

|

61995J0085

Acórdão do Tribunal (Quinta Secção) de 5 de Dezembro de 1996. - John Reisdorf contra Finanzamt Köln-West. - Pedido de decisão prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemanha. - Imposto sobre o valor acrescentado - Interpretação do artigo 18., n. 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE - Dedução do imposto pago a montante - Obrigação do sujeito passivo - Posse de uma factura. - Processo C-85/95.

Colectânea da Jurisprudência 1996 página I-06257

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

1. Questões prejudiciais ° Competência do Tribunal de Justiça ° Limites ° Litígio fictício ou pedido de interpretação de disposições de direito comunitário manifestamente inaplicáveis ao litígio no processo principal

(Tratado CE, artigo 177.)

2. Disposições fiscais ° Harmonização das legislações ° Imposto sobre o volume de negócios ° Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado ° Dedução do imposto pago a montante ° Obrigações do sujeito passivo ° Posse de uma factura ° Factura ° Conceito ° Possibilidade de os Estados-Membros admitirem como factura outros documentos para além do original da mesma

[Directiva 77/388 do Conselho, artigos 18. , n. 1, alínea a), e 22. , n. 3]

Sumário

1. Desde que as questões prejudiciais que lhe são submetidas respeitem à interpretação de uma disposição de direito comunitário, o Tribunal de Justiça decide sem que, em princípio, tenha de averiguar as circunstâncias em que os órgãos jurisdicionais nacionais foram levados a submeter-lhe questões e se propõem aplicar a disposição de direito comunitário cuja interpretação solicitam.

Só não assim será quando seja evidente que o processo previsto no artigo 177. do Tratado foi indevidamente utilizado e que se destina, na realidade, a levar o Tribunal de Justiça a pronunciar-se através de um litígio fictício, ou quando seja manifesto que a disposição de direito comunitário

cuja interpretação se pede ao Tribunal de Justiça não se aplica.

2. Quando um sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado invoca o direito à dedução do imposto pago a montante ao imposto de que é devedor, os artigos 18.º, n.º 1, alínea a), e 22.º, n.º 3, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, autorizam os Estados-Membros, aos quais é reconhecido o poder de determinarem as regras relativas à fiscalização do exercício do direito à dedução e, designadamente, o modo como o sujeito passivo deve fazer prova desse direito, a entenderem por "factura" não apenas o original, mas também qualquer outro documento que o substitua, que obedeça aos critérios estabelecidos por esses Estados-Membros, e conferem-lhes o poder de exigirem a apresentação do original da factura para justificar o direito à dedução, bem como o de admitirem, quando o sujeito passivo já não esteja de posse do original, outros meios de prova que demonstrem que existiu efectivamente a transacção que é objecto do pedido de dedução.

Partes

No processo C-85/95,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, pelo Bundesfinanzhof, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

John Reisdorf

e

Finanzamt Koeln-West,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), 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; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: J. C. Moitinho de Almeida (relator), presidente de secção, C. Gulmann, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet e P. Jann, juízes,

advogado-geral: N. Fennelly,

secretário: H. A. Ruehl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

° em representação de J. Reisdorf, por Hans-Peter Taplick, consultor fiscal,

° em representação do Governo alemão, por Ernst Roeder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e Bernd Kloke, Oberregierungsrat no mesmo ministério, na qualidade de agentes,

° em representação do Governo helénico, por Vassileios Kontolaimos, consultor jurídico adjunto no Conselho Jurídico do Estado, e Dimitra Tsagkarakis, consultora do secretário de Estado dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agentes,

° em representação do Governo francês, por Catherine de Salins, subdirectora na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e Anne de Bourgoing, encarregada de missão na mesma direcção, na qualidade de agentes,

° em representação do Governo do Reino Unido, por Stephen Braviner, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente, assistido por Sarah Lee, barrister,

° em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Juergen Grunwald, consultor jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de J. Reisdorf, representado por Rainer Olschewski, advogado em Colónia, do Governo alemão, representado por Ernst Roeder, do Governo helénico, representado por Vassileios Kontolaimos, do Governo francês, representado por Frédéric Pascal, adido de administração central na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por Juergen Grunwald, na audiência de 20 de Junho de 1996,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 11 de Julho de 1996,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por despacho de 12 de Outubro de 1994, entrado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 20 de Março de 1995, o Bundesfinanzhof submeteu, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, três questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), 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; EE 09 F1 p. 54, a seguir "Sexta Directiva").

