Os impostos especiais de consumo devem ser pagos de acordo com as disposições em vigor à data em que o produto é entregue na Finlândia.

Trabalhos legislativos preparatórios relativos ao § 74 da Lei dos Impostos Especiais de Consumo

12. A exposição de motivos que fundamenta a adoção do § 74 da Lei dos Impostos Especiais de Consumo, conforme resulta da proposta do Governo relativa à Lei dos Impostos Especiais de Consumo (HE 263/2009 vp, p. 46), tem a seguinte redação:

«Esta disposição regulará o caso em que um particular adquire, para seu uso pessoal, produtos sujeitos a imposto especial de consumo noutro Estado-Membro sem ser ao abrigo do § 72 ou através de uma venda à distância. Neste caso, os produtos não são levados pelo próprio particular para a Finlândia, mas sim transportados por outro particular ou por um operador profissional. Isto significa que um particular pode comprar, por exemplo, através da Internet, produtos provenientes de outro Estado-Membro e assegurar ele próprio o transporte desses produtos para a Finlândia, sem que o vendedor ou outra pessoa por conta deste participe na organização do transporte.

[…]

Os produtos são tributados independentemente de serem importados para a Finlândia por um operador profissional — por exemplo, uma empresa transportadora ou um serviço postal — ou por outro particular. A principal diferença em relação à venda à distância é o facto de o vendedor ou uma pessoa que atua por conta deste não poder, de forma alguma, participar no transporte dos produtos ou na organização do transporte. Em contrapartida, por exemplo, se o vendedor, no seu sítio Web, dá instruções ao comprador para recorrer a determinadas empresas transportadoras, estamos perante uma venda à distância, caso em que o vendedor à distância ou o seu representante fiscal são devedores dos impostos especiais de consumo no Estado-Membro de destino.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13. A empresa B UG explorou um sítio Internet, também disponível em língua finlandesa, através do qual os clientes podiam comprar numa loja virtual diversas marcas de bebidas com maior ou menor teor de álcool.

14. Em 20 de abril de 2020, as autoridades aduaneiras apreenderam na Finlândia um lote composto por várias bebidas alcoólicas, que a B UG tinha expedido da Alemanha para a Finlândia, e que tinha como destinatário um particular. Os produtos expedidos foram apreendidos ao abrigo do § 103 da Lei dos Impostos Especiais de Consumo a fim de verificar se as disposições desta lei tinham sido aplicadas à importação destas bebidas.

15. A Administração Fiscal pediu ao comprador que tinha feito a encomenda no sítio Internet da B UG que lhe prestasse informações sobre o processo de encomenda e a organização do transporte.

16. Segundo as declarações prestadas por este particular em 25 de junho de 2020, quando da encomenda na loja virtual da B UG, foram exibidos anúncios relativos ao serviço de transporte das empresas X, Y e Z. Assim, o peso da encomenda e o preço dos custos de envio eram atualizados à medida que eram acrescentados novos artigos no cesto. Após o pagamento da encomenda de bebidas alcoólicas, surgiu no sítio Internet da B UG uma mensagem relativa à organização do transporte. De acordo com o particular, esta mensagem continha hiperligações que remetiam diretamente para os sítios Internet dos operadores de transporte. O particular escolheu a empresa X para transportar a sua encomenda. Ao selecionar a hiperligação «X», foi redirecionado para o sítio Internet da empresa X. Nesse sítio, forneceu os seus dados, mas não deu nenhuma indicação relativa à sua encomenda, como, por exemplo, o número da mesma. O particular pagou os custos de envio diretamente à empresa X no sítio Internet da mesma.

