

Processo C-188/09

Dyrektor Izby Skarbowej w Bia?ymstoku

contra

Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski sp. j, anteriormente Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Naczelny S?d Administracyjny)

«Reenvio prejudicial – IVA – Direito a dedução – Diminuição do montante do direito a dedução em caso de violação da obrigação de utilizar uma caixa registadora»

Sumário do acórdão

1. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Dedução do imposto pago a montante*

(Directivas do Conselho 67/227 artigo 2.º, n.os 1 e 2, e 77/388, artigos 2.º, 10.º, n.os 1 e 2, e 17.º, n.os 1 e 2)

2. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Directiva 77/388 – Medidas nacionais derrogatórias – Conceito*

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 27.º, n.º 1)

3. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Proibição de cobrar outros impostos nacionais que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios – Conceito de «impostos sobre o volume de negócios» – Alcance*

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 33.º)

1. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, tal como definido no artigo 2.º, n.os 1 e 2, da Primeira Directiva 67/227, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, e nos artigos 2.º e 10.º, n.os 1 e 2, bem como no artigo 17.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, conforme alterada pela Directiva 2004/7, não se opõe a que um Estado-Membro limite temporariamente o direito à dedução do imposto pago a montante relativamente aos sujeitos passivos que não tenham respeitado uma formalidade de contabilização das suas vendas, na condição de a sanção prevista respeitar o princípio da proporcionalidade.

Com efeito, na medida em que se destina a assegurar a exacta cobrança do imposto e a evitar a fraude, esta obrigação contabilística figura entre as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adoptar com base no artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva. Neste contexto, ao prever que, em caso de inobservância dessa obrigação contabilística, o sujeito passivo vê a parte do imposto dedutível reduzida em 30%, a referida medida deve ser encarada como uma sanção

administrativa cujo efeito dissuasivo se destina a garantir a efectividade dessa obrigação contabilística. Cabe, porém ao órgão jurisdicional nacional verificar se as modalidades de determinação do montante da sanção e as condições em que são constatados, instruídos e, sendo caso disso, julgados os factos invocados pela Administração Fiscal para aplicar a referida sanção, não implicam privar o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado da sua própria substância e, portanto, violar o princípio da neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas. A esse respeito, uma taxa de retenção, limitada a 30% e que preserva assim o montante essencial do imposto pago a montante, não é excessiva nem insuficiente para assegurar o carácter dissuasivo da sanção e, portanto, a sua efectividade. Por outro lado, uma retenção assente no montante das despesas pagas pelo sujeito passivo não é manifestamente desprovida de qualquer relação com o nível da actividade económica do interessado. Além disso, uma vez que essa sanção não tem por objecto a reparação de erros contabilísticos, mas a respectiva prevenção, o seu carácter forfetário que resulta da aplicação da taxa fixa de 30% e, consequentemente, a inexistência de relação entre o respectivo montante e o dos erros contabilísticos eventualmente cometidos pelo sujeito passivo não podem ser tidos em conta na apreciação do carácter proporcionado da referida sanção.

(cf. n.os 27, 28, 34-37, 39, disp. 1)

2. Disposições nacionais, que prevêm a aplicação de uma sanção administrativa aos sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado aplicada quando se verifica que não cumpriram a obrigação de utilizar uma caixa registadora para registar na sua contabilidade o volume de negócios e o montante do IVA devido, não constituem «medidas especiais derogatórias» destinadas a evitar certas fraudes ou evasões fiscais, na acepção do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, conforme alterada pela Directiva 2004/7. Essa medida não pode estar abrangida pelo âmbito de aplicação do referido artigo 27.º, n.º 1, dado que constitui uma medida visada no artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva por força do qual os Estados-Membros podem estabelecer outras obrigações que considerem necessárias no sentido de assegurar a cobrança correcta do imposto e de evitar a fraude.

(cf. n.os 41-43, disp. 2)

3. O artigo 33.º da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, conforme alterada pela Directiva 2004/7, não obsta a que se mantenham disposições como as constantes da lei polaca relativa ao imposto sobre os bens e serviços, que prevêm uma sanção administrativa susceptível de ser imposta aos sujeitos passivos do imposto, quando se verifica que o sujeito passivo não cumpriu a obrigação de utilizar uma caixa registadora para registar na sua contabilidade o volume de negócios e o montante do imposto devido.