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio entre J. Reisdorf e o Finanzamt Koeln-West (a seguir "Finanzamt") relativo à possibilidade de J. Reisdorf ser dispensado da apresentação dos originais das facturas relativas ao montante do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir "IVA") cuja dedução requereu.

3 O artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), da Sexta Directiva, que regula o direito à dedução, dispõe:

"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 imposto sobre o valor acrescentado 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."

4 O artigo 18.º, n.os 1, alínea a), e 3, da directiva, acrescenta:

"1. Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve:

a) relativamente à dedução prevista no n.º 2, alínea a), do artigo 17.º, possuir uma factura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º ;

...

3. Os Estados-Membros fixarão as condições e as regras nos termos das quais o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder a uma dedução a que não tenha procedido em conformidade com o disposto nos n.os 1 e 2."

5 Por último, o artigo 22.º, n.os 2, 3 e 8, da directiva dispõe:

"2. 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.

3. a) Os sujeitos passivos devem emitir uma factura ou um documento que a substitua, em relação à entrega de bens e às prestações de serviços que efectuem a outro sujeito passivo, e conservar um duplicado de todos os documentos emitidos.

Do mesmo modo, os sujeitos passivos devem emitir uma factura em relação aos pagamentos por conta que lhes são efectuados por outro sujeito passivo antes de se realizar a entrega dos bens ou a prestação de serviços.

b) A factura deve mencionar claramente o preço líquido de imposto e o imposto correspondente a cada taxa diferente e, se for o caso, a isenção.

c) Os Estados-Membros estabelecerão os critérios segundo os quais um documento pode servir de factura.

...

8. 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."

6 Resulta do processo principal que, em 1988, J. Reisdorf construiu instalações comerciais num imóvel que lhe pertencia, arrendando-as, a partir de Novembro de 1988, a um empresário de supermercados. Tendo renunciado à isenção de IVA prevista no § 4, n.º 12, alínea a), da Umsatzsteuergesetz (lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir "UStG"), pediu a dedução das importâncias correspondentes ao imposto a montante sobre a construção das referidas instalações comerciais.

7 No decurso de uma acção de fiscalização especial para efeitos de IVA efectuada pelo Finanzamt, este pediu a J. Reisdorf que apresentasse os originais das facturas relativas aos montantes cuja dedução requereu.

8 Deve salientar-se que o § 15, n.º 1, ponto 1, da UStG dispõe que, sem prejuízo de determinadas condições que não são relevantes para o presente caso, o operador pode deduzir, a título do

imposto a montante, o imposto respeitante a fornecimentos ou a prestações efectuadas à sua empresa por outros operadores, especificamente mencionado nas facturas, na acepção do § 14 da UStG. O § 14, n. 4, da UStG esclarece que deve entender-se por factura qualquer documento através do qual o operador, ou um terceiro agindo em seu nome, apresenta ao destinatário o cálculo do preço dos bens ou serviços fornecidos ou de qualquer outra prestação, independentemente da designação desse documento nas relações comerciais.

9 J. Reisdorf apresentou diversas facturas, designadamente cópias de facturas intermédias da empresa de construção, mas não apresentou os originais. Em consequência disso, o Finanzamt reduziu o valor do imposto a montante.

10 Após ter reclamado infrutiferamente dessa redução, J. Reisdorf interpôs recurso para o Finanzgericht, que lhe negou provimento. Este órgão jurisdicional considerou, com efeito, que J. Reisdorf, apesar de ter sido convidado a isso, não provou estarem preenchidos os requisitos da dedução do imposto devido ou pago a montante previstos no § 15, n. 1, ponto 1, da UStG, uma vez que não apresentara os originais das facturas, que, segundo as suas próprias declarações, existiam e estavam disponíveis.

