

Edição provisória

**ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)**

28 de março de 2019 (\*)

«Reenvio prejudicial – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 131.º e artigo 146.º, n.º 1, alínea a) – Isenção das entregas de bens expedidos ou transportados para fora da União Europeia – Condição de isenção prevista pelo direito nacional – Colocação dos bens sob um determinado regime aduaneiro – Prova da colocação sob o regime de exportação»

No processo C-275/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa), por Decisão de 28 de março de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 23 de abril de 2018, no processo

**Milan Vinš**

contra

**Odvolací finanční ředitelství**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Prechal (relatora), presidente de secção, F. Biltgen, J. Malenovský, C. G. Fernlund e L. S. Rossi, juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

- em representação de l’Odvolací finanční ředitelství, por T. Rozehnal e D. Jeroušek, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo checo, por M. Smolek, J. Vlášil e O. Serdula, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo helénico, por M. Tassopoulou e A. Dimitrakopoulou, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė e M. Salyková, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 131.º e 146.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 quadro de um litígio entre Milan Vinš e a Odvolací finanční úřad (Direção de Contencioso Tributário, República Checa) a respeito da recusa da Administração Fiscal em isentar do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) várias entregas de bens expedidos para fora da União Europeia.

## **Quadro jurídico**

### **Direito da União**

#### *Diretiva IVA*

3 Incluído no capítulo 1, sob a epígrafe «Entregas de bens», do título IV, sob a epígrafe «Operações tributáveis», da Diretiva IVA, o artigo 14.º, n.º 1, estabelece:

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

4 Incluído no capítulo 1, sob a epígrafe «Disposições gerais», do título IX, intitulado «Isenções», da Diretiva IVA, o artigo 131.º dispõe:

«As isenções previstas nos capítulos 2 a 9 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 Incluído no capítulo 6, intitulado «Isenções na exportação», do título IX da Diretiva IVA, o artigo 146.º, n.º 1, prevê:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) As entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade;

[...]»

6 Incluído no capítulo 7, sob a epígrafe «Disposições diversas», do título XI, sob a epígrafe «Obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos», da Diretiva IVA, o artigo 273.º estabelece:

«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.

[...]»

#### Código Aduaneiro

7 Nos termos do artigo 4.º, pontos 15 a 17, do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o código aduaneiro comunitário (JO 1992, L 302, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 648/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de abril de 2005 (JO 2005, L 117, p. 13) (a seguir «Código Aduaneiro»):

«Na aceção do presente código, entende-se por:

[...]

15. Destino aduaneiro de uma mercadoria:

a) A sujeição de uma mercadoria a um regime aduaneiro;

[...]

16. Regime aduaneiro:

[...]

h) A exportação;

17. Declaração aduaneira: o ato pelo qual uma pessoa manifesta, na forma e segundo as modalidades prescritas, a vontade de atribuir a uma mercadoria determinado regime aduaneiro.»

8 Incluído na secção 1, sob a epígrafe «Sujeição das mercadorias a um regime aduaneiro» do capítulo 2, intitulado «Regimes aduaneiros», do título IV, com a epígrafe «Destinos aduaneiros», do Código Aduaneiro, o artigo 59.º prevê:

«1. Qualquer mercadoria destinada a ser sujeita a um regime aduaneiro deve ser objeto de uma declaração para esse regime aduaneiro.

2. As mercadorias comunitárias declaradas para os regimes de exportação, aperfeiçoamento passivo, trânsito ou entreposto aduaneiro ficam sob fiscalização aduaneira a partir de aceitação de declaração aduaneira e até que saiam do território aduaneiro da Comunidade ou sejam destruídas, ou até à anulação da declaração aduaneira.»

9 O artigo 61.º do referido código estabelece:

«A declaração aduaneira é feita:

a) Quer por escrito;

b) Quer utilizando um sistema informático, quando essa utilização estiver prevista nas disposições adotadas de acordo com o procedimento do comité ou for autorizada pelas

autoridades aduaneiras;

c) Quer por declaração verbal ou através de qualquer outro ato me diante o qual o detentor das aludidas mercadorias expresse a sua vontade de as sujeitar a um regime aduaneiro, se esta possibilidade estiver prevista nas disposições adotadas de acordo com o procedimento do comité.»

10 Incluído na secção 4, sob a epígrafe «Exportação», do mesmo capítulo 2, o artigo 161.º.os 1 e 2, do Código Aduaneiro dispõe:

«1. O regime de exportação permite a saída de mercadorias comunitárias do território aduaneiro da Comunidade.

A exportação implica a aplicação das formalidades previstas para a referida saída, incluindo medidas de política comercial e, se necessário, dos direitos de exportação.