(cf. n.º 49, disp. 3)

29 de Julho de 2010 (*)

«Reenvio prejudicial – IVA – Direito a dedução – Diminuição do montante do direito a dedução em caso de violação da obrigação de utilizar uma caixa registadora»

No processo C-188/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Polónia), por decisão de 21 de Maio de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 28 de Maio de 2009, no processo

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

contra

Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j, anteriormente Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: J.-C. Bonichot (relator), presidente de secção, C. Toader, K. Schieman, L. Bay Larsen e D. Šváby, juizes,

advogado-geral: J. Mazák,

secretário: K. Malacek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 20 de Maio de 2010,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo polaco, por M. Dowgielewicz e A. Rutkowska, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por D. Triantafyllou 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 objecto a interpretação da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3; a seguir «Primeira Directiva IVA»), e da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, conforme alterada pela Directiva 2004/7/CE do Conselho, de 20 de Janeiro de 2004 (JO L 27, p. 44, a seguir «Sexta Directiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Profaktor Kulesza,

Frankowski, Jó?wiak, Or?owski sp. J, anteriormente Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. J (a seguir «Profaktor»), ao Dyrektor Izby Skarbowej w Bia?ymstoku (director da Câmara Fiscal de Bia?ystok) a respeito da limitação do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que incidiu sobre as operações a montante, quando o sujeito passivo não tenha cumprido a obrigação de utilizar uma caixa registadora para registar as vendas efectuadas a «pessoas singulares que não exerçam uma actividade económica».

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 2.º, primeiro e segundo parágrafos, da Primeira Directiva IVA:

«O princípio do sistema comum de [IVA] consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o [IVA], calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do [IVA] que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.»

4 O artigo 2.º da Sexta Directiva IVA prevê:

«Estão sujeitas ao [IVA]:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;
2. As importações de bens.»

5 O artigo 10.º, n.º 1, alínea a), da referida directiva define o «facto gerador» do imposto nos termos seguintes, a saber, «o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto». Este artigo 10.º, n.º 2, dispõe:

«O facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efectuam a entrega do bem ou a prestação de serviços. As entregas de bens que não sejam as referidas no n.º 4, alínea b), do artigo 5.º e as prestações de serviços de que resultem sucessivas deduções ou pagamentos consideram-se efectuadas no termo dos prazos a que se referem essas deduções ou pagamentos. [...]»

6 Segundo o artigo 17.º da mesma directiva:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O [IVA] devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

b) O [IVA] devido ou pago em relação a bens importados;

c) O [IVA] devido nos termos do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º e do n.º 3 do artigo 6.º

[...]

4. O Conselho envidará esforços no sentido de adoptar, antes de 31 de Dezembro de 1977, sob proposta da Comissão, e deliberando por unanimidade, as medidas de execução comunitária segundo as quais devem efectuar-se os reembolsos em conformidade com o n.º 3, em favor dos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país. Até à entrada em vigor das referidas medidas comunitárias de execução, os Estados-Membros fixarão as regras segundo as quais o reembolso será efectuado. Se o sujeito passivo não estiver estabelecido no território da Comunidade, os Estados-Membros podem recusar o reembolso ou submetê-lo a condições adicionais.»

7 O artigo 22.º da Sexta Directiva IVA, que figura sob o seu título XIII, sob a epígrafe «Obrigações dos devedores do imposto», dispõe:

«[...]

2. Os sujeitos passivos devem possuir uma contabilidade suficientemente pormenorizada, de modo a permitir a aplicação do [IVA] e a sua fiscalização pela Administração Fiscal.

[...]

8. Sem prejuízo das disposições que venham a ser adoptadas por força de n.º 4 do artigo 17.º, os Estados-Membros podem estabelecer outras obrigações que considerem necessárias no sentido de assegurar a cobrança correcta do imposto e de evitar a fraude.

[...]»

