

# Processo C-188/09

**Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku**

**contra**

**Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. j,  
anteriormente Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j**

(pedido de decisão prejudicial  
apresentado pelo Naczelny Sąd 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»

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 29 de Julho de 2010 . . . I - 7643

## 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 prevêem 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 prevêem 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)