11 Baseando-se nos §§ 14 e 15 da UStG, o Finanzgericht considerou que só o original da factura emitida e entregue ou enviada ao adquirente, destinada ao acerto de contas com o beneficiário, pode ser considerado susceptível de comprovar o direito à dedução. Salienta que o original da factura se distingue pelo seu carácter único, no sentido de que é identificável e não pode confundir-se com outros exemplares, duplicados ou cópias de facturas. No entender do Finanzgericht, é indispensável apresentar o original da factura, a não ser que esta se tenha extraviado ou não possa ser obtida num determinado prazo. Nestes casos, a prova exigida poderia ser feita de outra forma, através de todos os meios de prova admitidos pela lei nacional, incluindo cópia das facturas e documentos análogos. Ora, no presente caso, o recorrente no processo principal não invocou o extravio dos originais das facturas. Deveria, por isso, suportar as respectivas consequências jurídicas negativas, uma vez que lhe cabia fazer prova do seu direito à dedução.

12 J. Reisdorf interpôs recurso dessa decisão para o Bundesfinanzhof, alegando violação dos §§ 14 e 15 da UStG.

13 No despacho de reenvio, o Bundesfinanzhof declara, por um lado, que a lei nacional não regula a questão da prova do direito à dedução e, por outro, que o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva dispõe que, para poder exercer o direito à dedução do imposto de que é devedor, o sujeito passivo deve "... possuir uma factura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º." Interrogando-se quanto ao que deve entender-se por "factura" na acepção do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

"1) O termo 'factura', na acepção do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE, abrange apenas o original, ou seja, o primeiro documento escrito de apresentação da conta, ou devem também entender-se como factura para esse efeito os duplicados, segundas vias ou fotocópias?

2) O termo 'possuir', na acepção do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE, implica que o sujeito passivo deve estar, a qualquer momento, em condições de apresentar a factura às autoridades fiscais?

3) Deve entender-se que o exercício do direito a dedução previsto no artigo 18. , n. 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE não pode ser exercido quando o sujeito passivo já não 'possuir' uma factura?"

Quanto à admissibilidade

14 J. Reisdorf considera que, no presente caso, a controvérsia respeita à definição de "factura" susceptível de conferir direito a dedução. Ora, em seu entender, o artigo 22. , n. 3, alínea c), da Sexta Directiva atribui aos Estados-Membros a faculdade de estabelecerem os critérios segundo os quais um documento pode servir de factura. Assim, se o Bundesfinanzhof entendesse que a República Federal da Alemanha não cumpriu ou cumpriu de forma incompleta o seu dever de legislar nos termos do artigo 22. , n. 3, alínea c), da directiva, caber-lhe-ia colmatar essa lacuna, mas não submeter a questão ao Tribunal de Justiça.

15 Esta posição não merece acolhimento. Efectivamente, resulta dos próprios termos do despacho de reenvio que o órgão jurisdicional nacional pretende obter do Tribunal de Justiça a interpretação do artigo 18. , n. 1, alínea a), da Sexta Directiva. Assim, dado que as questões prejudiciais respeitam à interpretação de uma disposição de direito comunitário, o Tribunal de Justiça decide sem que, em princípio, tenha de averiguar as circunstâncias em que os órgãos jurisdicionais nacionais foram levados a submeter-lhe questões e se propõem aplicar a disposição de direito comunitário cuja interpretação solicitam (v., neste sentido, acórdãos de 16 de Julho de 1992, Asociación Española de Banca Privada e o., C-67/91, Colect., p. I-4785, n.os 25 e 26, e de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n. 10).

