

Conclusions

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

F. G. JACOBS

apresentadas em 23 de Outubro de 2003(1)

Processo C-90/02

Finanzamt Gummersbach

contra

Gerhard Bockemühl

«[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha)]»

1. Nos presentes autos, o Bundesfinanzhof (tribunal tributário federal), da Alemanha, pretende obter uma orientação para a interpretação da Sexta Directiva IVA (a seguir «directiva» ou «Sexta Directiva») (2) . Em primeiro lugar, interroga se o destinatário de prestações de serviços que também é responsável pelo pagamento do correspondente IVA só pode deduzir esse imposto se possuir uma factura emitida nos termos da directiva. Em caso de resposta afirmativa, pretende ainda saber quais as indicações que a factura deve conter, nomeadamente, se é necessário especificar o montante do imposto e o nome e o endereço do fornecedor, e se uma definição incorrecta da prestação tributável constitui uma irregularidade. Por último, pergunta: Que consequências jurídicas podem resultar do facto de ser impossível determinar se foi o emitente da factura que realizou a prestação?

Enquadramento e legislação

O sistema comunitário do IVA

2. A essência do sistema do IVA está definida no artigo 2.º da Primeira Directiva IVA (3) : «O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado 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 imposto sobre o valor acrescentado, 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 imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.»

3. Este sistema prevê, portanto, uma cadeia de operações, na qual o montante líquido devido relativamente a cada elo da cadeia é uma determinada percentagem do valor acrescentado nessa fase. Quando a cadeia chega ao fim, na última fase do consumo privado, o montante total cobrado terá sido a adequada percentagem do preço final.

4. A Sexta Directiva contém regras mais detalhadas para este sistema, apesar de algumas matérias serem deixadas ao critério dos Estados-Membros. Nos termos do artigo 2.º, as entregas

de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado, estando embora certas operações, não pertinentes no presente contexto, isentas ao abrigo de outras disposições. O artigo 4.º, n.º 1, define o sujeito passivo como qualquer pessoa que exerça uma actividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade. Nos termos dos artigos 5.º a 7.º, as operações tributáveis são as entregas de bens, as prestações de serviços ou as importações.

5. Os princípios essenciais do direito à dedução estão consignados no artigo 17.º da Sexta Directiva. Um sujeito passivo está autorizado a deduzir do IVA de que é devedor qualquer imposto pago a montante em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados por outro sujeito passivo, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Nos termos do artigo 21.º, a pessoa responsável pelo pagamento do imposto sobre uma operação é, em geral, o fornecedor, embora em certas circunstâncias – incluindo as do caso em apreço – possa ser o destinatário da prestação (4).

6. É claro que neste sistema é necessário haver prova documental no que toca à responsabilidade pelo pagamento do imposto, ao respectivo pagamento e ao direito à sua dedução. Estas matérias estão reguladas, nomeadamente, nos artigos 18.º e 22.º

7. É ainda importante ter em mente o facto de que o IVA, estando embora em larga medida harmonizado por normas comunitárias e constituindo um importante elemento dos recursos próprios das Comunidades, continua a ser, do ponto de vista nacional, um imposto nacional e está sujeito a taxas diferentes nos vários Estados-Membros. Portanto, quando estão em causa operações transfronteiriças no interior da Comunidade, é necessário haver regras que determinem o lugar da prestação. No que toca à maioria dos serviços, nomeadamente os do tipo em questão no caso em apreço, estas regras constam do artigo 9.º da directiva, embora, como se verá, a sua relevância se confine, essencialmente, ao facto de que podem indirectamente determinar quem é o responsável pelo pagamento do imposto.

As disposições comunitárias relevantes em pormenor

8. As principais disposições comunitárias relevantes são os artigos 9.º, 17.º, 18.º, 21.º e 22.º da Sexta Directiva. A versão desta aplicável aos factos no processo principal é a que estava em vigor em 1995. Portanto, é necessário considerar o respectivo texto com a redacção que lhe foi dada, nomeadamente, pela Directiva 91/680/CEE do Conselho (5) e pela Directiva 92/111/CEE do Conselho (6). No caso dos artigos 17.º, n.º 2, 18.º, n.º 1, 21.º, n.º 1, e 22.º, n.º 3, o texto relevante encontra-se efectivamente – causando certa confusão – nos artigos 28.º F, 28.º G e 28.º H, que fazem parte do título XVI A, relativo ao «Regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros».

