Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

28 de fevereiro de 2018 (*)

«Reenvio prejudicial – Diretiva 2006/112/CE – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Artigo 131.º – Artigo 146.º, n.º 1, alínea b) – Artigo 147.º – Isenções na exportação – Artigo 273.º — Legislação de um Estado-Membro que subordina o benefício da isenção ao facto de ter realizado um volume de negócios de um montante mínimo e ao facto de ter celebrado um contrato com um operador económico com legitimidade para efetuar o reembolso do IVA aos viajantes»

No processo C-307/16,

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 27 de janeiro de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 30 de maio de 2016, no processo

Stanisław Piekowski

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: J. L. da Cruz Vilaça, presidente de secção, E. Levits, A. Borg Barthet (relator), M. Berger e F. Biltgen, juízes,

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por K. Herrmann e M. Owsiany-Hornung, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 7 de setembro de 2017,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 131.º, do artigo 146.º, n.º 1, alínea b), e dos artigos 147.º e 273.º 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, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe Stanisław Piekowsky ao Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (diretor da Administração Tributária de Lublin, Polónia) a respeito da isenção do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) das entregas de bens expedidos fora da União Europeia na bagagem pessoal dos viajantes.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA:

«Entende-se por “entrega de bens” a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.»

4 O artigo 131.º da Diretiva IVA dispõe:

«As isenções previstas nos Capítulos 2 a 9 [do título IX da Diretiva IVA] aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»

5 No capítulo 6, sob a epígrafe «Isenções na exportação», do título IX da referida diretiva, o artigo 146.º da mesma dispõe, no seu n.º 1, alínea b):

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

b) As entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente não estabelecido no respetivo território, ou por sua conta, para fora da Comunidade, com exceção dos bens transportados pelo próprio adquirente e destinados ao equipamento ou ao abastecimento de embarcações de recreio, aviões de turismo ou qualquer outro meio de transporte para uso privado.»

6 O artigo 147.º da referida diretiva prevê:

«1. Quando a entrega prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 146.º incidir sobre bens transportados na bagagem pessoal de viajantes, a isenção só é aplicável quando estejam reunidas as seguintes condições:

a) O viajante não está estabelecido na Comunidade;

b) Os bens são transportados para fora da Comunidade antes do termo do terceiro mês seguinte ao da entrega;

c) O valor global da entrega, IVA incluído, excede o montante de 175 [euros] ou o seu contravalor em moeda nacional, fixado uma vez por ano, através da aplicação da taxa de conversão do primeiro dia útil do mês de outubro, com efeitos a 1 de janeiro do ano seguinte.

Todavia, os Estados-Membros podem isentar de imposto as entregas de valor global inferior ao montante previsto na alínea c) do primeiro parágrafo.

2. Para efeitos do n.º 1, entende-se por “viajante não estabelecido na Comunidade” qualquer

viajante cujo domicílio ou residência habitual não se situe no território da Comunidade. Neste caso, entende-se por “domicílio ou residência habitual” o lugar mencionado no passaporte, no bilhete de identidade ou em qualquer outro documento reconhecido como documento de identificação válido pelo Estado-Membro no território do qual é efetuada a entrega.

A prova da exportação é feita mediante apresentação da fatura, ou de um documento comprovativo que a substitua, munida do visto da estância aduaneira de saída da Comunidade.

Cada Estado-Membro envia à Comissão um espécime dos cunhos dos carimbos utilizados na emissão do visto a que se refere o segundo parágrafo. A Comissão comunica esta informação às autoridades fiscais dos restantes Estados-Membros.»

7 Nos termos do artigo 273.º da mesma diretiva:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no Capítulo 3.»

Direito polaco

8 O artigo 126.º, n.º 1, do ustawa o podatku od towarów i usług (Lei relativa ao imposto sobre bens e serviços), de 11 de março de 2004 (Dz. U. de 2011, n.º 177, posição 1054), na sua versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «Lei do IVA»), dispõe:

«As pessoas singulares não domiciliadas no território da União Europeia, a seguir “viajantes”, têm direito ao reembolso do imposto pago sobre bens adquiridos em território nacional que tenham transportado no seu estado original na sua bagagem pessoal para fora do território da União Europeia, sem prejuízo do disposto no n.º 3 e nos artigos 127.º e 128.º»

9 O artigo 127.º da Lei do IVA dispõe:

«1. O direito ao reembolso do imposto previsto no artigo 126.º, n.º 1, existe quando os bens tenham sido adquiridos a sujeitos passivos, a seguir “vendedores”, que:

- 1) estejam inscritos como sujeitos passivos do imposto; e
- 2) utilizem caixas registadoras para registar o volume de negócios e o montante do imposto devido; e
- 3) tenham celebrado contratos relativos ao reembolso do imposto com pelo menos um dos operadores económicos referidos no n.º 8.

