

Processo C-596/23 [Pohjanri] ⁱ**Pedido de decisão prejudicial****Data de entrada:**

26 de setembro de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:

Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia, Finlândia)

Data da decisão de reenvio:

26 de setembro de 2023

Demandante:

B UG

Outro interveniente:

Veronsaajien oikeudenvaltvontayksikkö (Serviço da Administração Fiscal de Garantia dos Direitos dos Destinatários das Receitas Fiscais, Finlândia)

**HELSINGIN
HALLINTO-OIKEUS****DECISÃO INTERLOCUTÓRIA***[Omissis]*de 26 de setembro de 2023 *[omissis]***Objeto do processo**

Pedido de decisão prejudicial apresentado ao Tribunal de Justiça da União Europeia nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

Demandante

B UG

Outro interveniente

Veronsaajien oikeudenvaltvontayksikkö (Serviço da Administração Fiscal de Garantia dos Direitos dos

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

Destinatários das Receitas Fiscais, Finlândia)

Decisão impugnada

Notificação da liquidação do imposto especial de consumo,
emitida pela Administração Fiscal em 1 de junho de 2021

[omissis]

Contexto das questões

- 1 A questão a decidir no processo principal pendente no Hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo), respeitante ao imposto especial sobre o consumo de bebidas alcoólicas, consiste em saber se a Administração Fiscal tinha o direito de cobrar a uma empresa estabelecida na Alemanha impostos sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, assim como um imposto suplementar, com o fundamento de que, enquanto vendedora à distância, a empresa era devedora do imposto na Finlândia por ter participado na organização do transporte das bebidas alcoólicas vendidas através do seu sítio Web.
- 2 No âmbito do processo, é necessário avaliar se a condição estabelecida nos trabalhos preparatórios nacionais, segundo a qual o vendedor fica sujeito ao pagamento do imposto especial de consumo sobre as vendas à distância se, no seu sítio Web, der instruções ao comprador para recorrer a uma empresa transportadora específica, é incompatível com a 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. O processo diz respeito, nomeadamente, à interpretação do artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118.

Objeto do processo e factos relevantes

- 3 A empresa B UG, estabelecida na Alemanha (a seguir «empresa»), explorava um sítio Web designado *[omissis]*, através do qual os clientes podiam adquirir numa loja virtual bebidas alcoólicas leves e fortes de várias marcas. O sítio Web permitia escolher o idioma finlandês *[omissis]*.
- 4 Em 20 de abril de 2020, as autoridades aduaneiras finlandesas apreenderam uma remessa de bebidas alcoólicas destinada ao particular A, que a empresa tinha expedido da Alemanha para a Finlândia e que continha diferentes bebidas alcoólicas. A remessa foi apreendida ao abrigo do § 103 da *almisteverotuslaki* (Lei dos Impostos Especiais de Consumo), a fim de verificar se a importação das bebidas alcoólicas se tinha processado em conformidade com as disposições desta lei.

- 5 A Administração Fiscal pediu a A, o comprador que fez a encomenda no sítio Web da empresa, que lhe prestasse informações sobre o processo de encomenda e a organização do transporte. Segundo declarações prestadas por A em 25 de junho de 2020, quando efetuou a encomenda na loja virtual da empresa, foi-lhe apresentada publicidade aos serviços de transporte das empresas X, Y e Z. Durante o processo de encomenda no sítio Web da empresa, o peso da encomenda e o preço do transporte eram atualizados sempre que adicionava produtos ao carrinho de compras. Depois de ter pago a encomenda de bebidas alcoólicas, surgiu no sítio Web uma mensagem a solicitar que organizasse o transporte e, segundo A, a página continha hiperligações diretas para os sítios Web dos operadores de transporte. Para o transporte da sua encomenda, A escolheu a empresa X. Ao clicar na hiperligação «X», A foi diretamente redirecionado para o sítio Web da empresa X, onde A introduziu, efetivamente, os seus dados de contacto, mas não teve de fornecer nenhuma informação sobre a sua encomenda, nomeadamente o número de referência. A pagou os custos de envio diretamente a X, no sítio Web desta empresa.
- 6 A Administração Fiscal apresentou uma captura de ecrã do sítio Web da B UG, datada de 16 de junho de 2020, com explicações sobre as modalidades de entrega [omissis]. Entre outros aspetos, estas especificavam o seguinte:

«Tipo de entrega

O transporte para a Finlândia fica a cargo do cliente. Introduza os dados da sua morada. Em seguida, receberá informações adicionais sobre a organização do transporte. Recomendamos as empresas transportadoras seguintes:

X a partir de 26,00 euros.»