Lugar da prestação de serviços

9. No título VI da directiva, relativo ao lugar das operações tributáveis, o artigo 9.º refere-se às prestações de serviços. Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, entende-se normalmente que um serviço é prestado no lugar onde o prestador do mesmo tenha a sede da sua actividade económica, o seu estabelecimento, o seu domicílio ou a sua residência, conforme o caso. Nos termos do artigo 9.º, n.º 2, todavia:

«a) Por lugar das prestações de serviços conexas com um bem imóvel [...] entende-se o lugar da situação do bem;

[...]

e) Por lugar das prestações de serviços a seguir referidas, efectuadas a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, entende-se o lugar onde o destinatário tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável para o qual o serviço tenha sido prestado ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual:

[...]

– colocação de pessoal à disposição,

[...]»

Devedores do imposto perante o fisco

10. Nos termos do artigo 21.º:

«O imposto sobre o valor acrescentado é devido:

1.No regime interno:

a)Pelos sujeitos passivos que efectuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis que não sejam as referidas na alínea b) do presente artigo.

Quando a entrega de bens ou a prestação de serviços tributável for efectuada por um sujeito passivo não estabelecido no território do país, os Estados?Membros podem adoptar disposições nos termos das quais o imposto seja devido por outra pessoa. Podem, nomeadamente, ser designados para esse efeito um representante fiscal ou o destinatário das entregas de bens ou prestação de serviços tributável. [...]

b)Pelos destinatários de um serviço referido no n.º 2, alínea e), do artigo 9.º[...]

Todavia, os Estados?Membros podem prever que o prestador dos serviços seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto;

c)Por todas as pessoas que mencionem o imposto sobre o valor acrescentado numa factura ou em qualquer outro documento que a substitua;

[...]»

Facturas

11. No respeitante às obrigações dos devedores do imposto, o artigo 22.º, n.º 3, prevê, designadamente:

«a)Todos os sujeitos passivos devem emitir uma factura, ou um documento que a substitua, para as entregas de bens e as prestações de serviços que efectuem a outro sujeito passivo ou a uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo. [...] Os sujeitos passivos devem conservar um duplicado de todos os documentos emitidos.

[...]

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

[...] (7)

c)Os Estados?Membros fixarão os critérios segundo os quais um documento pode ser considerado como equivalente a uma factura.»

12. Mencione?se que, posteriormente à época dos factos no caso em apreço, a Directiva 2001/115/CE (8) alterou o artigo 22.º, n.º 3, alínea b), que passou a incluir uma lista ampliada e exaustiva dos elementos que devem ser mencionados na factura, e eliminou o artigo 22.º, n.º 3, alínea c). A nova disposição tem o seguinte teor:

«Sem prejuízo das disposições específicas constantes da presente directiva, nas facturas emitidas por força do disposto no primeiro, segundo e terceiro parágrafos da alínea a), as únicas menções obrigatórias para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado são as seguintes [...].»

13. Entre as várias menções, a lista inclui:

«o número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado [...] ao abrigo do qual o sujeito passivo tenha efectuado a entrega de bens ou a prestação de serviços»,

«o nome e o endereço completo do sujeito passivo e do seu cliente»,

«a amplitude e natureza dos serviços prestados»,

«o montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime específico para o qual a presente directiva exclua esse tipo de menção»

«em caso de isenção, ou quando o cliente for devedor do imposto, a referência à disposição pertinente da presente directiva, ou à disposição nacional correspondente, ou a outras informações que indiquem que a entrega de bens beneficia de isenção ou está sujeita ao processo de auto liquidação».

14. O artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva dispõe:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude, sem prejuízo da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efectuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e sob condição de que essas obrigações não dêem origem, nas trocas comerciais entre os Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

15. Posteriormente ao momento dos factos no caso em apreço, a Directiva 2001/115 aditou um segundo parágrafo ao artigo 22.º, n.º 8: «A faculdade prevista no primeiro parágrafo não poderá ser utilizada para impor obrigações suplementares às fixadas no n.º 3.»