8 Nos termos do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA:

«O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derogatórias da presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não devem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido no estágio de consumo final»

9 O artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA dispõe:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlos dos produtos sujeitos a impostas especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos e apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos, direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

Legislação nacional

10 Nos termos do artigo 111.º, n.os 1 e 2, da Lei relativa ao imposto sobre os bens e os serviços (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. n.º 54, posição 535) de 11 de Março de 2004 (a seguir «Lei do IVA de 2004»):

«1. Os sujeitos passivos que efectuem vendas a pessoas singulares que não exerçam uma actividade económica [...] estão obrigados a registar o volume de vendas e o imposto devido através de caixas registadoras.

2. Os sujeitos passivos que não cumpram a obrigação visada no n.º 1 do presente artigo perdem o direito de reduzir o imposto devido num montante equivalente a 30% do IVA suportado a título da aquisição de bens e de serviços enquanto não começarem a registar o volume de vendas e o imposto devido através de caixas.»

11 O artigo 87.º, n.º 1, da mesma lei dispõe:

«Se o montante do IVA suportado a montante, referido no artigo 86.º, n.º 2, for superior ao imposto devido no período a que se refere a declaração, o sujeito passivo tem o direito de deduzir essa diferença ao imposto devido no período seguinte ou a que essa diferença lhe seja devolvida através de transferência bancária.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 Por decisão de 17 de Outubro de 2006, o Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białyymstoku (director da Inspeção Fiscal de Białyystok) fixou o IVA devido pela Profaktor relativamente a certos meses dos anos de 2004 e 2005 num montante diferente daquele que, segundo a referida sociedade, resultava das declarações que tinha entregado. Com efeito, em aplicação do artigo 111.º da Lei do IVA de 2004, aquele reduziu em 30% o IVA pago a montante pela aquisição de bens e de serviços que havia sido deduzido do valor do imposto devido, com o fundamento de que a Profaktor não tinha respeitado a obrigação de registar o seu volume de negócios e o montante daquele imposto através de caixas registadoras.

13 Em sede de recurso interposto pela referida sociedade, a decisão impugnada foi confirmada em 7 de Fevereiro de 2007 pelo Dyrektor Izby Skarbowej w Białyymstoku.

14 A Profaktor pediu a anulação da decisão de 7 de Fevereiro de 2007 no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białyymstoku (Tribunal Administrativo da «voivodie» de Białyystok). Esse tribunal deu provimento parcial ao pedido apresentado, após ter considerado que, relativamente ao período posterior à adesão da República da Polónia à União Europeia, as disposições em causa do artigo 111.º da Lei do IVA de 2004 eram incompatíveis com o direito da União, em especial com os artigos 17.º e 27.º da Sexta Directiva IVA. Com efeito, entendeu que a limitação do direito à dedução do IVA pago a montante, que aquelas disposições comportam, derroga o direito previsto no artigo 17.º da Sexta Directiva IVA, e tem, portanto, na realidade, a natureza de uma medida especial que não tinha sido implementada pela República da Polónia nas condições previstas no artigo 27.º desta directiva.

15 O Dyrektor Izby Skarbowej w Białyymstoku interpôs recurso de cassação dessa sentença, sustentando que as disposições em causa revestem apenas a natureza de uma sanção, não constituindo, portanto, uma derrogação à Sexta Directiva IVA, e que o seu objectivo não é limitar o direito a dedução, mas evitar a fraude fiscal.

16 O Naczelny Sąd Administracyjny, chamado a decidir desse recurso, entendeu, nomeadamente, que a referida sanção implica, relativamente ao sujeito passivo que infringe a

obrigação de registo, uma violação do princípio da neutralidade do IVA, ao fazê-lo suportar parte do IVA pago a montante. Considerou que subsistem dúvidas quanto à conformidade das disposições em causa com o princípio da proporcionalidade, quanto à questão de saber se se trata de uma sanção administrativa ou de uma medida especial na acepção do artigo 27.º da Sexta Directiva IVA e quanto à questão de saber se, em si mesma, a referida medida pode ser qualificada de imposto ou de taxa equivalente a um imposto sobre o volume de negócios.