17. Com base nos seus argumentos, a Administração Fiscal realizou uma captura de ecrã datada de 16 de junho de 2020 que continha instruções relativas às modalidades de entrega que figuravam no sítio Internet da B UG e uma captura de ecrã datada de 24 de junho de 2020 que continha as condições de entrega que figuravam neste sítio. Destas capturas resulta que não é a própria B UG que organiza o transporte dos produtos, dando, contudo, aos seus clientes a possibilidade de levantarem a encomenda ou de escolherem uma transportadora, e que o sítio Internet da B UG mencionava algumas transportadoras como possíveis opções. Além disso, as referidas capturas revelam que a empresa informou os seus clientes de que eram responsáveis pelo pagamento dos impostos na Finlândia.

18. Por Decisão de 21 de agosto de 2020, a Administração Fiscal notificou a B UG da liquidação do imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas e de uma coima fiscal no montante total de 1 645,83 euros, a título das bebidas alcoólicas que tinha apreendido no dia anterior. Considerou que esta empresa 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 empresa agira na qualidade de vendedor à distância e era devedora dos impostos especiais de consumo na Finlândia.

19. A B UG apresentou uma reclamação contra a decisão de liquidação do imposto junto da Administração Fiscal. Por decisão de 1 de junho de 2021, a Administração Fiscal indeferiu esta reclamação.

20. A B UG intentou uma ação no Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia) que tinha por objeto a decisão da Administração Fiscal de 1 de junho de 2021. Nesse âmbito, pediu que a decisão da Administração Fiscal fosse anulada e que a obrigação de pagamento de todos os impostos sobre o álcool e as bebidas alcoólicas que lhe tinham sido aplicados fosse declarada extinta.

21. O Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia) pretende saber se a B UG participou no transporte das bebidas alcoólicas que vendeu no seu sítio Internet a fim de dever ser considerada devedora dos impostos especiais de consumo na Finlândia enquanto vendedor à distância destas bebidas alcoólicas. Esclarece que o particular que adquiriu estes produtos na Alemanha o fez à B UG para uso pessoal e que pagou os custos de envio destes produtos diretamente à empresa transportadora.

22. De acordo com aquele órgão jurisdicional, a jurisprudência do Tribunal de Justiça não permite responder à questão de saber 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.

23. O referido órgão jurisdicional considera que no presente processo é necessário verificar, em particular, se a B UG participou no transporte dos produtos para outro Estado-Membro direta ou indiretamente na aceção do artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118, tendo presente que o sítio Internet desta empresa menciona várias empresas transportadoras e fornece informações sobre os custos de envio a cargo dos compradores. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio observa que o sítio Internet do vendedor continha uma hiperligação para o sítio Internet das empresas transportadoras e que, selecionando essa hiperligação, eram transmitidas automaticamente informações sobre os produtos a transportar para este sítio Internet a partir do sítio do vendedor.

24. 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 do direito nacional, 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 Web, 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 Web do vendedor recomendava determinadas empresas transportadoras e apresentava 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 Web do vendedor um contrato separado para o transporte dos produtos deve ser considerado pertinente para a apreciação desta questão?»

Análise

Quanto ao âmbito das questões prejudiciais

25. Importa começar por sublinhar que a segunda questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio tem por objeto a interpretação do artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118 atendendo aos factos do caso em apreço, ao passo que a primeira questão, de âmbito mais restrito, parece incidir sobre a compatibilidade da interpretação do § 74 da Lei dos Impostos Especiais de Consumo, conforme figura na proposta de lei do Governo Finlandês, com este artigo 36.º, n.º 1, tendo presente que aquela disposição transpõe este artigo para o direito nacional.

26. Uma vez que estas duas questões encerram na prática a mesma questão quanto ao âmbito do artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118, nomeadamente da expressão «expedidos ou transportados para outro Estado-Membro, direta ou indiretamente, pelo vendedor ou por conta deste», considero que as mesmas podem ser analisadas conjuntamente.

Quanto ao mérito

27. A Diretiva 2008/118 tem como objetivo garantir o correto funcionamento do mercado interno através da livre circulação de mercadorias sujeitas a impostos especiais de consumo na União Europeia. Para o efeito, esta diretiva exige uma harmonização das legislações nacionais que regulam este tipo de impostos a fim de assegurar que o conceito de «exigibilidade» do imposto especial de consumo e as respetivas condições são uniformes em todos os Estados-Membros [4].