[...]

5. O reembolso do imposto a viajantes é feito em zlotis [polacos] (PLN) pelo vendedor ou em pontos de reembolso do IVA por operadores económicos cuja atividade consista no reembolso previsto no artigo 126.º, n.º 1.

6. Os vendedores referidos no n.º 5 podem proceder ao reembolso nos termos do artigo 126.º,

n.º 1, desde que o seu volume de negócios no exercício fiscal anterior seja superior a 400 000 PLN e o reembolso do imposto tenha exclusivamente por objeto bens adquiridos pelo viajante junto do respetivo vendedor.

[...]

8. Os operadores económicos referidos no n.º 5, que não sejam vendedores, podem proceder ao reembolso nos termos do artigo 126.º, n.º 1, desde que:

- 1) à data do pedido da certificação prevista no n.º 6 estejam inscritos como sujeitos passivos [do imposto] há pelo menos 12 meses;
- 2) tenham informado por escrito a autoridade tributária sobre a sua intenção de exercer atividades no âmbito do reembolso de impostos a viajantes;
- 3) à data do pedido da certificação prevista no n.º 6 não sejam devedores ao fisco de impostos ou contribuições de segurança social há pelo menos 12 meses;
- 4) tenham celebrado contratos relativos ao reembolso do imposto com os vendedores referidos no n.º 1;
- 5) tenham prestado uma garantia de pelo menos 5 milhões PLN junto da autoridade tributária, sob a forma de:
 - a) depósito em numerário;
 - b) garantias bancárias;
 - c) obrigações de dívida pública com prazos de pelo menos 3 anos;
- 6) tenham recebido do ministro das Finanças Públicas um certificado de que cumprem as condições previstas nos n.os 1 a 5.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

10 S. Pie?kowski é um empresário sujeito passivo de IVA que exerce uma atividade comercial, nomeadamente no âmbito dos equipamentos de telecomunicações, e utiliza uma caixa registadora para registar o volume de negócios e o montante do imposto devido. No âmbito da sua atividade económica, S. Pie?kowski vende mercadorias, nomeadamente, a viajantes que residem fora do território da União.

11 A Urz?du Skarbowego w Bia?ej Podlaskiej (Administração Tributária de Bia?a Podlaska, Polónia) informou S. Pie?kowski de que o mesmo cumpria os critérios de qualificação de «vendedor» na aceção do artigo 127.º, n.º 1, da Lei do IVA. Esta autoridade considerou igualmente que resultava das suas declarações de IVA que o volume de negócios líquido de vendas realizado por este sujeito passivo ascendeu a 283 695 PLN (cerca de 68 288 euros) no exercício fiscal de 2009 e a 238 429 PLN (cerca de 57 392 euros) no exercício fiscal de 2010. Além disso, considerou que S. Pie?kowski não lhe tinha fornecido nenhuma informação sobre a celebração de um contrato com um operador económico com legitimidade para proceder ao reembolso do IVA, mas que tinha procedido pessoalmente ou através de um funcionário seu ao reembolso deste imposto aos viajantes.

12 Neste contexto, a Administração Tributária de Bia?a Podlaska considerou que S. Pie?kowski, atendendo ao montante do volume de negócios que realizou, não tinha legitimidade

para proceder ao reembolso do IVA aos viajantes, pessoalmente ou através de um funcionário, nem para lhes aplicar uma taxa zero de IVA em relação aos períodos de tributação dos anos de 2010 e de 2011.

13 S. Pie?kowski recorreu desta decisão para o Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Tribunal Administrativo da província de Lublin, Polónia).

14 O Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Tribunal Administrativo da província de Lublin), baseando-se nas disposições que regem o procedimento de reembolso do imposto a viajantes, como previstas nos artigos 126.º a 129.º da Lei do IVA e nos artigos 131.º, 146.º, n.º 1, 147.º e 273.º da Diretiva IVA, declarou que, tendo em conta o conteúdo destas disposições, S. Pie?kowski não podia alegar validamente que as disposições da Lei do IVA eram incompatíveis com a Diretiva IVA, na medida em que faziam depender a possibilidade de o vendedor reembolsar o IVA aos viajantes da realização, por este, de um volume de negócios superior a 400 000 PLN (cerca de 96 284 euros), a título do exercício fiscal anterior.

15 Com efeito, o referido órgão jurisdicional declarou que o montante mínimo de volume de negócios assim fixado não revestia apenas um carácter informativo e formal, constituindo antes um requisito material do qual depende o próprio princípio do reembolso direto do imposto pelo vendedor. Por conseguinte, esse órgão jurisdicional considerou, contrariamente ao alegado por S. Pie?kowski, que o limite de 400 000 PLN (cerca de 96 284 euros) não podia ser qualificado de «barreira administrativa» à aplicação de uma taxa zero de IVA.