- 7 Além disso, a Administração Fiscal apresentou uma captura de ecrã, datada de 24 de junho de 2020, com as condições de entrega que constavam do sítio Web da empresa, onde pode ler-se, nomeadamente, o seguinte:

«Condições de entrega

Todos os nossos produtos vendidos na Alemanha são entregues à porta do armazém.

O transporte não é organizado por nós, mas é da responsabilidade do cliente. Pode, por exemplo, recorrer aos serviços da empresa X. Depois de adicionar os produtos encomendados ao carrinho de compras, a calculadora de custos de envio da empresa X indicará o preço do transporte, quer para o envio como encomenda, quer para a entrega em paletes.

[...]

Duração do transporte

As encomendas chegam à Finlândia 5-7 dias após a recolha. As encomendas são recolhidas no nosso armazém nos dias úteis. A empresa X comunicar-lhe-á os códigos de envio para poder acompanhar o percurso das suas encomendas.

As entregas em paletes chegam à Finlândia cerca de 7-10 dias após a recolha. A empresa X recolhe as paletes 2 a 3 vezes por semana.

Também pode consultar outras empresas transportadoras para obter um orçamento para o transporte.

Agradecemos que nos informe se vem buscar as bebidas pessoalmente ou se estas serão recolhidas por uma transportadora. Depois de recebermos essa informação, iniciaremos o processamento da encomenda.

[...]

Impostos na Finlândia

O pagamento dos impostos é da responsabilidade do cliente. Poderá encontrar informações a este respeito nos sítios Web da Alfândega ou da Valvira (Autoridade Reguladora e de Supervisão para os Assuntos Sociais e de Saúde).»

- 8 Por Decisão de 21 de agosto de 2020, a Administração Fiscal notificou a B UG a liquidação do imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, acrescido de um imposto suplementar e de juros de mora, no montante total de 1 645,83 euros, relativamente às bebidas alcoólicas apreendidas em 20 de abril de 2020. Com base nas informações obtidas no decurso do processo, a Administração Fiscal concluiu que os produtos tinham sido expedidos ou transportados para a Finlândia, direta ou indiretamente, pela empresa ou por conta desta. A Administração Fiscal considera, por isso, que a empresa atuou como vendedora à distância e era devedora dos impostos especiais de consumo na Finlândia.
- 9 A B UG apresentou uma reclamação contra a liquidação do imposto junto da Administração Fiscal.
- 10 Por Decisão de 1 de junho de 2021, a Administração Fiscal indeferiu a reclamação da B UG.
- 11 A B UG intentou uma ação junto do Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia, Finlândia) contra a Decisão de 1 de junho de 2021 da Administração Fiscal, em que pedia ao tribunal, nomeadamente, para anular a decisão da Administração Fiscal e revogar a obrigação de pagamento de todos os impostos sobre o álcool e as bebidas alcoólicas que lhe tinham sido aplicados.

Resumo dos argumentos essenciais das partes

- 12 A B UG é de opinião que não deve ser considerada vendedora à distância neste processo. Alega não ter participado efetivamente na organização do transporte dos

produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, nem ter dado instruções ao comprador, no seu sítio Web, para recorrer a uma empresa transportadora em particular, nem tão-pouco ter estabelecido o contacto entre o comprador e a empresa transportadora. A relação contratual terá sido estabelecida entre a empresa transportadora e o comprador. A propriedade dos produtos e o risco foram transferidos do vendedor para o comprador na Alemanha, a partir do momento em que o vendedor entregou os produtos à empresa transportadora escolhida pelo comprador. No seu sítio Web, a empresa mencionou três empresas transportadoras, a título de exemplo, chamando claramente a atenção para o facto de a escolha do prestador de serviços ficar ao critério do próprio cliente. Cerca de 20 transportadoras diferentes recolheram mercadoria no seu armazém, pelo que não pode presumir-se que a B UG tenha dado instruções aos seus clientes para contratarem uma empresa transportadora específica. A calculadora de custos de transporte no sítio Web é um mero instrumento auxiliar para os clientes poderem estimar a capacidade de transporte e os eventuais custos de envio.