28. O regime geral dos impostos especiais de consumo instituído por esta diretiva aplica-se apenas aos produtos elencados no seu artigo 1.º, n.º 1, entre os quais figuram as bebidas alcoólicas.

29. A eficácia deste regime exige que a sujeição ao imposto especial de consumo ocorra no momento em que um desses produtos surge no mercado interno, ao passo que a exigibilidade do imposto especial de consumo deve situar-se o mais próxima possível do consumidor final.

30. O legislador da União traduziu estas exigências da seguinte forma. O artigo 2.º da Diretiva 2008/118 prevê que o facto tributável do imposto especial de consumo é constituído pelo fabrico ou pela importação dos referidos produtos no território da União. O artigo 7.º, n.º 1, desta diretiva estabelece a regra geral de que o imposto especial de consumo se torna exigível no momento e no Estado-Membro da introdução no consumo [5], e o artigo 9.º, primeiro parágrafo, da referida diretiva especifica que as condições de exigibilidade e a taxa do imposto especial de consumo aplicáveis são as vigentes na data em que o mesmo se torna exigível no Estado-Membro em que é efetuada a introdução no consumo.

[4] V., nomeadamente, considerando 8 da Diretiva 2008/118.

[5] O artigo 7.º, n.º 2, da Diretiva 2008/18 define o conceito de «introdução no consumo» do seguinte modo: «a) [a] saída, mesmo irregular, de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo de um regime de suspensão do imposto; b) [a] detenção fora de um regime de suspensão do imposto de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo caso o imposto especial de consumo não tenha sido cobrado em conformidade com as disposições comunitárias e a legislação nacional aplicáveis; c) [a] produção, mesmo irregular, de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo fora de um regime de suspensão do imposto; d) [a] importação, mesmo irregular, de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, a menos que esses produtos sejam colocados, imediatamente após a importação, num regime de suspensão do imposto».

31. As disposições do capítulo V da Diretiva 2008/118 («Circulação e tributação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo após a introdução no consumo») dizem respeito a situações em que, na sequência da introdução no consumo de um produto sujeito ao imposto especial de consumo e do pagamento do mesmo, esse produto circulou na União. 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.

32. Enquanto o artigo 32.º da Diretiva 2008/118 dispõe que o imposto especial de consumo é exigível apenas no Estado-Membro em que os produtos foram adquiridos por particulares para seu uso pessoal e transportados pelos próprios para outro Estado-Membro, os artigos 33.º e 36.º desta diretiva preveem derrogações à regra geral do artigo 7.º da referida diretiva na medida em que estabelecem que os impostos especiais de consumo relativos a um produto já introduzido no consumo são exigíveis num momento *posterior* ao da introdução no consumo.

33. O artigo 33.º da Diretiva 2008/118 prevê que, se os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que tenham já sido introduzidos no consumo num Estado-Membro forem detidos para fins comerciais noutro Estado-Membro a fim de aí serem entregues ou utilizados, ficam sujeitos ao imposto especial de consumo, tornando-se este imposto exigível nesse outro Estado-Membro. Neste caso, o devedor deste imposto é a pessoa que efetua a entrega ou que detém os produtos destinados a ser entregues, ou a quem são entregues os produtos no outro Estado-Membro.

34. O artigo 36.º desta diretiva, cuja interpretação é pedida no presente processo, diz respeito à venda à distância e prevê que 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 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. Neste caso, o devedor do imposto especial de consumo é o vendedor.

35. O artigo 32.º da Diretiva 2008/118 não é aplicável no presente caso. Com efeito, embora seja facto assente que o particular que adquiriu os produtos em causa o fez para uso pessoal, é igualmente ponto assente que estes produtos não foram transportados da Alemanha para a Finlândia pelo próprio [6].