Direito à dedução

16. Relativamente à «Origem e âmbito do direito à dedução», o artigo 17.º 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 são ou serão entregues e em relação a serviços que lhe são ou serão prestados por outro sujeito passivo devedor do imposto no território do país; (9)

[...]»

17. O artigo 18.º, n.º 1, da directiva, que estabelece as disposições que regulam o exercício do direito à dedução, prevê:

«Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve:

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

[...]

d)Quando tiver de pagar o imposto na qualidade de tomador ou comprador em caso de aplicação do ponto 1 do artigo 21.º, cumprir as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro;

[...]»

A regulamentação nacional relevante

18. A Alemanha fez uso da faculdade conferida pelo segundo parágrafo da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º da Sexta Directiva. Nos termos do § 18 da Umsatzsteuergesetz (lei do imposto sobre o volume de negócios) de 1993, na versão aplicável em 1995, o Ministro Federal das Finanças podia decretar, para garantir a cobrança do imposto, que a pessoa a quem os bens ou serviços foram entregues ou prestados por pessoa estabelecida no estrangeiro será devedora do imposto sobre o valor acrescentado relativo a essa operação. Este decreto regulamentar podia ainda fixar certas outras condições, relativas, nomeadamente, ao método de cálculo e ao pagamento do imposto.

19. Assim, no § 51 e seguintes do Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (regulamento de execução da lei do IVA, a seguir «UStDV»), de 1993, foi previsto um processo de retenção na fonte.

20. Por força do § 51 do UStDV, o destinatário de prestações de trabalho e outras prestações realizadas por uma empresa com sede no estrangeiro deve reter o IVA correspondente e entregá-lo ao serviço da administração fiscal competente, mesmo em caso de dúvidas insuperáveis quanto à questão de saber se o fornecedor está efectivamente estabelecido no estrangeiro.

21. O § 52 admitia certas excepções a estas obrigações. O § 52, n.º 2, continha um chamado «Nullregelung», um sistema no âmbito do qual o destinatário não era obrigado a reter e a pagar o imposto quando o fornecedor, estabelecido no estrangeiro, não tivesse emitido uma factura que indicasse separadamente o imposto e quando o destinatário pudesse reclamar a dedução total do IVA caso este tivesse sido indicado separadamente. Verifica-se que em semelhantes casos o destinatário devia apenas pagar a totalidade do imposto devido a jusante, em vez de pagar o imposto a montante aplicável a estas prestações e, subsequentemente, efectuar a respectiva

dedução.

22. Todavia, na sequência das objecções da Comissão de que o sistema de retenção na fonte não era completamente conforme com o direito comunitário, este sistema foi suprimido a partir de 1 de Janeiro de 2002.

O processo na causa principal e as questões prejudiciais

23. Gerhard Bockemühl tem uma empresa de construção na Alemanha que desenvolve a sua actividade, nomeadamente, nos sectores das superestruturas, pontes e túneis. Em 1995, foram realizados alguns trabalhos para a sua empresa por trabalhadores da sociedade «Jaylink Bau Ltd Building Contractors». Esta sociedade tinha um endereço para contactos nos Países Baixos. O órgão jurisdicional de reenvio nota que uma empresa «offshore» com a designação «Jaylink Building Contractors» está registada em Inglaterra e tem a sua sede numa sociedade de auditoria em Mayfair, Londres.

24. As prestações de serviços efectuadas foram facturadas pela firma «Jaylink Bau Ltd Building Contractors». As facturas ostentavam um número de identificação de sujeito passivo inglês do imposto sobre o valor acrescentado e um número de conta bancária na Alemanha. Contudo, não se indicava o montante do imposto sobre o valor acrescentado. As facturas indicavam apenas: «Nullregelung, § 52 do UStDV, como acordado». As facturas indicavam, de início, o endereço em Mayfair referido *supra* e, posteriormente, um endereço diferente em Londres.