17 Nestas condições, o Naczelny Sąd Administracyjny decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 2.º, n.os 1 e 2, da Primeira Directiva [IVA], conjugado com os artigos 2.º, 10.º, n.os 1 e 2, e 17.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva [IVA], opõe-se a uma disposição, como o n.º 2 do artigo 111.º, conjugado com o n.º 1 do mesmo artigo, da [L]ei do IVA de 2004, que prevê que os sujeitos passivos que efectuem vendas a pessoas singulares que não exerçam uma actividade económica perdem temporariamente o direito de reduzir o imposto devido, num montante equivalente a 30% do imposto pago a montante a título da aquisição de bens e de serviços, quando não cumpram a obrigação de registar o volume de negócios e o imposto devido através de caixas registadoras?

2) As 'medidas especiais' previstas no artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva [IVA] podem, tendo em conta o seu carácter e a sua finalidade, consistir numa limitação temporária do direito [a] dedução, nos termos do artigo 111.º, n.º 2, conjugado com o n.º 1 do mesmo artigo, da [L]ei do IVA de 2004, relativamente a sujeitos passivos que não cumpram a obrigação de registar o volume de negócios e o imposto devido através de caixas registadoras, e, sendo esse o caso, a sua introdução deve respeitar o procedimento previsto no artigo 27.º, n.os 2 a 4, da Sexta Directiva [IVA]?

3) O direito conferido aos Estados-Membros pelo artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva [IVA] inclui a faculdade de instituir, relativamente aos sujeitos passivos que não cumpram a obrigação de registar o volume de negócios e o imposto devido através de caixas registadoras, uma sanção que consiste na perda temporária do direito de reduzir o imposto devido num montante equivalente a 30% do IVA pago a montante a título da aquisição de bens e de serviços, nos termos do artigo 111.º, n.º 2, conjugado com o n.º 1 do mesmo artigo, da [L]ei do IVA de 2004?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

18 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o sistema comum do IVA, tal como definido no artigo 2.º, n.os 1 e 2, da Primeira Directiva IVA e nos artigos 2.º e 10.º, n.os 1 e 2, bem como no artigo 17.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva IVA, se opõe a que um Estado-Membro limite temporariamente o direito à dedução do imposto pago a montante relativamente aos sujeitos passivos que não respeitaram uma formalidade de contabilização das suas vendas.

19 Importa recordar que o direito a dedução previsto nos artigos 17.º a 20.º da Sexta Directiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante (v., designadamente, acórdãos de 13 de Março de 2008, *Securenta*, C-437/06, *Colect.*, p. I-1597, n.º 24; de 4 de Junho de 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, *Colect.*, p. I-4629, n.º 70; e de 29 de Outubro de 2009, *SKF*, C-29/08, *Colect.*, p. I-0000, n.º 55).

20 Com efeito, o regime das deduções destina-se a libertar completamente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. Por conseguinte, o sistema comum do IVA garante a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as mesmas estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (v., designadamente, acórdãos de 29 de Abril de 2004, Faxworld, C-137/02, Colect., p. I-5547, n.º 37, e SKF, já referido, n.º 56).

21 O funcionamento normal do sistema comum do IVA que deve garantir assim a neutralidade da carga fiscal de todas as actividades económicas pressupõe a cobrança exacta do imposto. Decorre dos artigos 2.º e 22.º da Sexta Directiva IVA, bem como do artigo 10.º CE, que cada Estado-Membro tem a obrigação de tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território. A este respeito, os Estados-Membros são obrigados a verificar as declarações dos sujeitos passivos, a contabilidade destes últimos e outros documentos pertinentes, bem como a calcular e a cobrar o imposto devido (acórdão de 17 de Julho de 2008, Comissão/Itália, C-132/06, Colect., p. I-5457, n.º 37).

22 No âmbito do sistema comum do IVA, os Estados-Membros são obrigados a garantir o respeito das obrigações que incumbem aos sujeitos passivos e beneficiam, a este respeito, de uma certa margem de discricionariedade, designadamente quanto à maneira de utilizar os meios à sua disposição (acórdão Comissão/Itália, já referido, n.º 38).

23 Entre essas obrigações, o artigo 22.º, n.º 2, da Sexta Directiva IVA prevê, nomeadamente, que os sujeitos passivos devem possuir uma contabilidade suficientemente pormenorizada, de modo a permitir a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado e a sua fiscalização pela Administração Fiscal.