36. O órgão jurisdicional de reenvio é chamado a determinar se o lote de bebidas alcoólicas apreendido pelas autoridades aduaneiras finlandesas foi objeto de uma «venda à distância» na aceção do artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118, caso em que a B UG teria de pagar os impostos especiais de consumo e a coima fiscal resultantes da decisão de liquidação do imposto adotada pela Administração Fiscal finlandesa em 21 de agosto de 2020. Se não for este o caso, tratar-se-á necessariamente de uma compra à distância, abrangida pelo artigo 33.º dessa diretiva, pelo que serão os clientes da B UG, e não esta empresa, os devedores dos impostos especiais de consumo em questão.

37. Por conseguinte, como deve ser interpretada a expressão «expedidos ou transportados para outro Estado-Membro, direta ou indiretamente, pelo vendedor ou por conta deste» e, nomeadamente, a intervenção *indireta* do vendedor?

[6] V., a este respeito, Acórdão de 23 de novembro de 2006, Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733).

38. A redação do artigo 36.º da Diretiva 2008/118 não fornece elementos que permitam esclarecer semelhante questão e até à data o Tribunal de Justiça não foi chamado a pronunciar-se sobre a mesma.

39. Importa salientar, todavia, que, no Acórdão de 2 de abril de 1998, EMU Tabac e o. (C-296/95, EU:C:1998:152), o Tribunal de Justiça estabeleceu os princípios fundamentais de interpretação desta disposição [7].

40. Os factos subjacentes ao processo que deu origem a esse acórdão eram relativos a MLB, uma sociedade com sede no Reino Unido, que angariava e despachava encomendas de cigarros e de tabaco feitas por particulares residentes no Reino Unido. A MLB adquiria estes produtos à EMU, uma sociedade com sede no Luxemburgo e que pertencia ao mesmo grupo, e importava-os para o Reino Unido por intermédio de um transportador privado em nome e por conta desses particulares, mediante a cobrança de uma comissão.

41. No seu acórdão, o Tribunal de Justiça considerou que essa situação constituía uma venda à distância, e não uma aquisição por particulares, porque, primeiro, a MLB (e não os particulares que representava) tomava a iniciativa quanto às encomendas feitas ao vendedor e suportava os riscos inerentes à evolução das taxas de câmbio, e, segundo, a EMU e a MLB faziam parte da mesma entidade económica.

42. Esta conclusão explica-se, segundo o Tribunal de Justiça, pelo facto de o artigo 10, n.º 2, da Diretiva 92/12 «[ter sido] redigido de modo a abranger não apenas a hipótese do transporte ou da expedição pelo próprio vendedor, mas também, e de um modo muito mais amplo, todas as hipóteses de expedição ou de transporte por conta do vendedor», e de «a fórmula utilizada nesta disposição revela[r] claramente que o legislador comunitário está mais interessado na natureza objetiva das transações do que na forma jurídica que lhes seja dada» [8].

43. Daqui decorre simultaneamente que à expressão «expedidos ou transportados para outro Estado-Membro, direta ou indiretamente, pelo vendedor ou por conta deste» deve ser conferido um alcance amplo e que a interpretação da mesma deve refletir a realidade económica da transação em análise, independentemente de qualquer formalismo. No entanto, esta conclusão é apenas o ponto de partida do esforço exegético requerido pelo órgão jurisdicional de reenvio.

44. Como auxiliar interpretativo, a Comissão Europeia propõe, nas suas observações escritas, que o Acórdão KrakVet Marek Batko seja aplicado por analogia [9].

45. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça pronunciou-se, no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), sobre a interpretação de uma disposição muito semelhante ao artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118, isto é, o artigo 33.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112. Este artigo prevê que o lugar de entrega de bens «expedidos ou transportados, pelo fornecedor ou por sua conta», a

[7] Nesse processo, o Tribunal de Justiça foi questionado a respeito da interpretação do artigo 10.º, n.º 1, 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), e não do artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118. Contudo, embora esta última diretiva, que é a única aplicável *ratione temporis* no processo principal, tenha revogado e substituído a Diretiva 92/12 com efeitos a partir de 1 de abril de 2010, decorre da redação do artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118 e do artigo 10.º, n.º 1, da Diretiva 92/12 que o teor destas disposições não apresenta diferenças substanciais. Por conseguinte, decorre do que precede que a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a esta última disposição continua a ser aplicável no que diz respeito ao artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118. V., neste sentido, Acórdão de 5 de março de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 34).

[8] Acórdão de 2 de abril de 1998, EMU Tabac e o. (C-296/95, EU:C:1998:152, n.ºs 45 e 46).

[9] Acórdão de 18 de junho de 2020 (C-276/18, a seguir «Acórdão KrakVet», EU:C:2020:485, n.ºs 61 a 63).

partir de um Estado-Membro que não seja o de chegada da expedição ou do transporte, é o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente, desde que estejam reunidas determinadas condições.

46. O órgão jurisdicional de reenvio apresenta a hipótese em que produtos vendidos por um fornecedor estabelecido num Estado-Membro a compradores que residem noutro Estado-Membro são enviados para estes últimos por uma empresa recomendada por esse fornecedor, mas com a qual os compradores são livres de contratar para efeitos desse envio. Devem estes produtos ser considerados expedidos ou transportados «pelo fornecedor ou por sua conta»?

47. A tomada em consideração da realidade económica e comercial, que constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA, leva a concluir, segundo o Tribunal de Justiça, que os bens são expedidos ou transportados por conta do fornecedor quando este, e não o cliente, decide efetivamente de que forma é que esses bens devem ser expedidos ou transportados. Por conseguinte, o papel do fornecedor deve ser «*preponderante* no que diz respeito à iniciativa e à organização das etapas essenciais da expedição ou do transporte dos bens» [10].

48. Em seguida, o Tribunal de Justiça expôs quatro critérios que permitem verificar se é esse o caso.

49. Primeiro, há que ter em conta a importância de que se reveste a questão do envio desses bens para os adquirentes atendendo às práticas comerciais que caracterizam a atividade exercida pelo fornecedor em causa. Segundo, há que determinar a quem podem ser imputadas as escolhas relativas às modalidades da expedição ou do transporte dos bens em causa. A expedição ou o transporte dos bens por conta do fornecedor dos mesmos pode ser identificada se os adquirentes apenas consentissem as escolhas efetuadas pelo fornecedor, respeitantes quer à designação da empresa encarregada do envio dos bens em causa, quer às modalidades segundo as quais esses bens foram expedidos ou transportados. Esta conclusão pode basear-se, nomeadamente, em elementos como o leque reduzido de empresas recomendadas pelo fornecedor para efeitos do referido envio. Terceiro, surge a questão de saber se é o fornecedor ou o adquirente o responsável pela assunção do risco relacionado com a expedição e a entrega dos bens em causa. Quarto, há que apreciar as modalidades de pagamento relativas tanto à entrega desses bens como à sua expedição ou ao seu transporte. Uma transação financeira única para a aquisição, a expedição e o transporte dos referidos bens constitui um indício do envolvimento relevante do fornecedor no respetivo envio [11].

50. Em meu entender, faltam premissas necessárias a uma aplicação por analogia, no presente processo, dos critérios enunciados no Acórdão KrakVet, como a Comissão preconizou nas suas observações escritas.

51. Embora não tenha nenhuma hesitação em aceitar que as disposições de direito derivado relativas aos impostos especiais de consumo e as correspondentes disposições relativas ao IVA podem requerer a mesma interpretação, tal não me parece justificado no presente caso, atendendo ao teor do artigo 33.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, na versão analisada no Acórdão KrakVet, e do artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118. Com efeito, ainda que resulte deste último artigo que uma intervenção indireta do vendedor na expedição ou transporte dos bens em causa é suficiente para que exista uma «venda à distância», esta mesma intervenção não é uma

[10] Acórdão KrakVet, n.º 63 (o sublinhado é meu).