25. Após uma inspecção à empresa, o Finanzamt Gummersbach (Repartição de Finanças de Gummersbach) enviou a G. Bockemühl um aviso de liquidação do IVA relativo aos serviços que lhe foram prestados. A administração fiscal observava que as facturas não indicavam o montante do imposto. O nome e o endereço da empresa que emitiu a factura também não estavam correctos, pelo que era impossível determinar se a empresa que emitiu a factura era a mesma que realizou a prestação. A administração fiscal entendeu que as prestações tinham sido efectuadas por uma terceira empresa desconhecida, estabelecida fora da Alemanha. Além disso, os serviços prestados não estavam definidos correctamente (referindo, não a colocação de pessoal à disposição, mas sim os trabalhos realizados). Por conseguinte, concluiu que, na qualidade de destinatário das prestações, G. Bockemühl era responsável pelo pagamento de IVA no montante 17 219,17 DM sobre estas operações tributáveis.

26. Tendo sido indeferida a reclamação que apresentou, G. Bockemühl recorreu para o Finanzgericht (tribunal tributário) competente, que julgou o seu recurso procedente. Este tribunal entendeu que não «havia dúvida razoável da identidade entre o emissor da factura e a empresa prestadora dos serviços». A administração fiscal interpôs recurso de revista desta decisão para o Bundesfinanzhof, o órgão jurisdicional de reenvio.

27. A administração fiscal sustenta que, em caso de dúvida, G. Bockemühl estava obrigado a reter o imposto relativo às prestações de que foi destinatário. Além disso, mesmo no caso de o imposto ter sido indicado na factura, não teria direito a deduzi-lo porque a pessoa que emitiu a factura – ou que efectivamente prestou esses serviços – não era claramente identificável. Por conseguinte, o § 52, n.º 2, do UStDV não era aplicável. Portanto, o recorrente era responsável pelo pagamento do imposto como destinatário das prestações.

28. O Bundesfinanzhof observa que, segundo a sua jurisprudência, mesmo no procedimento instituído pelo § 52, n.º 2, é necessária a emissão de uma factura. Além disso, essa factura deve ser emitida por quem efectua a prestação de serviços e estes devem ser definidos de modo a que a operação tributável possa ser adequadamente determinada e facilmente verificada.

29. Todavia, o Bundesfinanzhof tem dúvidas sobre a interpretação dos requisitos da directiva no que diz respeito à facturação num caso como o ora em apreço. Por conseguinte, suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1)O destinatário de prestações de serviços considerado devedor do imposto nos termos do artigo 21.º, n.º 1, da Directiva 77/388/CEE e como tal chamado à responsabilidade pelo seu pagamento, para poder exercer o direito à dedução do imposto, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea a) da mesma directiva, tem de possuir uma factura emitida nos termos do seu artigo 22.º, n.º 3?

2)No caso de resposta afirmativa à questão anterior: Quais as indicações que a factura deve

conter? Tem efeitos prejudiciais o facto de, em vez da colocação de pessoal à disposição, se mencionarem como objecto da prestação os trabalhos realizados com a utilização desse pessoal? 3) Que consequências poderiam ter eventuais dúvidas insuperáveis quanto à questão de saber se foi o emitente da factura que realizou a prestação facturada?»

30. O Governo alemão e a Comissão apresentaram observações escritas. O Finanzamt, G. Bockemühl, o Governo alemão e a Comissão também responderam por escrito à questão, colocada pelo Tribunal de Justiça, de saber se os artigos 18.º, n.º 1, alínea d), e 22.º, n.º 3, alínea c), da directiva conferem aos Estados-Membros a faculdade de introduzirem derrogações aos requisitos dos artigos 18.º, n.º 1, alínea a), e 22.º, n.º 3, alínea b), da directiva. O Finanzamt, G. Bockemühl e a Comissão apresentaram alegações orais na audiência.

Apreciação

Observações preliminares

31. Em primeiro lugar, o § 51 e seguintes do UStDV tinham por objectivo proceder à transposição de disposições da directiva.

32. Contudo, o Bundesfinanzhof reconhece que estas disposições nacionais não eram completamente conformes com o direito comunitário e foi por essa razão que foram revogadas. Não obstante, o órgão jurisdicional de reenvio entende que a regra da responsabilidade do destinatário da prestação de serviços e o sistema «Nullregelung», previstos no § 52, n.º 2, do UStDV, são aplicáveis aos factos na causa principal, na medida em que o destinatário das prestações de serviços é o devedor do imposto nos termos do artigo 21.º da directiva e pode invocar o direito à dedução nos termos nesta previstos.