16 Só não será assim quando seja evidente que o processo previsto no artigo 177. do Tratado foi indevidamente utilizado e que se destina, na realidade, a levar o Tribunal de Justiça a pronunciar-se através de um litígio fictício, ou quando seja manifesto que a disposição de direito comunitário cuja interpretação se pede ao Tribunal de Justiça não se aplica (v., neste sentido, acórdãos Asociación Española de Banca Privada e o., n. 26, e BP Soupergaz, n. 10, já referidos). Ora, não é o que acontece no presente processo.

17 Assim, há que responder às questões submetidas.

Quanto ao mérito

18 Com as suas três questões, que devem ser analisadas conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 18. , n. 1, alínea a), da Sexta Directiva permite que os Estados-Membros entendam por "factura" apenas o original, ou seja, o documento inicialmente elaborado para a facturação, ou também outros documentos como duplicados, segundas vias ou fotocópias e se o sujeito passivo que já não possua o original da factura pode ainda fazer prova do direito à dedução por outros meios.

19 Para responder a estas questões, há que analisar as disposições da Sexta Directiva, distinguindo entre as relativas ao exercício do direito à dedução e as que respeitam à prova do direito, depois de o mesmo ter sido exercido pelo sujeito passivo. Tal distinção entre o exercício do direito à dedução e a prova do mesmo direito aquando de fiscalizações posteriormente efectuadas é, com efeito, inerente ao próprio funcionamento do sistema do IVA.

20 Em primeiro lugar, quanto ao exercício do direito à dedução, o artigo 18. , n. 1, alínea a), da Sexta Directiva prevê a obrigação de o sujeito passivo "... possuir uma factura emitida nos termos do n. 3 do artigo 22". Deve, por isso, interpretar-se o conceito de "factura" por referência às disposições conjugadas dos artigos 18. , n. 1, alínea a), e 22. , n. 3, da Sexta Directiva.

21 O artigo 22.º, n.º 3, da Sexta Directiva, que regula em termos imperativos a elaboração da factura, dispõe, na alínea a), que todos os sujeitos passivos devem, em relação à entrega de bens e às prestações de serviços que efectuem a outro sujeito passivo, "emitir uma factura ou um documento que a substitua". Além disso, o artigo 22.º, n.º 3, alínea c), confere aos Estados-Membros o poder de estabelecerem os critérios segundo os quais um documento pode "... servir de factura".

22 Resulta da leitura conjugada dos artigos 18.º, n.º 1, alínea a), e 22.º, n.º 3, que o exercício do direito à dedução está normalmente ligado à posse do original da factura ou do documento que, segundo os critérios estabelecidos pelo Estado-Membro em causa, a pode substituir. Como o advogado-geral observou no ponto 17 das conclusões, as diversas versões linguísticas destas disposições que faziam fé aquando da adopção da Sexta Directiva confirmam essa interpretação, embora a redacção do artigo 22.º, n.º 3, alínea c), na versão alemã, não reflecta tão claramente a ideia de que cabe aos Estados-Membros definir os critérios segundo os quais um documento pode servir de factura.

23 Se o artigo 22.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva confere aos Estados-Membros o poder de fixarem os critérios segundo os quais outros documentos que não o original da factura podem servir de factura, esse poder inclui o de considerarem que um documento só pode ser considerado factura se tiver sido elaborado um original e o seu beneficiário estiver de posse do mesmo.

24 Deve salientar-se que um poder desse tipo conferido aos Estados-Membros está em conformidade com um dos objectivos da Sexta Directiva, que é o de assegurar a cobrança do IVA e a sua fiscalização pela administração fiscal (v., neste sentido, o décimo sétimo considerando e o artigo 22.º, n.os 2 e 8, da Sexta Directiva). A este respeito, deve recordar-se que, no acórdão de 14 de Julho de 1988, Jeunehomme e EGI (123/87 e 330/87, Colect., p. 4517, n.os 16 e 17), o Tribunal de Justiça decidiu que os Estados-Membros podem exigir que as facturas contenham elementos suplementares para assegurar a correcta cobrança do IVA bem como a sua fiscalização pela administração, desde que esses elementos, pelo seu número ou tecnicidade, não tornem impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução.

