

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

9 de novembro de 2017 (*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 98.º – Faculdade de os Estados-Membros aplicarem uma taxa reduzida a determinadas entregas de bens e prestações de serviços – Anexo II, n.º 1 – Produtos alimentares – Produtos frescos de padaria e pastelaria – Data de validade ou data-limite de consumo – Princípio da neutralidade fiscal»

No processo C-499/16,

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 quinta-feira, 16 de junho de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em sexta-feira, 16 de setembro de 2016, no processo

AZ

contra

Minister Finansów

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: C. G. Fernlund (relator), presidente da Sexta Secção, S. Rodin e E. Regan, juízes, advogado-geral: Y. Bot,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de AZ, por M. Machciński, adwokat,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por E. De Bonis, avvocato dello Stato,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Owsiany-Hornung e K. Herrmann, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-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 98.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»), face ao princípio da neutralidade fiscal.

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opôs AZ ao Minister Finansów (Ministro das Finanças, Polónia) a respeito de duas interpretações vinculativas deste Ministro sobre a taxa do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) aplicável às entregas de bens dessa sociedade.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O considerando 4 da Diretiva IVA enuncia:

«A realização do objetivo de criação de um mercado interno pressupõe a aplicação, nos Estados-Membros, de legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios que não falseiem as condições de concorrência e não impeçam a livre circulação de bens e serviços. Por conseguinte, é necessário realizar uma harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios mediante um sistema de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), a fim de eliminar, tanto quanto possível, os fatores que possam falsear as condições de concorrência, tanto no plano nacional como no plano comunitário.»

4 Nos termos do considerando 7 desta diretiva:

«O sistema comum do IVA deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição.»

5 O artigo 96.º da referida diretiva dispõe:

«Os Estados-Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.»

6 O artigo 98.º da mesma diretiva prevê:

«1. Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.

2. As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III.

[...]

3. Ao aplicarem as taxas reduzidas previstas no n.º 1 às categorias relativas a bens, os Estados-Membros podem utilizar a Nomenclatura Combinada para delimitar com exatidão cada categoria.»

7 No n.º 1) do anexo II da Diretiva IVA figuram designadamente os «produtos alimentares [...] destinados ao consumo humano».

Direito polaco

8 Resulta dos artigos 41.1 e 146a, n.º 1, da lei de 11 de março de 2004 relativa ao imposto sobre os bens e os serviços, na versão aplicável aos factos do processo principal (Dz. U. de 2011 n.º 177, posição 1054, a seguir «lei do IVA»), que a taxa normal do IVA era de 23 % no período de 1 de janeiro de 2011 a 31 de dezembro de 2016.

9 Nesse mesmo período, a taxa aplicável aos bens e serviços enumerados no anexo 3 da mesma lei era de 8 %, nos termos dos artigos 41.2 e 146a, n.º 2, da mesma lei.

10 Na posição 32 desse anexo constam os seguintes produtos: «produtos frescos de padaria e de pastelaria» cujo prazo de validade, determinado de acordo com as diferentes disposições, não seja superior a 45 dias; se estes produtos tiverem exclusivamente uma data-limite determinada segundo disposições distintas, ela não for superior a 45 dias.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

11 A AZ é uma sociedade polca que produz produtos de padaria e de pastelaria, designadamente croissants recheados e pãezinhos com diversos recheios, com um prazo de validade de mais de 45 dias.

12 Durante o ano de 2010, os produtos da AZ foram classificados como «bolachas e biscoitos, produtos de padaria e pastelaria de conserva», no sentido da regulamentação nacional de classificação estatística dos produtos de 2008. Contudo, no ano de 2013, esses produtos foram classificados pelo diretor da Direção das alfândegas de Varsóvia (Polónia), na posição 1905 90 60 da nomenclatura combinada constante do anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum (JO L 256, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 927/2012 da Comissão, de 9 de outubro de 2012 (JO L 304, p. 1, a seguir «NC»), que corresponde a outra classificação da referida regulamentação nacional, ou seja, a de «produtos frescos de padaria e de pastelaria».

13 Em 14 de novembro de 2013, a AZ pediu ao ministro das finanças uma interpretação vinculativa, a fim de determinar se podia aplicar a taxa reduzida de IVA de 8 % às entregas dos produtos em causa, que embora relevem do código da NC correspondente à classificação «produtos frescos de padaria e de pastelaria», têm uma data de validade ou data-limite de consumo de mais de 45 dias. No seu pedido, a sociedade alegava que a posição 32 do anexo 3 da lei do IVA introduz, contrariamente ao Direito da União, um critério de aplicação da taxa reduzida de IVA que não resulta nem da Diretiva IVA nem da NC. Com efeito, a posição 1905 90 60 da NC não prevê uma distinção consoante os produtos sejam ou não frescos, à sua data de validade ou à sua data-limite de consumo.