- 13 A B UG também alega não ter transmitido quaisquer informações às empresas transportadoras, nem ter havido qualquer troca de informações entre si e a empresa transportadora. O facto de o seu sítio Web incluir uma hiperligação para o sítio Web do operador de transporte não significa que ela tenha participado na organização do transporte dos produtos. Além disso, o seu sítio Web continha hiperligações para mais do que uma transportadora. No seu sítio Web chama-se expressamente a atenção para o facto de o pagamento dos impostos na Finlândia ser da responsabilidade do cliente e de existirem mais informações a este respeito nos sítios Web da Alfândega finlandesa e da Valvira (uma autoridade finlandesa). Quando comprou os seus produtos, o comprador estava ciente de que tinha de pagar impostos na Finlândia sobre os produtos entregues naquele país. Tendo em conta o preço cobrado pelos produtos, é evidente que o cliente devia ter compreendido que este não incluía os impostos aplicáveis na Finlândia.
- 14 O Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Serviço da Administração Fiscal de Garantia dos Direitos dos Destinatários das Receitas Fiscais) alega que uma venda à distância é uma venda no âmbito da qual um particular compra bebidas alcoólicas introduzidas no consumo noutro Estado-Membro e que são expedidas ou transportadas para a Finlândia, direta ou indiretamente, pelo vendedor à distância ou por conta deste. De acordo com os trabalhos preparatórios da Lei dos Impostos Especiais de Consumo (HE 263/2009 vp), uma venda é considerada uma venda à distância se, no seu sítio Web, o vendedor der instruções ao comprador para recorrer a uma empresa transportadora específica. Um vendedor à distância que não tenha um representante fiscal na Finlândia deve declarar os produtos à Administração Fiscal antes de os expedir para a Finlândia e prestar uma garantia para o pagamento dos impostos. As disposições da Lei dos Impostos Especiais de Consumo e da Diretiva 2008/118 são coerentes. A B UG deu instruções ao comprador, no seu sítio Web, para contratar determinadas empresas de transporte, tendo assim participado nas modalidades do transporte. A B UG é considerada uma vendedora à distância e, por conseguinte, é devedora do imposto. Não

cumpriu a sua obrigação de declarar a expedição dos produtos à Administração Fiscal e de prestar uma garantia para esse efeito.

Direito nacional e trabalhos preparatórios

Disposições de direito nacional vigentes em 2020

- 15 A Diretiva 2008/118 foi transposta para o direito finlandês pela Lei dos Impostos Especiais de Consumo (182/2010). No processo principal, é aplicável a Lei dos Impostos Especiais de Consumo, na versão que vigorava em 2020. Além disso, os princípios que regem a cobrança do imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas a pagar ao Estado e a determinação do montante do imposto encontram-se estabelecidos na laki alkoholi – ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) [Lei relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (1471/1994)].
- 16 Nos termos do § 1, segundo parágrafo, da Lei dos Impostos Especiais de Consumo (182/2010), esta lei aplica-se à cobrança de impostos especiais de consumo, entre outros, sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, salvo disposição em contrário prevista numa lei especial aplicável.
- 17 Nos termos do § 6, n.º 11, da Lei dos Impostos Especiais de Consumo (182/2010), uma *venda à distância* na aceção desta lei é uma venda em que uma pessoa, que não seja um depositário autorizado ou um destinatário registado ou um destinatário temporariamente registado, estabelecida na Finlândia e que não exerça qualquer atividade económica independente, adquire produtos sujeitos a impostos especiais de consumo introduzidos no consumo noutra Estado-Membro, que são expedidos ou transportados para a Finlândia, direta ou indiretamente, pelo vendedor à distância ou por conta deste.
- 18 Nos termos do § 6, n.º 12, da Lei dos Impostos Especiais de Consumo (182/2010), um *vendedor à distância* é alguém que vende produtos para a Finlândia, em conformidade com o disposto no n.º 11.
- 19 Nos termos do § 72, n.º 1, da Lei dos Impostos Especiais de Consumo (495/2014), não é cobrado qualquer imposto especial de consumo sobre produtos introduzidos no consumo noutra Estado-Membro, se estes forem adquiridos por um particular para uso pessoal e por ele transportados para a Finlândia.
- 20 Nos termos do § 74, primeiro parágrafo, da Lei dos Impostos Especiais de Consumo (182/2010), quando um particular adquire, para seu uso pessoal, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo noutra Estado-Membro, sem ser ao abrigo do § 72 nem através de uma venda à distância, e os produtos forem transportados para a Finlândia por outro particular ou por um operador comercial, o devedor do imposto é o particular que adquiriu os produtos. Quem participe no transporte dos produtos ou tenha os mesmos em sua posse na Finlândia é igualmente responsável pelo imposto devido pelo particular que os adquiriu, como se se tratasse de uma dívida fiscal sua.