2. [...] qualquer mercadoria comunitária destinada a ser exportada deverá ser sujeita ao regime de exportação.»

*Regulamento (CEE) n.º 2454/93*

11 Incluído no capítulo 2, sob a epígrafe «Exportação definitiva», do título IV, intitulado «Disposições de aplicação relativas à exportação», da parte II, intitulada «Os destinos aduaneiros», do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento n.º 2913/92 (JO 1993, L 253, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1875/2006 da Comissão, de 18 de dezembro de 2006 (JO 2006, L 360, p. 64), o seu artigo 795.º, n.º 1, prevê:

«Se saírem do território aduaneiro da Comunidade mercadorias que não foram objeto de declaração de exportação, esta deve ser entregue *a posteriori* pelo exportador na estância aduaneira competente para o local em que ele está estabelecido.

[...]

A aceitação desta declaração pelas autoridades aduaneiras está subordinada à apresentação, pelo exportador, de um dos seguintes elementos:

[...]

b) Prova suficiente da natureza e da quantidade das mercadorias em questão e das circunstâncias que presidiram à sua saída do território aduaneiro da Comunidade.

[...]»

### **Direito checo**

12 O § 33 da Lei n.º 235/2004, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, com a epígrafe «Documento fiscal à exportação», enuncia:

«Entende-se por documento fiscal à exportação

a) uma decisão da estância aduaneira relativa à exportação dos bens para um país terceiro que inclui a confirmação por parte da estância aduaneira da saída dos bens do território da União Europeia [...]»

13 O § 66 da referida lei tem a seguinte redação:

«1. Para efeitos da presente lei, entende-se por exportação de bens a saída dos bens do território da União Europeia para o território de um país terceiro, desde que os bens tenham sido colocados no regime aduaneiro de exportação, [...]

2. Está isenta do imposto sobre a exportação de bens a entrega de bens que são expedidos ou transportados da República Checa para um país terceiro:

a) pelo vendedor ou por uma pessoa autorizada pelo vendedor,

[...]

4. No caso da entrega de bens num país terceiro, considera-se que a data em que a transação ocorreu é a data em que os bens saíram do território da União Europeia, confirmada pela estância aduaneira. O sujeito passivo provará a entrega dos bens no território de um país terceiro através de um documento fiscal nos termos do § 33 A, alínea a).

[...]

6. Quando a saída dos bens do território da União Europeia não for confirmada pela estância aduaneira no documento fiscal, o sujeito passivo pode provar a saída dos bens através de outros meios de prova.»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

14 Entre 2012 e 2014 M. Vinš expediu todos os meses, por via postal, 400 a 500 objetos de coleção do domínio militar para fora da União. Não fez uma declaração de IVA para esses objetos por considerar que as entregas em causa estavam isentas de IVA por os bens serem destinados a exportação.

15 Por decisão de 27 de agosto de 2015, a Direção de Contencioso Tributário confirmou, em substância, os avisos de liquidação emitidos pela Administração Fiscal que exigiam a M. Vinš o pagamento do IVA relativo às entregas de mercadorias em causa, pelo facto de ele não ter provado ter colocado essas mercadorias sob o regime aduaneiro de exportação, de forma que essas entregas não podiam beneficiar, nos termos do § 66, n.º 1, da Lei n.º 235/2004, da isenção à exportação.

16 O recurso interposto por M. Vinš contra esta decisão foi rejeitado pelo Krajský soud v Hradci Králové (Tribunal Regional de Hradec Králové, República Checa), por este tribunal ter considerado que a exigência de colocação dos bens destinados a exportação sob o regime aduaneiro de exportação, como condição de concessão da isenção à exportação, era proporcionado, permitia um controlo jurisdicional efetivo da exportação e era plenamente conforme com o direito da União. Seria insuficiente, para este efeito, que os bens em questão fossem efetivamente entregues em Estados terceiros.

17 M. Vinš interpôs recurso de cassação para o órgão jurisdicional de reenvio. Em apoio do seu recurso, alega que, para respeitar as condições previstas no § 66, n.º 1, da Lei n.º 235/2004, o que importa é os bens em causa terem saído do território da União e, por conseguinte, terem efetivamente sido entregues num Estado terceiro. Tal facto pode ser provado por confirmação do serviço aduaneiro ou por outros meios de prova, incluindo os documentos emitidos pelos serviços postais. M. Vinš invoca a este respeito o Acórdão de 19 de dezembro de 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854), do qual infere que condição de colocação dos bens em

questão sob um regime aduaneiro vai para além daquilo que os Estados-Membros podem exigir nos termos do artigo 131.º da Diretiva IVA.