25 Deve, assim, concluir-se que os artigos 18.º, n.º 1, alínea a), e 22.º, n.º 3, da Sexta Directiva autorizam os Estados-Membros a entender por "factura" não apenas o original, mas também qualquer outro documento que o substitua e que obedeça aos critérios estabelecidos pelos mesmos Estados-Membros.

26 Em segundo lugar, quanto às disposições da Sexta Directiva que dizem respeito à prova do direito à dedução, após o mesmo ter sido exercido pelo sujeito passivo, há que declarar que, como correctamente observou o Governo alemão, o artigo 18.º da Sexta Directiva, conforme o respectivo título indica, trata apenas do exercício do direito à dedução e não regula a prova do mesmo direito após este ter sido exercido pelo sujeito passivo.

27 As obrigações que incumbem ao sujeito passivo após o exercício do direito à dedução resultam, efectivamente, de outras disposições da Sexta Directiva. Assim, o artigo 22.º, n.º 2, dispõe que os sujeitos passivos devem possuir uma contabilidade suficientemente pormenorizada de modo a permitir a aplicação do IVA e a sua fiscalização pela administração fiscal. Por outro lado, o artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva acrescenta que, para assegurar a cobrança correcta do imposto e evitar a fraude, os Estados-Membros podem estabelecer outras obrigações que considerem necessárias.

28 É certo que o artigo 22. da Sexta Directiva não contém qualquer disposição que regule especificamente a prova do direito à dedução por parte do sujeito passivo.

29 Porém, resulta das disposições acima referidas, que conferem aos Estados-Membros o poder de preverem elementos suplementares relativos à factura, bem como quaisquer outras obrigações necessárias para assegurar a correcta cobrança do imposto e evitar a fraude, que a Sexta Directiva reconhece aos Estados-Membros o poder de determinarem as regras relativas à fiscalização do exercício do direito à dedução e, designadamente, o modo como o sujeito passivo deve fazer prova desse direito. Como o advogado-geral salientou os pontos 26 e 27 das conclusões, esse poder inclui o de exigir a apresentação do original da factura aquando das fiscalizações, bem como o de autorizar os sujeitos passivos, quando já não estejam de posse do original, a apresentarem outras provas concludentes que demonstrem que existiu efectivamente a transacção que é objecto do pedido de dedução.

30 Assim, deve concluir-se que, não existindo normas específicas relativas à prova do direito à dedução, os Estados-Membros têm o poder de exigir a apresentação do original da factura para prova do mesmo direito, bem como o de admitir, quando o sujeito passivo já não esteja de posse do original, outros meios de prova que demonstrem que existiu efectivamente a transacção que é objecto do pedido de dedução.

31 Assim, deve responder-se às questões prejudiciais que os artigos 18. , n. 1, alínea a), e 22. , n. 3, da Sexta Directiva permitem que os Estados-Membros entendam por "factura" não apenas o original, mas também qualquer outro documento que o substitua, que obedeça aos critérios estabelecidos por esses Estados-Membros, e conferem-lhes o poder de exigirem a apresentação do original da factura para justificar o direito à dedução, bem como o de admitirem, quando o sujeito passivo já não esteja de posse do original, outros meios de prova que demonstrem que existiu efectivamente a transacção que é objecto do pedido de dedução.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

32 As despesas efectuadas pelos Governos alemão, helénico, francês e do Reino Unido, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. 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.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Bundesfinanzhof, por decisão de 12 de Outubro de 1994, declara:

Os artigos 18. , n. 1, alínea a), e 22. , n. 3, 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, permitem que os Estados-Membros entendam por "factura" não

apenas o original, mas também qualquer outro documento que o substitua, que obedeça aos critérios estabelecidos por esses Estados-Membros, e conferem-lhes o poder de exigirem a apresentação do original da factura para justificar o direito à dedução, bem como o de admitirem, quando o sujeito passivo já não esteja de posse do original, outros meios de prova que demonstrem que existiu efectivamente a transacção que é objecto do pedido de dedução.