ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

15 de Janeiro de 2009 *

No processo C-502/07,

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 31 de Outubro de 2007, entrado no Tribunal de Justiça em 16 de Novembro de 2007, no processo

K-1 sp. z o.o.

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente de secção, J.-C. Bonichot (relator), K. Schiemann, J. Makarczyk e C. Toader, juízes,

* Língua do processo: polaco.

advogado-geral: J. Mazák,
secretário: K. Sztranc-Sławiczek, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 20 de Novembro de 2008,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da K-1 sp. z o.o., por M. Łukasik e M. Złotopolska-Nowak, radcy prawni,

— em representação do Governo polaco, por M. Dowgielewicz, M. Jarosz e A. Rutkowska, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo grego, por S. Spyropoulos, I. Bakopoulos e M. Tassopoulou, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo cipriota, por I. Neofytou e E. Symeonidou, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo do Reino Unido, por L. Seeboruth e C. Gibbs, na qualidade de agentes, assistidos por R. Hill, barrister,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, 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 do artigo 2.º, primeiro e segundo parágrafos, 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 de diversos artigos 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 (JO L 145, p. 1), conforme alterada pela Directiva 2004/66/CE do Conselho, de 26 de Abril de 2004 (JO L 168, p. 35, a seguir «Sexta Directiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a K-1 sp. z o.o. (a seguir «K-1») ao Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (director da Secção de Finanças de Bydgoszcz), relativamente à «obrigação fiscal adicional» imposta ao sujeito passivo, quando, na sua declaração, este tenha indicado um montante de diferencial de imposto sobre o valor acrescentado a reembolsar (a seguir «IVA») ou de imposto dedutível superior àquele a que tem direito.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

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, pelo seu lado:

«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 mesma directiva define o «facto gerador» do imposto, nos seguintes termos, 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, designadamente:

«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 O artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva IVA prevê:

«Sem prejuízo das disposições que venham a ser adoptadas por força do 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.»

7 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 introduzir medidas especiais em derrogação 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 podem

influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante global da receita fiscal do Estado-Membro cobrada na fase de consumo final.»

8 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 impostos 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

9 Nos termos do artigo 109.º, n.os 5 e 6, da Lei relativa ao imposto sobre os bens e serviços (ustawa o podatku od towarów i usług), de 11 de Março de 2004 (a seguir «lei relativa ao IVA»):

«5. Caso se apure que o sujeito passivo indicou, na declaração fiscal entregue, um montante de diferencial de imposto a reembolsar ou de imposto dedutível a reembolsar superior àquele a que tem direito, o chefe da repartição de finanças ou a autoridade de

fiscalização tributária determinará o montante correcto a reembolsar e fixará uma obrigação fiscal adicional no montante de 30% do valor em excesso.

6. O n.º 5 aplica-se, *mutatis mutandis*, ao diferencial de imposto, na acepção do artigo 87.º, n.º 1.»

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

«Se, num determinado período de tributação, o montante do imposto dedutível, na acepção do artigo 86.º, n.º 2, for superior ao montante do imposto devido, o sujeito passivo pode deduzir essa diferença do montante do imposto devido no período de tributação seguinte, ou exigir o reembolso da diferença por transferência para uma conta bancária.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

11 Por decisão de 17 de Agosto de 2005, o director do Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu (chefe da Primeira Repartição de Finanças de Toruń) verificou que a K-1 tinha declarado como dedutível um montante de IVA que excedia o imposto devido, respeitante ao mês de Maio de 2005, e fixou uma obrigação fiscal adicional relativamente a este mês. Com efeito, a Administração Fiscal questionou a dedução do IVA constante de uma factura datada de 29 de Abril de 2005, relativa à aquisição de um imóvel construído em Toruń. Sendo este imóvel um bem antigo, a sua aquisição beneficiava de isenção de IVA e a respectiva factura não podia assim servir de base para uma redução do imposto devido nem para um montante de diferencial de IVA a

reembolsar ou de um montante de imposto dedutível. Devido à sobreavaliação do montante do imposto dedutível, foi imposta à sociedade uma obrigação fiscal adicional, nos termos do artigo 109.º, n.os 5 e 6, da lei relativa ao IVA.