24 Por outro lado, segundo as disposições do artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva IVA, sem prejuízo das disposições que venham a ser adoptadas por força de n.º 4 do artigo 17.º desta directiva, os Estados-Membros podem estabelecer outras obrigações que considerem necessárias para assegurar a exacta cobrança do imposto e evitar a fraude.

25 Deve recordar-se, a este respeito, que o combate à fraude, à evasão fiscal e a outros eventuais abusos é um objectivo reconhecido e encorajado pela Sexta Directiva IVA (v. acórdãos de 29 de Abril de 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-7/02, Colect., p. I-5337, n.º 76; de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 71; e Comissão/Itália, já referido, n.º 46).

26 Todavia, as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adoptar não devem ir além do que é necessário para alcançar os objectivos destinados a garantir a exacta cobrança do imposto e a evitar a fraude. Por conseguinte, tais medidas não podem ser utilizadas de modo a pôr em causa a neutralidade do IVA, a qual constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA (v., neste sentido, designadamente, acórdãos de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e o., C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect., p. I-7281, n.º 47; de 21 de Abril de 2005, HE, C-25/03, Colect., p. I-3123, n.º 80; e de 8 de Maio de 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, Colect., p. I-3457, n.º 66).

27 Quanto à medida nacional em causa no processo principal, tal como prevista no artigo 111.º, n.os 1 e 2, da Lei do IVA de 2004, é dado assente que, ao exigir aos sujeitos passivos que utilizem caixas registadoras para registar o volume de negócios e o montante do imposto devido na sua contabilidade, a mesma se destina a assegurar a exacta cobrança do imposto e a evitar a

fraude. Não se pode contestar que esta obrigação que incumbe aos sujeitos passivos figura entre as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adoptar com base no artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva IVA.

28 Neste contexto, ao prever que, em caso de inobservância dessa obrigação contabilística, o sujeito passivo vê a parte do IVA dedutível reduzida em 30%, a referida medida deve ser encarada como uma sanção administrativa cujo efeito dissuasivo se destina a garantir a efectividade dessa obrigação.

29 A este respeito, cabe recordar que, na falta de harmonização da legislação da União no domínio das sanções aplicáveis em caso de desrespeito das condições previstas num regime instituído por esta legislação, os Estados-Membros são competentes para escolher as sanções que se lhes afigurem adequadas. Todavia, estão obrigados a exercer essa competência no respeito do direito da União e dos seus princípios gerais, e, por conseguinte, no respeito do princípio da proporcionalidade (acórdão de 12 de Julho de 2001, Louloudakis, C-262/99, Colect., p. I-5547, n.º 67).

30 Quanto à aplicação concreta deste princípio da proporcionalidade, é ao órgão jurisdicional de reenvio que cabe apreciar a compatibilidade das medidas nacionais com o direito da União, pois o Tribunal de Justiça apenas é competente para lhe fornecer todos os elementos de interpretação decorrentes do direito da União que lhe possam permitir apreciar essa compatibilidade (v., designadamente, acórdãos de 30 de Novembro de 1995, Gebhard, C-55/94, Colect., p. I-4165, e Molenheide e o., já referido, n.º 49).

31 Por conseguinte, deve concluir-se, em primeiro lugar, que as disposições da Lei do IVA de 2004 não põem em causa o princípio do direito a dedução em si mesmo, direito este do qual todos os sujeitos passivos continuam a beneficiar. O referido direito permanece aberto mesmo quando o sujeito passivo em causa não cumpre a obrigação prevista por aquelas disposições.

32 Em segundo lugar, a sanção administrativa associada a essa obrigação tem a natureza de um encargo financeiro com o qual o legislador nacional pretende onerar o sujeito passivo em situação de infracção, e apenas enquanto a infracção durar. Esta opção, que faz parte da competência do Estado-Membro em causa, não é manifestamente inapropriada à luz do objectivo prosseguido.

33 Em terceiro lugar, a decisão de impor o referido encargo financeiro através da retenção de parte da quota dedutível do IVA devido, e não, designadamente, através do pagamento de um montante a favor do Tesouro Público pelo sujeito passivo, faz igualmente parte da competência do Estado-Membro em causa.