14 Nos seus despachos de interpretação vinculativa de 3 de dezembro de 2013 e de 14 de janeiro de 2014, o ministro das Finanças não validou a tese da AZ, considerando que o legislador polaco podia legitimamente adotar um critério de aplicação da taxa reduzida como o aqui em apreço.

15 A AZ interpôs recurso dos referidos despachos de interpretação vinculativa para o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (tribunal administrativo de voivodie de Varsovie,

Polónia), que lhes negou provimento, salientando que os aditivos que entram na composição dos produtos de pastelaria e pasteleria, como conservantes, que prolongam o período de conservação, influenciam a decisão do consumidor médio.

16 Na medida em que, segundo aquele tribunal, o legislador da União e o legislador nacional consideraram o prazo de validade como um elemento essencial da proteção do consumidor, os produtos com datas-limite de consumo diferentes podem validamente ser considerados diferentes.

17 O referido tribunal salientou igualmente que a AZ não demonstrou a existência no mercado de outros produtos específicos que pudessem ser considerados semelhantes aos seus produtos: Reconhecendo que o critério do prazo de validade de 45 dias tem um caráter subjetivo, esse mesmo tribunal considerou, na sua sentença, que a Diretiva IVA não se opõe à aplicação desse critério, desde que o princípio da neutralidade fiscal não seja violado.

18 A KHS interpôs recurso desta sentença para o tribunal de reenvio.

19 O tribunal de reenvio constata que o único critério determinante, segundo a legislação polaca, para a aplicação da taxa reduzida de IVA a certos produtos frescos e padaria e de pasteleria é a sua data de validade ou data-limite de consumo, ou seja, o critério ligado ao prazo de validade de 45 dias. Após ter igualmente constatado que esse critério não resulta do Direito da União, o mesmo tribunal pergunta-se se ele é suscetível de distinguir produtos suficientemente diferentes para justificar a aplicação de taxas diferentes de IVA, tanto mais que o tribunal de primeira instância afirmou que o legislador da União considerava a data-limite de consumo de um produto um elemento essencial da proteção dos consumidores, o que é portanto suficiente para diferenciar os produtos do ponto de vista das taxas de IVA.

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

«A subordinação da taxa de IVA que incide sobre os produtos de [padaria e pasteleria] apenas ao critério do «[prazo de validade] ou do «prazo recomendado para o consumo», conforme determinado pelo artigo 41.º, n.º 2, da Ustawa o podatku od towarów i usług (Lei do imposto sobre o valor acrescentado) de 11 de março de 2004 (Dz. U. z 2011, Nr 177, poz. 1054, conforme alterada), conjugado com a posição 32, do anexo 3, da mesma, viola o princípio da neutralidade do IVA e da proibição do tratamento desigual dos bens, na aceção do artigo 98.º, n.os 1 e 2, da [Diretiva IVA]?»

Quanto à questão prejudicial

21 Com a sua questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 98.º da Diretiva IVA, lido à luz do princípio da neutralidade fiscal, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que subordina a aplicação da taxa reduzida do IVA aos produtos frescos de padaria e pasteleria apenas a critério do seu «prazo de validade » ou «data-limite de consumo».

22 A título preliminar, importa recordar que, segundo o artigo 96.º da Diretiva IVA, é aplicada a mesma taxa de IVA, a saber, a taxa normal fixada por cada Estado-Membro, às entregas de bens e às prestações de serviços. Por derrogação a este princípio, está prevista a possibilidade de aplicar taxas reduzidas de IVA nos termos do artigo 98.º da diretiva. O anexo III da diretiva enumera as categorias de entregas de bens e de prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas nesse artigo 98.º (acórdão de 9 de março de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, n.ºs 20 e 21).

23 Quanto à aplicação de taxas reduzidas de IVA, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que cabe aos Estados-Membros, desde que seja respeitado o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, determinar mais precisamente, de entre as entregas de bens e as prestações de serviços incluídas nas categorias do anexo III da Diretiva IVA, aquelas a que é aplicável a taxa reduzida (acórdão de 11 de setembro de 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, n.º 23).

24 A possibilidade assim reconhecida aos Estados-Membros, de aplicar seletivamente a taxa reduzida de IVA, justifica-se, nomeadamente, pela consideração de que, sendo esta taxa a exceção, o facto de se limitar a sua aplicação a elementos concretos e específicos é coerente com o princípio de que as isenções e as derrogações devem ser interpretadas restritivamente (acórdão Comissão/França, C-94/09, EU:C:2010:253, n.º 29).