12 A K-1 interpôs recurso desta decisão para o Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy. No seu recurso, alegou que a obrigação fiscal adicional imposta pela referida decisão não é compatível com o artigo 27.º da Sexta Directiva IVA. Por decisão de 9 de Novembro de 2005, o Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy não considerou procedente a argumentação da sociedade e confirmou a decisão controvertida.

13 A K-1 interpôs então recurso desta decisão para o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunal Administrativo da voïvodie de Bydgoszcz). Por acórdão de 31 de Maio de 2006, este órgão jurisdicional decidiu que o artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA não exclui a aplicação da obrigação fiscal adicional por força dos princípios constantes da lei relativa ao IVA e negou provimento ao recurso da K-1. Considerou que esta obrigação fiscal não revestia as características essenciais do IVA e que não dá origem, nas trocas comerciais entre os Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira. O Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy também não acolheu a tese segundo a qual a obrigação fiscal adicional constitui uma medida especial na acepção da Sexta Directiva IVA. Considerou, portanto, que não era necessário recorrer ao procedimento previsto no artigo 27.º daquela directiva.

14 A K-1 interpôs recurso de cassação deste acórdão. Em apoio do recurso, sustenta que a aplicação obrigatória da obrigação fiscal adicional, nos termos em que está prevista

no artigo 109.º, n.º 5, da lei relativa ao IVA, é incompatível com as disposições do direito comunitário e, mais concretamente, com as regras enunciadas na Sexta Directiva IVA.

15 Neste contexto, o Naczelny Sąd Administracyjny decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 2.º, primeiro e segundo parágrafos, da Primeira Directiva [IVA], conjugado com os artigos 2.º e 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, da Sexta Directiva [IVA] exclui a possibilidade de impor aos sujeitos passivos de IVA o pagamento da obrigação fiscal adicional prevista no artigo 109.º, n.ºs 5 e 6, da [lei relativa ao IVA], quando se apure que, na declaração de imposto por ele entregue, o sujeito passivo indicou um montante de diferencial de imposto a reembolsar ou de imposto dedutível […] superior àquele a que tem direito?

2) Tendo em conta a sua natureza e o seu objectivo, as 'medidas especiais', na acepção do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva [IVA], podem consistir na possibilidade de impor ao sujeito passivo [do IVA] uma obrigação fiscal adicional, que é fixada por decisões da autoridade fiscal, quando se apure que o sujeito passivo declarou um montante demasiado elevado de diferencial de imposto a reembolsar ou de imposto dedutível […]?

3) A faculdade prevista no artigo 33.º da Sexta Directiva [IVA] compreende o direito de introduzir a obrigação fiscal adicional prevista no artigo 109.º, n.ºs 5 e 6, da [lei relativa ao IVA]?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

16 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente saber se o sistema comum de IVA, como foi definido no artigo 2.º, primeiro e segundo parágrafos, da Primeira Directiva IVA e nos artigos 2.º e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, da Sexta Directiva IVA, permite que um Estado-Membro imponha aos sujeitos passivos de IVA uma «obrigação fiscal adicional», nos termos em que esta se encontra prevista no artigo 109.º, n.ºs 5 e 6, da lei relativa ao IVA.

17 O Tribunal de Justiça recordou quais são as características essenciais do IVA. São quatro, a saber: a aplicação geral do imposto 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 forneça; a cobrança do imposto em cada fase do processo de produção e de distribuição, incluindo o da venda a retalho, qualquer que seja o número de transacções ocorridas anteriormente; a dedução do imposto devido por um sujeito passivo dos montantes pagos nas fases anteriores do processo, 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 (v. acórdão de 3 de Outubro de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Colect., p. I-9373, n.º 28).

18 Uma «obrigação fiscal adicional» como a prevista na legislação nacional em causa no processo principal não reveste estas características. Basta, a este respeito, verificar que o

seu facto gerador resulta não de uma qualquer transacção mas de um erro de declaração e que, por outro lado, o seu montante não é fixado proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo.

19 Trata-se, na realidade, não de um imposto mas de uma sanção administrativa que é aplicada quando se verifique que o sujeito passivo declarou um montante de diferencial de IVA a reembolsar ou de imposto dedutível superior àquele a que tem direito.

20 O princípio de um sistema comum de IVA não se opõe à introdução, por parte dos Estados-Membros, de medidas que prevejam sanções a aplicar no caso de irregularidades cometidas quando da declaração do montante do IVA devido. Bem pelo contrário, o artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva IVA enuncia que os Estados-Membros podem estabelecer outras obrigações que considerem necessárias, no sentido de assegurar a cobrança correcta do imposto.