34 Todavia, na medida em que tem repercussões sobre o montante objecto do direito a dedução, esse dispositivo comporta o risco de violar o princípio da neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas se, nomeadamente, as modalidades de determinação do montante da sanção e as condições em que são constatados, instruídos e, sendo caso disso, julgados os factos invocados pela Administração Fiscal para aplicar a referida sanção se traduzirem em privar o direito à dedução do IVA da sua própria substância.

35 Embora caiba ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se essas modalidades e condições, tal como resultam da Lei do IVA de 2004, não acarretam tal consequência, importa sublinhar que a taxa de retenção em causa no processo principal, limitada a 30% e que preserva, assim, o montante essencial do imposto pago a montante, não é excessiva nem insuficiente para assegurar o carácter dissuasivo da sanção e, portanto, a sua efectividade.

36 Por outro lado, uma retenção assente no montante das despesas pagas pelo sujeito passivo não é manifestamente desprovida de qualquer relação com o nível da actividade económica do interessado.

37 Além disso, uma vez que essa sanção não tem por objecto a reparação de erros contabilísticos, mas a respectiva prevenção, o seu carácter forfetário que resulta da aplicação da taxa fixa de 30% e, conseqüentemente, a inexistência de relação entre o respectivo montante e o dos erros contabilísticos eventualmente cometidos pelo sujeito passivo não podem ser tidos em conta na apreciação do carácter proporcionado da referida sanção. De resto, a inexistência de caixas registadoras obsta precisamente à determinação exacta do montante de vendas efectuadas e opõe-se, portanto, a qualquer apreciação do carácter adaptado da sanção ao montante de eventuais erros contabilísticos.

38 Acresce ainda que, relativamente à hipótese, evocada pela Comissão, de a não utilização de caixas registadoras ter origem em circunstâncias alheias ao contribuinte, cabe ao juiz nacional tê-las em conta, se estiverem devidamente demonstradas segundo as regras processuais e probatórias nacionais, a fim de determinar, perante todos os elementos do processo, se a sanção fiscal deve não obstante ser aplicada e, em caso afirmativo, verificar se não é desproporcionada.

39 Resulta das considerações precedentes que há que responder à primeira questão que o sistema comum do IVA, tal como definido no artigo 2.º, n.os 1 e 2, da Primeira Directiva IVA e nos artigos 2.º e 10.º, n.os 1 e 2, bem como no artigo 17.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva IVA, não se opõe a que um Estado-Membro limite temporariamente o direito à dedução do imposto pago a montante relativamente aos sujeitos passivos que não tenham respeitado uma formalidade de contabilização das suas vendas, na condição de a sanção prevista respeitar o princípio da proporcionalidade.

Quanto à segunda questão

40 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, no essencial, acerca da questão de saber se as disposições do artigo 111.º, n.os 1 e 2, da Lei do IVA de 2004 podem ser consideradas «medidas especiais derogatórias» destinadas a evitar certas fraudes ou evasões fiscais, na acepção do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA.

41 A este respeito, basta referir que a medida em causa no processo principal, tal como prevista pelas disposições do artigo 111.º, n.os 1 e 2, da Lei do IVA de 2004, constitui uma sanção administrativa aplicada quando se verifica que o sujeito passivo não cumpriu a obrigação de utilizar uma caixa registadora para registar na sua contabilidade o volume de negócios e o montante do IVA devido. Essa medida, que tem a mesma natureza das medidas previstas no artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva IVA, não pode assim constituir uma medida especial derogatória na acepção do artigo 27.º, n.º 1, desta directiva (v., neste sentido, acórdãos de 14 de Julho de 1988, Jeunehomme e EGI, 123/87 e 330/87, Colect., p. 4517, n.º 15, e de 15 de Janeiro de 2009, K?1, C?502/07, Colect., p. I?161, n.º 23).

42 Assim, disposições como as que figuram no artigo 111.º, n.os 1 e 2, da Lei do IVA de 2004 não podem ser abrangidas pelo âmbito de aplicação do dito artigo 27.º, n.º 1.