[11] Acórdão KrakVet, n.ºs 69 a 78.

condição necessária para que se verifique uma «venda à distância intracomunitária de bens» na aceção desse artigo 33.º, n.º 1, antes da alteração introduzida na Diretiva 2006/112 pelo artigo 2.º da Diretiva (UE) 2017/2455 [12].

52. Conforme o Tribunal de Justiça salientou no Acórdão KrakVet, esta alteração, segundo a qual os bens devem ser considerados «expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta» mesmo que o fornecedor intervenha *indiretamente* no respetivo transporte ou expedição, não é, todavia, aplicável *ratione temporis* ao litígio no processo principal [13].

53. Daqui resulta que os critérios estabelecidos pelo Tribunal de Justiça naquele acórdão não podem ser utilizados no presente caso, visto que foram concebidos para interpretar o artigo 33.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 *na sua versão anterior à alteração introduzida pela Diretiva 2017/2455*.

54. Em contrapartida, os elementos de interpretação do artigo 33.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, *na versão que resulta dessa mesma alteração*, podem, na minha opinião, servir para definir o âmbito do artigo 36.º da Diretiva 2008/118 através de um raciocínio por analogia.

55. Entre esses elementos, há que ter em conta o artigo 5.º-A, primeiro parágrafo, do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [14], que foi aditado a este regulamento precisamente para clarificar e definir o critério da intervenção indireta em matéria de IVA [15].

56. Esta disposição prevê as situações em que se considera que os bens foram expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta, incluindo se este intervier indiretamente na expedição ou transporte destes bens. As três primeiras situações são aquelas em que (i) a expedição ou o transporte dos bens é subcontratada pelo fornecedor a um terceiro que entrega os bens ao adquirente; (ii) a expedição ou o transporte dos bens é efetuada por um terceiro, mas o fornecedor assume a responsabilidade total ou parcial pela entrega dos bens ao adquirente, e (iii) o fornecedor fatura e cobra as despesas de transporte ao adquirente, repercutindo-as depois num terceiro que organiza a expedição ou o transporte dos bens. A quarta situação, que me parece ser particularmente relevante para responder às questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, é aquela em que «[o fornecedor promove], por qualquer meio, os serviços de entrega de um terceiro ao adquirente, [põe] em contacto o adquirente e um terceiro ou [fornece] a um terceiro as informações necessárias para a entrega dos bens ao consumidor».

57. Assim, o legislador da União incorporou no referido regulamento as Orientações do Comité do IVA respeitantes à interpretação da expressão «expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta» para efeitos de aplicação do artigo 33.º da Diretiva 2006/112. Como resulta do Documento de Trabalho n.º 855 relativo à aplicação das disposições em matéria de IVA às vendas

[12] Diretiva do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens (JO 2017, L 348, p.7).

[13] Acórdão KrakVet, n.ºs 55 e 56. V., também, conclusões da advogada-geral E. Sharpston no processo KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81, n.º 99), segundo as quais foi efetivamente introduzida pela Diretiva 2017/2455 «uma alteração e […] esta *não* representa a interpretação que, em todo o caso, deveria ter sido dada ao texto existente».

[14] JO 2011, L 77, p. 1.

[15] V. considerando 4 do Regulamento de Execução (UE) 2019/2026 do Conselho, de 21 de novembro de 2019, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita às entregas de bens ou prestações de serviços facilitadas por interfaces eletrónicas e aos regimes especiais aplicáveis aos sujeitos passivos que prestem serviços a pessoas que não sejam sujeitos passivos, e efetuem vendas à distância de bens e determinadas entregas internas de bens (JO 2019, L 313, p. 14).