25 A este respeito há que notar que, segundo o artigo 98.º, n.º 3, da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem recorrer à NC quando aplicam taxas reduzidas às categorias que se referem a bens, para determinarem com exatidão a categoria em causa. Todavia, impõe-se constatar que o recurso à NC é apenas uma forma entre outras de determinar com exatidão a categoria em causa.

26 No caso em apreço, o legislador polaco optou por aplicar uma taxa reduzida de IVA aos produtos frescos de padaria e de pastelaria com uma data de validade fixada de forma a não exceder os 45 dias.

27 É facto assente que esses produtos de padaria e de pastelaria são uma categoria restritiva dos produtos alimentares destinados ao consumo humano referidos no n.º 1 do anexo III da Diretiva IVA.

28 Assim, na medida em que o critério ligado a um certo número de dias de conservação determina com precisão a categoria em causa, há que constatar que essa aplicação seletiva da taxa reduzida de IVA a um aspeto concreto e específico dos bens incluídos numa das categorias do referido anexo III é, em princípio, compatível com o artigo 98.º da Diretiva IVA.

29 Contudo, para responder à questão colocada pelo tribunal de reenvio há que verificar se uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, viola o princípio da neutralidade fiscal.

30 Decorre de jurisprudência constante que esse princípio se opõe a que bens ou prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratados de maneira diferente do ponto de vista do IVA (acórdão de 11 de setembro de 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, n.º 24 e jurisprudência referida).

31 No que diz respeito à apreciação da semelhança dos bens ou das prestações de serviços em causa, que cabe sem dúvida ao juiz nacional, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que há que ter principalmente em conta o ponto de vista do consumidor médio. Os bens ou prestações de serviços são semelhantes quando apresentem propriedades análogas e satisfazem

as mesmas necessidades do consumidor, em função de um critério de comparabilidade na utilização, e quando as diferenças existentes não influenciem de forma considerável a decisão do consumidor médio de recorrer a um ou a outro dos referidos bens ou prestações de serviços.

32 Cabe por isso ao tribunal de reenvio proceder a uma análise concreta para verificar se o facto de o prazo de validade ser fixado de forma que o período de conservação não excede 45 dias é determinando do ponto de vista do consumidor médio polaco quando faz a suas escolhas de compra de produtos de padaria e de pastelaria (v., neste sentido, acórdão de 11 de setembro de 2014 de K, C-219/13, EU:C:2014:2207, n.º 33).

33 Assim, cabe-lhe analisar se existem no mercado polaco produtos de padaria ou de pastelaria cujo prazo de validade não é superior a 45 dias, mas que sejam semelhantes, aos olhos dos consumidores, aos produtos de padaria e de pastelaria com prazo de validade fixada em mais de 45 dias, como os produtos pela AZ, e que se encontram numa relação de substituição com eles.

34 Se for constatada a existência desses bens, o prazo de validade de menos de 45 dias não seria determinante para o consumidor médio polaco e a escolha desse consumidor podia ser afetadas pela aplicação de taxas de IVA diferentes. Nesse caso, o princípio da neutralidade fiscal opor-se-ia às normas nacionais em causa no processo principal.

35 Em contrapartida, se o tribunal de reenvio, no quadro da apreciação que lhe incumbe concretamente fazer, constatar que a taxa reduzida de IVA para os produtos de padaria e de pastelaria com data de validade fixada por forma a que o prazo de conservação não seja superior a 45 dias não tem por efeito favorecer a venda destes em relação aos produtos de padaria e de pastelaria com data de validade fixada de forma a que o prazo de conservação é superior a 45 dias, daí resultaria que essas duas categorias de produtos de padaria e de pastelaria não são bens semelhantes numa relação de concorrência entre si (v. neste sentido, acórdão de 3 de maio de 2001, Commission/França, C-481/98, EU:C:2001:237, n.º 27). Neste caso, o princípio da neutralidade fiscal não se oporia às disposições nacionais em causa no processo principal.

36 Tendo em contas as considerações que precedem há que responder à questão colocada que o artigo 98.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que não se opõe – desde que o princípio da neutralidade fiscal seja respeitado, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar – a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que subordina a aplicação da taxa reduzida do IVA aos produtos frescos de padaria e de pastelaria apenas ao critério da sua «data de validade» ou «data-limite de consumo».

Quanto às despesas

37 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 (Sexta Secção) declara:

O artigo 98.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe – desde que o princípio da neutralidade fiscal seja respeitado, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar – a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que subordina a aplicação da taxa reduzida do IVA aos produtos frescos de padaria e de pastelaria apenas ao critério da sua «data de validade» ou «data-

limite de consumo».

Assinaturas

* Língua do processo: polaco.