21 Nestas condições, há que responder à primeira questão que o sistema comum do IVA, nos termos em que foi definido no artigo 2.º, primeiro e segundo parágrafos, da Primeira Directiva IVA, assim como nos artigos 2.º e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2.º, da Sexta Directiva IVA, não se opõe a que um Estado-Membro preveja na sua legislação uma sanção administrativa susceptível de ser aplicada aos sujeitos passivos do IVA, como a «obrigação fiscal adicional» prevista no artigo 109.º, n.ºs 5 e 6, da lei relativa ao IVA.

Quanto à segunda questão

22 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente saber se as disposições constantes do artigo 109.º, n.os 5 e 6, da lei relativa ao IVA podem ser consideradas «medidas especiais derrogatórias» para evitar certas fraudes ou evasões fiscais, na acepção do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA.

23 A este respeito, basta salientar que uma sanção administrativa como a prevista no artigo 109.º, n.os 5 e 6, da lei relativa ao IVA, aplicada quando se tenha verificado que o sujeito passivo indicou um montante de diferencial de imposto a reembolsar ou de imposto dedutível superior àquele a que tem direito, não pode constituir uma medida especial derrogatória da natureza das previstas no artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA, mas constitui, como foi anteriormente referido, uma medida visada no artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva IVA.

24 Daqui resulta que disposições como as constantes do artigo 109.º, n.os 5 e 6, da lei relativa ao IVA não são abrangidas pelo âmbito de aplicação do referido artigo 27.º, n.º 1.

25 Por conseguinte, há que responder à segunda questão que disposições como as constantes do artigo 109.º, n.os 5 e 6, da lei relativa ao IVA não constituem «medidas especiais derrogatórias» para evitar certas fraudes ou evasões fiscais, na acepção do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA.

Quanto à terceira questão

26 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, essencialmente, se o artigo 33.º da Sexta Directiva IVA obsta a que se mantenham disposições como as constantes do artigo 109.º, n.os 5 e 6, da lei relativa ao IVA.

27 A Sexta Directiva só 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 estes não tiverem a natureza de impostos sobre o volume de negócios (v. acórdão Banca popolare di Cremona, já referido, n.º 24).

28 No entanto, não há que averiguar se disposições como as que estão em causa no processo principal prevêem um imposto, um direito ou uma taxa que tenha a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva IVA. Como resulta da resposta dada à primeira questão, as referidas disposições não instituem um imposto, um direito ou uma taxa, mas prevêem uma sanção administrativa susceptível de ser imposta aos sujeitos passivos do IVA, quando se verifique que declararam um montante de diferencial de IVA a reembolsar ou de imposto dedutível superior àquele a que têm direito.

29 Nestas condições, há que responder à terceira questão que o artigo 33.º da Sexta Directiva IVA não obsta a que se mantenham disposições como as constantes do artigo 109.º, n.os 5 e 6, da lei relativa ao IVA.

Quanto às despesas

30 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) **O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, nos termos em que foi definido no artigo 2.º, primeiro e segundo parágrafos, 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, assim como nos artigos 2.º e 10.º, n.os 1, alínea a), 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 2004/66/CE do Conselho, de 26 de Abril de 2004, não se opõe a que um Estado-Membro preveja na sua legislação uma sanção administrativa susceptível de ser aplicada aos sujeitos passivos do imposto sobre o valor acrescentado, como a «obrigação fiscal adicional» prevista no artigo 109.º, n.os 5 e 6, da Lei relativa ao imposto sobre os bens e serviços (ustawa o podatku od towarów i usług), de 11 de Março de 2004.**

2) **Disposições como as constantes do artigo 109.º, n.os 5 e 6, da Lei relativa ao imposto sobre os bens e serviços, de 11 de Março de 2004, não constituem**

«medidas especiais derrogatórias» para evitar certas fraudes ou evasões fiscais, na acepção do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388, conforme alterada.

3) O artigo 33.º da Sexta Directiva 77/388, conforme alterada, não obsta a que se mantenham disposições como as constantes do artigo 109.º, n.os 5 e 6, da Lei relativa ao imposto sobre os bens e serviços, de 11 de Março de 2004.

Assinaturas