à distância [16], estas orientações foram fornecidas a pedido das autoridades tributárias do Reino Unido e da Bélgica, as quais verificaram que determinadas sociedades celebravam acordos comerciais com o intuito de separar a entrega dos bens do seu transporte e envio para evitar que o IVA fosse declarado e pago no Estado-Membro de destino dos bens. A leitura sugerida pelo referido Comité traduz a necessidade de combater as *práticas abusivas* ou, mais concretamente, as transações que resultem na obtenção de uma vantagem de natureza fiscal, ou seja, a aplicação da taxa do imposto especial de consumo previsivelmente menos elevada do Estado de expedição dos bens em causa ou a não aplicação dos impostos especiais de consumo devido à qualificação da transação como compra à distância, e que colidem com o objetivo prosseguido pelas disposições relevantes, isto é, o de evitar as distorções da concorrência geradas pela aplicação do princípio do Estado de origem às operações transfronteiriças.

58. Inspirada pela necessidade de combater as práticas abusivas, esta interpretação extensiva levou a uma redução do grau de envolvimento necessário para que a expedição ou o transporte de bens seja imputável ao fornecedor. Por outras palavras, promover, por qualquer meio, os serviços de entrega de um terceiro ao adquirente, pôr em contacto o adquirente e um terceiro ou fornecer a um terceiro as informações necessárias para a entrega dos bens ao adquirente é suficiente para concluir que os bens são expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por conta deste.

59. A meu ver, deve ser conferido o mesmo alcance à 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.

60. A interpretação por analogia que proponho é possível pelo facto de o artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118 exprimir a *mesma regra de sujeição a imposto* que a que decorre do artigo 33.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 (o vendedor é responsável pelo pagamento dos impostos especiais de consumo no Estado-Membro de destino dos bens em caso de venda à distância) e de ter o *mesmo teor* que o artigo 33.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 tendo em conta a versão deste último que é posterior à alteração introduzida pela Diretiva 2017/2455. Além disso, esta interpretação afigura-se justificada atendendo ao facto de a Diretiva 2008/118 partilhar com a Diretiva 2006/112 o objetivo de combater eventuais abusos, tendo o Tribunal de Justiça reconhecido repetidamente que essa luta, conjuntamente com a luta contra a fraude e a evasão fiscal, está abrangida pela dimensão teleológica da Diretiva 2008/118, conforme resulta do artigo 11.º, primeiro parágrafo, e do artigo 39.º, n.º 3, primeiro parágrafo, bem como do considerando 31 da mesma [17].

61. Daqui resulta que uma intervenção indireta na aceção do artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118 ocorre, nomeadamente, quando o vendedor age a fim de *orientar* a opção do adquirente quanto à empresa responsável pela expedição e/ou pelo transporte dos produtos em causa. Nesse caso, há que concluir que o vendedor é devedor dos impostos especiais de consumo no Estado-Membro de destino desses produtos.

62. No presente caso, resulta da decisão de reenvio que o sítio Internet da B UG, no qual as bebidas alcoólicas foram vendidas a compradores estabelecidos na Finlândia, recomenda determinadas empresas transportadoras. Além disso, o mesmo sítio Internet apresenta

[16] Documento taxud.c.1(2015)2158321.

[17] No que respeita à Diretiva 2008/118, v., nomeadamente, Acórdão de 21 de dezembro de 2023, CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, n.º 39 e jurisprudência referida). Quanto à Diretiva 2006/112, v. Acórdão de 7 de março de 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, n.º 33 e jurisprudência referida).

informações sobre os custos de envio a suportar pelo comprador que tenha optado por uma dessas empresas, e contém uma hiperligação para o sítio Internet de cada uma delas para o qual, assim que o comprador seleciona essa hiperligação, são transmitidas informações sobre os produtos a transportar sem que este intervenha posteriormente.