43 Conseqüentemente, há que responder à segunda questão que disposições como as que figuram no artigo 111.º, n.os 1 e 2, da Lei do IVA de 2004 não constituem «medidas especiais derogatórias» destinadas a evitar certas fraudes ou evasões fiscais, na acepção do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA.

Quanto à terceira questão

44 Com esta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 33.º da Sexta Directiva IVA obsta à manutenção de disposições como as do artigo 111.º, n.os 1 e 2, da Lei do IVA de 2004.

45 A Sexta Directiva IVA apenas permite, no seu artigo 33.º, que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos e taxas sobre as entregas de bens, as prestações de serviços ou as importações se não tiverem a natureza de impostos sobre o volume de negócios (v. acórdãos de 3 de Outubro de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Colect., p. I-9373, n.º 24, e K-1, já referido, n.º 27).

46 Para apreciar se um imposto, um direito ou uma taxa tem a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva IVA, há que verificar, designadamente, se tem por efeito comprometer o funcionamento do sistema comum do IVA, onerando a circulação dos bens e dos serviços e incidindo sobre as transacções comerciais de modo comparável ao que caracteriza o IVA (acórdão de 11 de Outubro de 2007, KÖGÁZ e o., C-283/06 e C-312/06, Colect., p. I-8463, n.º 34).

47 Segundo jurisprudência assente, as características essenciais do IVA são quatro, a saber, a aplicação geral do IVA às transacções que tenham por objecto bens ou serviços, a fixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que fornece, a cobrança do imposto em cada fase do processo de produção e de distribuição, incluindo a da venda a retalho, seja qual for o número de transacções ocorridas anteriormente, bem como a dedução do imposto devido por um sujeito passivo dos montantes pagos nas fases anteriores do processo de produção e de distribuição, de modo que o imposto só se aplique, numa dada fase, ao valor acrescentado nessa fase e que a carga final do imposto seja, em definitivo, suportada pelo consumidor (acórdãos, já referidos, Banca popolare di Cremona, n.º 28; KÖGÁZ e o., n.º 37; e K-1, n.º 17).

48 A medida prevista pelas disposições da Lei do IVA de 2004 em causa no processo principal não responde a estas características. Como resulta da apreciação levada a cabo no n.º 28 do presente acórdão, essas disposições limitam-se a prever uma sanção administrativa susceptível de ser aplicada aos sujeitos passivos de IVA quando se verifique que não cumpriram uma das suas obrigações contabilísticas. Esta sanção, cujo facto gerador não reside numa transacção, mas no incumprimento de uma obrigação contabilística, não tem, por conseguinte, o carácter de um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva IVA.

49 Nestas condições, há que responder à terceira questão que o artigo 33.º da Sexta Directiva IVA não obsta à manutenção de disposições como as do artigo 111.º, n.os 1 e 2, da Lei do IVA de 2004.

Quanto às despesas

50 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 efectuadas pelas partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

1) O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, tal como definido no artigo 2.º, n.os 1 e 2, da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, e nos artigos 2.º e 10.º, n.os 1 e 2, bem como no artigo 17.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, conforme alterada pela Directiva 2004/7/CE do Conselho, de 20 de Janeiro de 2004, não se opõe a que um Estado-Membro limite temporariamente o direito à dedução do imposto pago a montante relativamente aos sujeitos passivos que não tenham respeitado uma formalidade de contabilização das suas vendas, na condição de a sanção prevista respeitar o princípio da proporcionalidade.

2) Disposições como as que figuram no artigo 111.º, n.os 1 e 2, da Lei relativa ao imposto sobre os bens e os serviços (ustawa o podatku od towarów i usług) de 11 de Março de 2004 não constituem «medidas especiais derogatórias» destinadas a evitar certas fraudes ou evasões fiscais, na acepção do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388, conforme alterada pela Directiva 2004/7.

3) O artigo 33.º da Sexta Directiva 77/388, conforme alterada pela Directiva 2004/7, não obsta à manutenção de disposições como as do artigo 111.º, n.os 1 e 2, da Lei relativa ao imposto sobre os bens e os serviços de 11 de Março de 2004.

Assinaturas

** Língua do processo: polaco.