18 A Direção de Contencioso Tributário reiterou a sua argumentação, segundo a qual as condições cumulativas para beneficiar da isenção da entrega à exportação não estavam todas preenchidas no processo principal. Sustenta que o legislador nacional introduziu a condição de colocação dos bens sob um regime aduaneiro para evitar a fraude fiscal, sendo que essa condição é conforme com a Diretiva IVA. Segundo a Direção de Contencioso Tributário, M. Vinš limitou-se a fazer alegações que não são sustentadas por nenhum meio de prova.

19 O órgão jurisdicional de reenvio considera que, embora seja permitido aos Estados-Membros, em conformidade com o artigo 131.º da Diretiva IVA, estabelecer no direito nacional condições tendo em vista assegurar uma aplicação correta e simples das isenções previstas por esta diretiva, entre as quais as previstas no artigo 146.º da referida diretiva, e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso, os Estados-Membros devem ainda assim respeitar os princípios gerais do direito da União. Aquele tribunal duvida que a legislação checa respeite esses princípios ao impor ao sujeito passivo a obrigação de provar que colocou os bens destinados a exportação sob o regime aduaneiro de exportação, nomeadamente quando o sujeito passivo está em condições de provar que os bens deixaram efetivamente o território da União.

20 Foi nestas circunstâncias que o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) É permitido fazer depender o direito a uma isenção de imposto sobre o valor acrescentado na exportação de bens (artigo 146.º da [Diretiva IVA]) da condição de os bens serem previamente colocados num regime aduaneiro específico (§ 66 [da Lei n.º 235/2004])?»

2) É esta legislação nacional suficientemente justificável ao abrigo do artigo 131.º da Diretiva [IVA] como uma condição fixada a fim de evitar a fraude fiscal, a evasão ou o abuso?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

21 Com as suas duas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 146.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, lido em conjugação com o artigo 131.º da mesma diretiva, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que uma disposição legislativa nacional subordine a isenção de IVA prevista para os bens destinados a exportação para fora da União à condição de esses bens terem sido colocados sob o regime aduaneiro de exportação.

22 Importa 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 (v., neste sentido, Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Piekowsi, C-307/16, EU:C:2018:124, n.º 24).

23 Esta isenção vise à garantir a tributação das prestações de serviços no lugar de destino, ou seja, aquele onde os produtos exportados serão consumidos (v., neste sentido, Acórdão de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, n.º 34).

24 Decorre das disposições referidas no n.º 22 do presente acórdão e, designadamente, do termo «expedidos» utilizado no artigo 146.º, n.º 1, alínea a), 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 (v., neste sentido, Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Pie?kowski, C?307/16, EU:C:2018:124, n.º 25).

25 Ora, por um lado, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, é ponto assente, no processo principal, que os bens em causa foram expedidos por M. Vinš, por via postal, para fora do território da União, tendo ele declarado poder provar a saída efetiva desses bens daquele território por documentos emitidos pelos serviços postais.

26 Por outro lado, o artigo 146.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA não prevê uma condição, como a prevista no § 66, n.º 1, da Lei n.º 235/2004, de que o bem destinado a exportação deve ser colocado sob o regime aduaneiro de exportação para que a isenção na exportação prevista naquela primeira disposição seja aplicável.

27 Por conseguinte, a qualificação de uma operação como entrega para exportação nos termos do artigo 146.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA não pode depender da colocação dos bens em causa sob o regime aduaneiro de exportação, cujo incumprimento tenha por consequência privar definitivamente o sujeito passivo da isenção na exportação. (v., por analogia, Acórdão de 19 de dezembro de 2013, BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, n.º 27).

28 Contudo, e em segundo lugar, cabe aos Estados?Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.º da Diretiva IVA, as condições da isenção das operações de exportação com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções previstas por esta diretiva e evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso. No exercício dos seus poderes, os Estados?Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais se inclui o princípio da proporcionalidade (v., neste sentido, Acórdão de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, n.º 37).

29 Em relação a este princípio, importa salientar que uma medida nacional vai para além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do imposto se fizer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta os seus requisitos materiais e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estes foram respeitados. Com efeito, as operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objetivas (Acórdão de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, n.º 38).

30 A este respeito, uma condição como a prevista no artigo 66.º, n.º 1, da Lei n.º 235/2004, que impede a concessão de uma isenção de IVA a uma entrega de bens que não tenham sido colocados sob o regime aduaneiro de exportação, ainda que seja ponto assente que esses bens foram efetivamente exportados em conformidade com os critérios recordados no n.º 24 do presente acórdão, e que, por conseguinte, esta entrega corresponde, pelas suas características objetivas, às condições de isenção previstas no artigo 146.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, não respeita o princípio da proporcionalidade.