33. Salienta-se que as questões suscitadas nos presentes autos dizem respeito à interpretação da directiva e não à questão de saber se o § 51 e seguintes do UStDV são com ela compatíveis.

34. Porém, constitui jurisprudência reiterada que, em matéria regulada por uma directiva, os tribunais nacionais são obrigados a interpretar o direito nacional, quer se trate de disposições anteriores ou posteriores a essa directiva, na medida do possível, à luz do respectivo texto e finalidade, para atingir o resultado por ela prosseguido (10). Por conseguinte, compete ao órgão jurisdicional de reenvio determinar em que medida as disposições nacionais em causa podem ser objecto de uma interpretação conforme à directiva e serem, portanto, aplicáveis no caso em apreço.

35. Em segundo lugar e antes de iniciar o exame das próprias questões, é útil ter esquematicamente em consideração o modo como as disposições da directiva anteriormente referidas interagem na respectiva aplicação às circunstâncias em causa.

36. Neste contexto, parece não estar claro se os serviços prestados foram serviços para obras de construção ou de colocação de pessoal à disposição. No entanto, resulta do despacho de reenvio que estas dúvidas podem ser ignoradas, pelo menos, para efeitos da primeira e terceira questões e parte da segunda questão. Assim, estando em causa serviços para obras de construção, o lugar da prestação dos serviços é o lugar da situação do bem imóvel nos termos do artigo 9.º, n.º 2, alínea a); tratando-se da colocação de pessoal à disposição, o lugar da prestação é o lugar onde o destinatário tem o seu estabelecimento nos termos do artigo 9.º, n.º 2, alínea e). Em ambos os casos, o país é a Alemanha. Se for aplicável o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), o cliente é o responsável pelo pagamento do IVA nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea b); se a prestação cair na alçada do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), os Estados-Membros podem optar por sujeitar o cliente ao pagamento do imposto nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea a). Pode inferir-se do despacho de reenvio que a Alemanha optou por esta solução, pelo que, e em ambos os casos, é G. Bockemühl o devedor do imposto.

37. G. Bockemühl pretende também deduzir o imposto e invoca, a este respeito, o artigo 17.º, n.º 2, alínea a). Em várias versões linguísticas da directiva, como era aplicável no momento relevante, o direito à dedução nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), parecia estar confinado aos casos em que o fornecedor era devedor do imposto no território do país no qual a dedução era pedida (11). No entanto, é evidente que se tratava de um erro de redacção, rectificado pela

Directiva 95/7 em consonância com a versão alemã original, que referia simplesmente o imposto devido ou pago no território do país. Além disso e mesmo antes desta correcção, a incoerência entre as várias versões linguísticas não parece ter sido considerada um obstáculo ao exercício do direito à dedução nos casos em que o fornecedor se encontrasse num Estado?Membro diferente do do cliente devedor do imposto (12) . Assim sendo, aceito a tese – que não foi contestada durante o processo – de que o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), constitui, nestas circunstâncias, a base jurídica correcta para a dedução.

38. Para o cliente poder exercer o direito à dedução nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), exige que possua uma factura emitida nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 22.º, ou seja, emitida pelo fornecedor e de acordo com determinadas especificações. Quando o próprio cliente é responsável pelo pagamento do imposto, nos termos do artigo 21.º, n.º 1, o artigo 18.º, n.º 1, alínea d), impõe?lhe que cumpra as formalidades estabelecidas pelo Estado?Membro para poder exercer o direito à dedução.

39. Em suma, o artigo 9.º, n.º 2, determina o lugar das prestações de serviços (no presente caso, a Alemanha) e, com base nisso, o artigo 21.º, n.º 1, determina quem deve pagar o imposto (no presente caso, o cliente). O artigo 17.º, n.º 2, determina o direito do cliente à dedução e o artigo 18.º, n.º 1, estabelece as regras que regulam o exercício desse direito. Estas regras exigem a posse de uma factura, nos termos do artigo 22.º, n.º 3, e, em casos como o presente, a observância das formalidades estabelecidas pelos Estados?Membros.