16 S. Pie?kowski interpôs recurso de cassação no Naczelny S?d Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), alegando, nomeadamente, a incompatibilidade das disposições da Lei do IVA com as da Diretiva IVA e com os princípios da proporcionalidade e da neutralidade fiscal.

17 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que, ao invés do artigo 127.º, n.º 6, da Lei do IVA, as disposições da Diretiva IVA não preveem nenhuma condição que exija que o sujeito passivo tenha realizado, no exercício fiscal anterior, um volume de negócios de um certo montante para poder aplicar a isenção do IVA relativamente aos bens transportados na bagagem pessoal dos viajantes.

18 Em especial, segundo o referido órgão jurisdicional, o artigo 131.º da Diretiva IVA não parece constituir fundamento para introduzir a condição prevista no artigo 127.º, n.º 6, da Lei do IVA.

19 Esse órgão jurisdicional sublinha igualmente que as condições de aplicação desta isenção, tal como estabelecidas nos artigos 146.º e 147.º da Diretiva IVA, se referem ao adquirente e não ao vendedor, ao contrário da situação prevista no artigo 127.º, n.º 6, da Lei do IVA.

20 Além disso, o referido órgão jurisdicional considera que, contrariamente à posição adotada pelo Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Tribunal Administrativo da província de Lublin), a condição relativa à realização de um volume de negócios de um montante mínimo no exercício fiscal anterior não pode, à luz das disposições da Diretiva IVA, ser considerada um requisito material da isenção, dado que o teor dos artigos 146.º e 147.º da Diretiva IVA não oferece qualquer fundamento legal que possa justificar o estabelecimento desse requisito.

21 O órgão jurisdicional de reenvio recorda também que resulta do artigo 273.º da Diretiva IVA que os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude. No entanto, este último interroga-se sobre se o facto de um Estado-Membro estabelecer um requisito relativo à realização de um

volume de negócios de um montante mínimo de 400 000 PLN (cerca de 96 284 euros) cumpre os objetivos do referido artigo.

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

«Devem os artigos 146.º, n.º 1, alínea b), 147.º, 131.º e 273.º da Diretiva [IVA] ser interpretados no sentido de que se opõem a uma [legislação] nacional que exclui da aplicação da isenção um sujeito passivo que, no exercício [fiscal] anterior, não atingiu [o] volume de negócios [mínimo] exigido para essa aplicação, e também não celebrou um contrato com um operador económico com legitimidade para proceder ao reembolso do [IVA] aos viajantes?»

Quanto à questão prejudicial

23 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 131.º, 146.º, n.º 1, alínea b), 147.º e 273.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional nos termos da qual, no âmbito de uma entrega para exportação de bens transportados na bagagem pessoal de viajantes, o vendedor sujeito passivo deve ter realizado um volume de negócios de um montante mínimo no exercício fiscal anterior, ou deve ter celebrado um contrato com um operador económico com legitimidade para proceder ao reembolso do IVA aos viajantes, uma vez que o mero incumprimento destas condições tem como consequência privar definitivamente o sujeito passivo da isenção dessa entrega.

24 Há que salientar que, nos termos do artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente ou por sua conta para fora da União. Esta disposição deve ser interpretada em conjugação com o artigo 14.º, n.º 1, desta diretiva, nos termos do qual se entende por «entrega de bens» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

25 Decorre destas disposições e, designadamente, do termo «expedidos» utilizado no referido artigo 146.º, n.º 1, alínea b), que a exportação de um bem é efetuada e que a isenção da entrega para exportação é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tiver sido transferido para o adquirente, quando o fornecedor demonstrar que o bem foi expedido ou transportado para fora da União e quando, na sequência dessa expedição ou transporte, o bem saiu fisicamente do território da União (Acórdão de 19 de dezembro de 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, n.º 24 e jurisprudência referida).

26 No processo principal, é facto assente que se efetuaram entregas de bens na aceção do artigo 14.º da Diretiva IVA e que os bens objeto das operações em causa no processo principal saíram fisicamente do território da União, transportados na bagagem pessoal dos viajantes.

27 Contudo, quando a entrega prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA incidir sobre bens transportados na bagagem pessoal de viajantes, a isenção só é aplicável quando estejam preenchidas determinadas condições complementares, previstas no artigo 147.º da referida diretiva.

28 A este respeito, decorre da decisão de reenvio que, no processo principal, as condições previstas no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), e no artigo 147.º da Diretiva IVA estão efetivamente preenchidas.