- 21 Nos termos do § 79, primeiro parágrafo, da Lei dos Impostos Especiais de Consumo, são cobrados impostos especiais de consumo sobre produtos que sejam vendidos para a Finlândia através de vendas à distância. Por força do segundo parágrafo da mesma disposição, o vendedor à distância é devedor do imposto. Se o vendedor à distância tiver um representante fiscal, será este o devedor do imposto em vez do vendedor à distância. O vendedor à distância é responsável pelo imposto especial de consumo devido pelo representante fiscal, como se fosse uma dívida fiscal sua. Nos termos do terceiro parágrafo da mesma disposição, o imposto especial de consumo torna-se exigível quando os produtos sujeitos a imposto especial de consumo são entregues na Finlândia. O imposto especial de consumo deve ser pago de acordo com as disposições vigentes à data em que os produtos são entregues na Finlândia.

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

- 22 Na proposta do Governo da Lei dos Impostos Especiais de Consumo (HE 263/2009 vp, p. 46), a exposição de motivos pormenorizada refere o seguinte a propósito do § 74 da lei:

«A disposição regulará o caso em que um particular adquire, para seu uso pessoal, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo noutra Estado-Membro, sem ser ao abrigo do § 72 nem através de uma venda à distância. Neste caso, os produtos não serão levados pelo próprio particular para a Finlândia, mas sim transportados por outro particular ou por um operador comercial. Isso significa que um particular poderá comprar, por exemplo, através da Internet, produtos provenientes de outro Estado-Membro e assegurará ele próprio o transporte desses produtos para a Finlândia, sem que o vendedor ou outra pessoa por sua conta participe na organização do transporte.

[...]

Os produtos serão tributados, independentemente de serem importados para a Finlândia por um operador comercial – 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, se o vendedor der instruções ao comprador, por exemplo, no seu sítio Web, para recorrer a determinadas empresas de transporte, estaremos perante uma venda à distância em que o vendedor à distância ou o seu representante fiscal serão devedores do imposto especial de consumo no Estado-Membro de destino.»

Disposições pertinentes do direito da União

- 23 É aplicável ao presente processo a 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.), em vigor em 2020, à data dos factos controvertidos.
- 24 Nos termos do artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118, o imposto especial de consumo torna-se exigível no momento da introdução no consumo e no Estado-Membro em que esta é efetuada.
- 25 Nos termos do artigo 32.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118, 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.
- 26 O artigo 36.º da Diretiva 2008/118 estabelece o seguinte para as vendas à distância:

«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 na data 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.»

Necessidade de uma decisão prejudicial

- 27 No âmbito do processo, é necessário esclarecer se a B UG participou de tal modo no transporte das bebidas alcoólicas, que vendeu para a Finlândia e que tinham sido introduzidas no consumo na Alemanha, que a empresa, enquanto vendedora à distância dos produtos, deva ser considerada devedora de impostos especiais de consumo na Finlândia.
- 28 É facto assente que o particular adquiriu os produtos vendidos pela empresa na Alemanha para seu uso pessoal. O particular pagou os custos de envio dos produtos comprados a esta empresa diretamente à empresa transportadora responsável pelo transporte.
- 29 O Hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo) considera que a jurisprudência do Tribunal de Justiça não responde 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.
- 30 No processo principal pendente no Hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo), é necessário apreciar, nomeadamente, se o vendedor participou, direta ou indiretamente, no transporte dos produtos para outro Estado-Membro, na aceção do artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118, quando o sítio Web do vendedor, através do qual foram vendidos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo a compradores estabelecidos noutro Estado-Membro, mencionava várias empresas transportadoras e apresentava informações sobre os custos de envio que ficariam a cargo dos compradores. Além disso, o sítio Web do vendedor continha uma hiperligação para o sítio Web da empresa transportadora, tendo as informações sobre o produto a transportar sido transferidas para esse sítio Web, sem a intervenção do comprador.
- 31 A Diretiva 2008/118 foi revogada pela Diretiva (UE) 2020/262 do Conselho, de 19 de dezembro de 2019, que estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo (reformulação). O artigo 44.º, n.º 1, da atual Diretiva (UE) 2020/262 corresponde ao artigo 36.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118.
- 32 Na falta de jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre a questão de direito acima descrita e uma vez que o Hallinto-oikeus considera necessária a clarificação do artigo 36.º da Diretiva 2008/118 relativo às vendas à distância, a fim de garantir uma aplicação uniforme, quer da Diretiva 2008/118, quer da atual Diretiva (UE) 2020/262 nos diferentes Estados-Membros, são submetidas ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais.
- 33 A B UG o Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö tiveram a oportunidade de se pronunciar sobre a necessidade de submeter um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça.

Decisão interlocutória do Hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo) sobre um pedido de decisão prejudicial a submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia

- 34 O Hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo) suspende a instância e submete ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial ao abrigo do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia para interpretação das disposições da Diretiva 2008/118 respeitantes às vendas à distância. O pedido de decisão prejudicial é necessário para decidir o litígio pendente no Hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo).

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?

[Omissis]