40. Em terceiro lugar, há que recordar que, quando um sujeito passivo pagou IVA (imposto a montante) relativamente a bens ou a serviços adquiridos para os fins das prestações tributáveis que irá realizar, o sistema do IVA prevê que, não havendo qualquer disposição expressa em contrário, deve poder deduzir esse montante de qualquer IVA (imposto devido a jusante) pelo pagamento do qual seja responsável perante o fisco relativamente às prestações que realizar, na condição de poder provar o pagamento do imposto a montante e de ter cumprido quaisquer formalidades que lhe sejam legitimamente impostas.

Primeira questão prejudicial

41. Com a sua primeira questão prejudicial, o Bundesfinanzhof pergunta se um destinatário de prestações de serviços que é devedor do IVA aplicável a estes serviços, nos termos do artigo 21.º, n.º 1, da directiva e ao qual foi exigido o respectivo pagamento, só pode exercer o seu direito à dedução, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), se possuir uma factura emitida nos termos do artigo 22.º, n.º 3.

42. Em meu entender, assim é efectivamente.

43. Nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da directiva, um sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor o IVA pago em relação a prestações que lhe sejam efectuadas por outro sujeito passivo, desde que essas prestações sejam utilizadas para os fins das próprias operações tributáveis. O artigo 18.º, n.º 1, alínea a), dispõe expressa e claramente que: «para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve [...] relativamente à dedução referida no artigo 17.º, n.º 2, alínea a) [...] possuir uma factura emitida nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 22.º» Estes termos deixam pouco lugar a dúvidas.

44. Na verdade, o órgão jurisdicional de reenvio reconhece que a redacção é muito clara. Sugere, no entanto, que, quando a pessoa responsável pelo pagamento do imposto é o destinatário da prestação, a factura não tem a mesma importância que reveste quando a pessoa responsável é o fornecedor.

45. Não concordo. Embora seja importante, ao interpretar as disposições da directiva, ter em mente a finalidade com que foram adoptadas e a posição que ocupam no sistema geral do IVA, em meu entender, esta análise não conduz, no caso em apreço, a qualquer resultado diferente do que decorre da redacção inequívoca do artigo 18.º, n.º 1, alínea a).

46. Para deduzir o IVA, é necessário provar que este foi suportado. No contexto do sistema comunitário do IVA, uma factura é um importante – e provavelmente o mais claro – meio de fazer essa prova. Constitui o «título de acesso» ao direito à dedução (13) . Por esta razão, qualquer sujeito passivo que tenha o direito de deduzir o imposto pago a montante deve meticulosamente

obter e conservar a documentação necessária, de modo a evitar que lhe possa ser negado o direito à dedução por falta de comprovação. A correcta emissão e guarda das facturas é também de importância crucial para as fiscalizações efectuadas pela administração fiscal competente para assegurar a observância das disposições relevantes em matéria de IVA.

47. O facto de, no caso em apreço, a pessoa que tem direito a deduzir o IVA pago a montante ser também a pessoa responsável pelo seu pagamento às autoridades competentes não altera esta análise. São válidas as mesmas considerações. Além disso, como o Governo alemão observa, a responsabilidade pelo pagamento do IVA e o direito à dedução do imposto pago a montante constituem matérias distintas, regidas por diferentes disposições. O facto de, em certos casos, a pessoa responsável pelo pagamento do imposto ser o destinatário e não o fornecedor, não afecta a necessidade de se possuir uma factura para se poder exercer o direito à dedução.

48. Esta análise é conforme com outras disposições da directiva. Nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), quando os bens são fornecidos por uma pessoa estabelecida noutro Estado-Membro, o imposto é devido pelo destinatário, desde que, designadamente, exista uma «factura emitida pelo sujeito passivo não estabelecido no território do país» e esta «for conforme com o disposto no n.º 3 do artigo 22.º» E, nos termos do artigo 22.º, n.º 3, alínea a), é também necessária uma factura para as entregas de bens isentas nas condições previstas no ponto A do artigo 28.º C. Em meu entender, pode-se seguramente concluir que o requisito imposto pelo artigo 22.º, n.º 3, alínea a), e segundo o qual «todos os sujeitos passivos devem emitir uma factura, ou um documento que a substitua, para as entregas de bens e as prestações de serviços que efectuem [...]», é de aplicação geral.