29 Ora, há que observar que o teor tanto do artigo 146.º, n.º 1, alínea b), como do artigo 147.º da Diretiva IVA não prevê uma condição segundo a qual o sujeito passivo deve ter realizado um volume de negócios de um montante mínimo no exercício fiscal anterior ou, se esta condição não

estiver preenchida, celebrado um contrato com um operador económico com legitimidade para proceder ao reembolso do IVA para que seja aplicável a isenção na exportação prevista no referido artigo 146.º, n.º 1, alínea b).

30 Além disso, as condições previstas no artigo 147.º da Diretiva IVA dizem apenas respeito aos adquirentes dos bens em causa e não se referem aos vendedores desses bens.

31 Daqui decorre que a aplicação do artigo 146.º, n.º 1, alínea b), e do artigo 147.º da Diretiva IVA não pode depender do cumprimento das condições estabelecidas pela legislação nacional em causa no processo principal, cujo incumprimento tem como consequência privar definitivamente o sujeito passivo da isenção na exportação.

32 É certo que, conforme resulta do artigo 131.º da Diretiva IVA, as isenções previstas nos capítulos 2 a 9 do título IX desta diretiva, de que fazem parte os artigos 146.º e 147.º, aplicam-se nas condições que os Estados-Membros fixem a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer fraude, evasão ou abuso possíveis. Por outro lado, o artigo 273.º da Diretiva IVA dispõe que os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude.

33 A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, no exercício das competências que lhes são atribuídas pelos referidos artigos 131.º e 273.º, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais do direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais se contam os princípios da segurança jurídica, da proporcionalidade e da proteção da confiança legítima (Acórdão de 19 de dezembro de 2013, *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, n.º 29 e jurisprudência referida).

34 Mais concretamente, no que respeita ao princípio da proporcionalidade, o Tribunal de Justiça já decidiu que, em conformidade com este princípio, os Estados-Membros devem recorrer a meios que, ao mesmo tempo que permitem alcançar eficazmente o objetivo prosseguido pelo direito interno, causem o menor prejuízo possível aos objetivos e aos princípios decorrentes da legislação da União em causa (Acórdão de 19 de dezembro de 2013, *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, n.º 30 e jurisprudência referida).

35 No caso em apreço, por um lado, segundo o Governo polaco, a legislação nacional em causa no processo principal tem como principal objetivo minimizar os riscos de evasão e de fraude fiscais associados a uma aplicação incorreta da isenção prevista no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA.

36 Por outro lado, segundo as indicações dadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, a condição relativa à obrigação do sujeito passivo ter realizado um volume de negócios de um montante mínimo no exercício fiscal anterior não tem carácter absoluto na medida em que, se o sujeito passivo não atingir esse montante mínimo, tem a possibilidade de beneficiar da isenção celebrando um contrato com um operador económico com legitimidade para proceder ao reembolso do IVA aos viajantes.

37 Contudo, há que salientar, a este respeito, que o incumprimento da referida condição implica a recusa da isenção na exportação mesmo que estejam preenchidas as condições para beneficiar da mesma, previstas nos artigos 146.º, n.º 1, alínea b), e 147.º da Diretiva IVA.

38 Ora, o Tribunal de Justiça declarou que, numa situação em que as condições da isenção na exportação previstas no artigo 146.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA estão cumpridas, ou seja, estando provada a saída dos bens em causa do território aduaneiro da União, não é devido IVA em virtude de tal entrega. Nestas circunstâncias, já não existe, em princípio, um risco de fraude

fiscal ou de perdas fiscais que possa justificar a tributação da operação (Acórdão de 19 de dezembro de 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, n.º 40).

39 Por conseguinte, há que declarar que uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal não é necessária para atingir o objetivo de prevenir a evasão e a fraude fiscais.

40 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que os artigos 131.º, 146.º, n.º 1, alínea b), 147.º e 273.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional nos termos da qual, no âmbito de uma entrega para exportação de bens transportados na bagagem pessoal de viajantes, o vendedor sujeito passivo deve ter realizado um volume de negócios de um montante mínimo no exercício fiscal anterior, ou celebrado um contrato com um operador económico com legitimidade para proceder ao reembolso do IVA aos viajantes, dado que o mero incumprimento destas condições tem como consequência privá-lo definitivamente da isenção desta entrega.

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 (Quinta Secção) declara:

Os artigos 131.º, 146.º, n.º 1, alínea b), 147.º e 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional nos termos da qual, no âmbito de uma entrega para exportação de bens transportados na bagagem pessoal de viajantes, o vendedor sujeito passivo deve ter realizado um volume de negócios de um montante mínimo no exercício fiscal anterior, ou celebrado um contrato com um operador económico com legitimidade para proceder ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos viajantes, dado que o mero incumprimento destas condições tem como consequência privá-lo definitivamente da isenção desta entrega.

Assinaturas

* Língua do processo: polaco.