31 Com efeito, impor tal condição equivaleria a fazer depender o direito à isenção do cumprimento de obrigações formais, na aceção da jurisprudência citada no n.º 29 do presente acórdão, sem examinar a questão de saber se os requisitos de fundo impostos pelo direito da União foram ou não efetivamente satisfeitos. A simples circunstância de um exportador não ter colocado os bens em causa sob o regime aduaneiro da exportação não implica que essa exportação não tenha efetivamente ocorrido (v., por analogia, Acórdão de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, n.º 50).

32 Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, só existem dois casos em que o incumprimento de um requisito formal pode implicar a perda do direito à isenção de IVA (Acórdão de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, n.º 40).

33 Em primeiro lugar, o princípio da neutralidade fiscal não pode ser invocado, para efeitos da isenção de IVA, por um sujeito passivo que tenha participado intencionalmente numa fraude fiscal que põs em perigo o funcionamento do sistema comum do IVA. Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, não é contrário ao direito da União exigir a um operador que aja de boa-fé e tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a operação que efetua não implica a sua participação numa fraude fiscal. Na hipótese de o sujeito passivo em causa saber ou dever saber que a operação que efetuou estava implicada numa fraude cometida pelo adquirente e de não ter tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance para evitar essa fraude, deve ser-lhe recusado o direito à isenção de IVA (Acórdão de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, n.º 41).

34 No caso em apreço, nada nos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe indica que a recusa da isenção em causa no processo principal tenha sido baseada na existência de tal fraude.

35 Por outro lado, a violação de um requisito formal pode levar a uma recusa de isenção de IVA se essa violação tiver por efeito impedir a produção da prova incontestável do cumprimento dos requisitos de fundo (Acórdão de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, n.º 42).

36 Na medida em que, como observa o Governo checo, a não colocação dos bens destinados a exportação no referido regime aduaneiro pode ter normalmente por efeito tornar mais difícil ou até impossível para as autoridades tributárias a verificação da saída efetiva dos bens do território da União, é verdade que, no tocante à prova incontestável referida no n.º 35 do presente acórdão, a realidade da exportação deve ser objeto de prova bastante perante as autoridades tributárias competentes, uma vez que esta exigência se refere aos requisitos materiais de concessão da isenção (v., neste sentido, Acórdão de 8 de novembro de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, n.º 48).

37 Contudo, como resulta do n.º 25 do presente acórdão, não foi alegado no processo principal que a falta de colocação dos bens em causa sob o regime aduaneiro de exportação tenha impedido de provar que os requisitos materiais, *in casu*, a saída efetiva dos bens do território da União, foram cumpridas.

38 Daqui decorre que, em circunstâncias como as do processo principal, o não cumprimento da exigência formal de colocação dos bens destinados a exportação sob o regime aduaneiro da exportação não pode levar a que o exportador perca o seu direito à isenção à exportação, desde que provada a saída efetiva dos bens em causa do território da União.

39 Esta conclusão não é infirmada pela tese avançada pelo Governo checo de que o exportador devia, em qualquer caso, nos termos do artigo 59.º, n.º 1, e do artigo 161.º, n.º 2, do



Código Aduaneiro, colocar os bens em causa no referido regime aduaneiro através de declaração aduaneira para esse efeito, o que poderia fazer posteriormente, por forma que o não cumprimento inicial desse requisito não implicaria a perda definitiva do direito à isenção à exportação. Com efeito, como decorre dos n.os 29 a 31 do presente acórdão, tal colocação, feita antes ou depois da exportação, constitui uma obrigação formal que, além do mais, não releva do sistema comum do IVA, mas do regime aduaneiro. Por conseguinte, o não cumprimento dessa obrigação não exclui por si mesmo que os requisitos materiais da isenção tenham sido cumpridos.

40 Tendo em conta quanto precede, importa responder às questões colocadas que o artigo 146.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, lido em conjugação com o artigo 131.º da mesma diretiva, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que uma disposição legislativa nacional subordine a isenção de IVA prevista para os bens destinados a exportação para fora da União à condição de esses bens terem sido colocados sob o regime aduaneiro da exportação, numa situação em que esteja provado que os requisitos materiais da isenção à exportação, nomeadamente o que exige a saída efetiva do território da União, foram cumpridos.

### **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 (Terceira Secção) declara:

**O artigo 146.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lido em conjugação com o artigo 131.º da mesma diretiva, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que uma disposição legislativa nacional subordine a isenção de IVA prevista para os bens destinados a exportação para fora da União à condição de esses bens terem sido colocados sob o regime aduaneiro da exportação, numa situação em que esteja provado que os requisitos materiais da isenção à exportação, nomeadamente o que exige a saída efetiva do território da União, foram cumpridos.**

Assinaturas

\* Língua do processo: checo.