49. Concluo, portanto, que um destinatário de prestações de serviços que é também responsável pelo pagamento do IVA aplicável a estes serviços só pode exercer o seu direito à dedução, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva se possuir uma factura emitida nos termos do artigo 22.º, n.º 3.

Segunda questão prejudicial

50. Com a sua segunda questão prejudicial, o Bundesfinanzhof pergunta quais as indicações que a factura deve conter. No raciocínio que desenvolveu, especifica que está particularmente interessado na questão de saber se a factura deve indicar i) o montante do imposto e ii) o nome e o endereço do fornecedor. Além disso, pretende saber iii) se a operação tributável tem de ser descrita com exactidão, e, em especial, se a referência ao trabalho efectuado pelo pessoal colocado à disposição em vez de à própria colocação de pessoal à disposição (caso tenha sido esta a prestação efectuada) afecta a validade da factura para efeitos de IVA.

51. Pode ser útil examinar o aspecto referente ao montante do imposto e os outros dois aspectos separadamente, pois que o primeiro é especificamente mencionado no artigo 22.º, n.º 3, alínea b), e o mesmo não se passa com os dois últimos.

Montante do imposto

52. Nos termos do artigo 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, a factura deve mencionar claramente «o preço líquido de imposto e o imposto correspondente para cada taxa diferente e, se for caso disso, a isenção».

53. Porém, o Bundesfinanzhof tem dúvidas se essa indicação expressa é necessária em circunstâncias como as do caso em apreço, quando o cliente, em lugar do fornecedor, é directamente responsável perante a administração fiscal. A Comissão e o Governo alemão, em uníssono, alegam que o artigo 22.º, n.º 3, alínea b), deve ser interpretado no sentido de que nestes casos é suficiente que a factura mencione expressamente que o destinatário do serviço é responsável pelo pagamento do imposto ou se refira à estipulação que prevê essa responsabilidade. Neste contexto, a Comissão sugere que uma operação de auto liquidação (14) deve ser tratada, para os efeitos do artigo 22.º, n.º 3, alínea b), como se fosse uma isenção.

54. Concordo, pelo menos no que respeita ao resultado.

55. Quando uma prestação tributável é realizada por um sujeito passivo num Estado-Membro a um sujeito passivo noutro Estado-Membro e é este último o responsável pelo pagamento do IVA sobre a operação, é claro que a indicação do preço líquido de imposto na factura é

indispensável ao bom funcionamento do sistema do IVA. Na versão da directiva aplicável à data dos factos, a factura tinha de ser emitida pelo fornecedor (15) .

56. Contudo, exigir que o mesmo fornecedor indique também o montante do imposto devido, coloca, pelo menos, dois problemas.

57. Em primeiro lugar, tornaria, em princípio, o fornecedor responsável pelo pagamento do imposto, nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea c) – um resultado que poderia implicar a dupla cobrança do imposto ou simplesmente a negação de todo o mecanismo de auto liquidação. É certo que não é este o resultado pretendido pelo artigo 21.º, n.º 1, alínea c), que se destina, essencialmente, a prevenir o risco de fraude ou de perda de receitas fiscais (16) , mas a disposição é clara e não é atenuada por qualquer excepção.

58. Em segundo lugar e num plano mais prático, implicaria que o fornecedor tinha de conhecer perfeitamente as diferentes disposições relativas às taxas do IVA em cada Estado-Membro no qual realizasse prestações. Esta tarefa não é de modo algum impossível, mas poderá ser imensamente melhor desempenhada pelo cliente, que é o responsável pelo pagamento do imposto no seu próprio país; para além de quaisquer outras considerações, reduz-se grandemente o risco de erro que exige uma rectificação sempre difícil.