63. Tendo em conta estas informações e sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, é possível considerar, a meu ver, que foi a B UG quem transportou indiretamente as bebidas alcoólicas em causa para a Finlândia, na aceção do artigo 36.º da Diretiva 2008/118, pelo que esta empresa é devedora dos impostos especiais de consumo neste Estado-Membro.

64. Esta é, aliás, a única interpretação conforme à realidade económica e comercial, uma vez que, em circunstâncias como as do caso em apreço, a possibilidade de os clientes escolherem uma empresa transportadora diferente das recomendadas no sítio Internet pelo vendedor é, quando muito, remota e puramente hipotética.

65. Uma vez que esta interpretação implica necessariamente «levantar o véu» da forma jurídica da transação, a fim de evitar eventuais abusos de direito [18], é evidente que a celebração pelo comprador de dois contratos separados, com o vendedor e com a empresa transportadora, não é relevante para determinar se os produtos em causa devem ser considerados expedidos ou transportados indiretamente pelo vendedor ou por conta deste.

66. Por último, importa esclarecer que o argumento apresentado pela B UG nas suas observações escritas, baseado na proposta da Comissão relativa à Diretiva 2008/118 [19], não é suscetível de pôr em causa a conclusão a que cheguei.

67. Mais precisamente, a B UG referiu que, segundo a proposta de diretiva relativa aos impostos especiais de consumo, a disposição que tem por objeto a venda à distância «prevê os procedimentos aplicáveis às vendas efetuadas por operadores comerciais que assumem a responsabilidade, direta ou indiretamente, pelo transporte de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo para particulares estabelecidos noutro Estado-Membro». Esta formulação significa que o vendedor deve ser considerado *responsável* pelo transporte dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo para que a regra consagrada no artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118 seja aplicável.

68. Na realidade, considero que esta formulação resulta apenas da vontade do legislador da União de dar um maior destaque a um dos elementos que distingue a venda à distância da compra à distância, como confirma um relatório publicado no âmbito do processo legislativo que levou à adoção da Diretiva 2008/118 [20], e não da vontade de subordinar a aplicação deste artigo 36.º, n.º 1, à existência de uma forma de responsabilidade, designadamente civil, do vendedor.

69. Tendo em conta o que precede, considero que o artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118 deve ser lido no sentido de que 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 este último é devedor dos impostos especiais de

[18] V., neste sentido, as conclusões do advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer no processo EMU Tabac e o. (C-296/95, EU:C:1997:203, n.º 88).

[19] Proposta de diretiva do Conselho relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo (COM/2008/0078 final).

[20] Relatório da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu sobre a aplicação dos artigos 7.º a 10.º da Diretiva 92/12/CEE (apresentado em conformidade com o disposto no artigo 27.º da Diretiva 92/12/CEE) (COM/2004/0227 final).

consumo nesse outro Estado-Membro, nomeadamente quando o vendedor age a fim de orientar a escolha do comprador quanto à empresa responsável pelo transporte dos produtos em causa, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar. A este respeito, constituem elementos relevantes, nomeadamente, o facto de o sítio Internet do vendedor recomendar uma ou várias empresas transportadoras específicas, fornecer informações sobre os custos de envio a suportar pelo comprador que optou por uma destas empresas, e conter uma hiperligação para o sítio Internet de cada uma delas para o qual, uma vez selecionada essa hiperligação, são transmitidas informações sobre os produtos a transportar sem intervenção posterior do comprador. Em contrapartida, o facto de o comprador celebrar dois contratos separados, com o vendedor e com a empresa transportadora, respetivamente, não é um elemento relevante para efeitos da referida apreciação.

Conclusão

70. À luz das considerações que precedem, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais submetidas pelo Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia, Finlândia) do seguinte modo:

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:

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 este último é devedor dos impostos especiais de consumo nesse outro Estado-Membro, nomeadamente quando o vendedor age a fim de orientar a escolha do comprador quanto à empresa responsável pela expedição e/ou pelo transporte dos produtos em causa, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar tendo em conta todos os elementos do litígio no processo principal.