59. A evidente incoerência e impraticabilidade deste aspecto da legislação pode dever-se ao facto de que, em larga medida, não foi concebida tendo em consideração as operações transfronteiriças com auto liquidação. Antes de 1993, o sistema do IVA operava, no essencial, de forma independente no interior de cada Estado-Membro, sendo as entregas transfronteiriças de bens, em princípio, isentas (com dedução do imposto pago a montante) no Estado-Membro de origem e tributadas aquando da importação para o Estado-Membro de destino. Embora o essencial das disposições relativas às prestações de serviços que importam para o caso em apreço já constasse da versão da directiva de 1977, o artigo 22.º, em particular, parece ter sido concebido para regular operações internas e não transfronteiriças. Tem por epígrafe «Obrigações no regime interno», por oposição às «Obrigações relativamente à importação» do artigo 23.º. Contudo, antes de 1993, as importações eram definidas como a entrada «no território do país», ao passo que são agora definidas como a entrada «no território da Comunidade» (17) . A referência ao artigo 22.º, n.º 3, no artigo 18.º, n.º 1, alínea a), parece ter sido inicialmente concebida a esta luz. Estas considerações militam a favor de uma interpretação ampla.

60. De qualquer modo, é óbvio que – como foi aceite por todos os intervenientes na audiência – as várias disposições relevantes da directiva não podem simplesmente ser todas aplicadas literalmente a circunstâncias como as do caso em apreço sem se chegar a resultados algo absurdos – por exemplo, como já referi, a dupla cobrança do imposto ou a negação do mecanismo de auto liquidação. Uma ou outra disposição deve ser objecto de interpretação mais ampla e o Tribunal de Justiça deve determinar qual deva ser essa disposição e qual a interpretação a lhe ser dada.

61. Relativamente ao artigo 22.º, n.º 3, alínea b), uma coisa é certa: a expressão «e, se for caso disso» não se pode prestar a interpretação literal quando é facturada uma única prestação. Uma prestação ou é tributável ou está isenta, não pode ser ambas as coisas. Se uma prestação abarca vários elementos, alguns dos quais são tributados (eventualmente segundo taxas diferentes) e outros isentos, é necessário indicá-los separadamente, mas cada elemento só pode pertencer a uma única categoria. Porém, muitas facturas referem-se a prestações únicas. Neste caso e no caso de cada elemento numa factura complexa, é impossível indicar um montante do imposto «e, se for caso disso», a isenção. Por conseguinte, o artigo 22.º, n.º 3, alínea b), deve ser interpretado – em todo o caso – como significando «o preço líquido de imposto e o imposto correspondente para cada taxa diferente *ou, se for caso disso, a isenção*».

62. A Comissão prefere esta interpretação e, nas presentes circunstâncias, vai um passo mais além, sugerindo que, para este efeito, a auto liquidação deve ser equiparada a uma isenção. Esclareceu que esta sugestão se baseia essencialmente na redacção do artigo 22.º, n.º 3, alínea b), que é aplicável a partir de 1 de Janeiro de 2004 (18) .

63. Embora seja claro que a nova versão é bastante mais do que uma simples clarificação da

anterior, creio que a sugestão não é despropositada, mesmo à luz da redacção actual. Do ponto de vista do fornecedor, uma operação com auto liquidação é muito semelhante, no que toca à responsabilidade pelo pagamento do imposto e ao direito à dedução, a uma operação de exportação isenta nos termos do artigo 15.º da Sexta Directiva, com a dedução ou a restituição do imposto pago a montante nos termos do artigo 17.º, n.º 3, alínea b) – e, do ponto de vista do cliente, é comparável a uma importação, tributável nos termos do artigo 2.º, n.º 2, com dedução nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea b). Portanto, entendo que é preferível que o artigo 22.º, n.º 3, alínea b), seja interpretado no sentido de que, para cada elemento facturado, o fornecedor deve indicar o preço líquido de imposto e, conforme o caso, ou o montante do imposto a ser cobrado ou a isenção ou o mecanismo de auto liquidação aplicável.

64. É certo que seria possível obter um resultado semelhante através de uma interpretação ampla do artigo 18.º, n.º 1, da directiva, considerando o artigo 18.º, n.º 1, alínea d) (aplicável quando o cliente é responsável pelo pagamento do imposto nos termos do artigo 21.º, n.º 1) uma excepção e não um complemento da regra geral constante do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), que exige a posse de uma factura emitida nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 3, alínea b), quando o direito à dedução assente no artigo 17.º, n.º 2, alínea a). Nesse caso, caberia a cada Estado-Membro fixar as formalidades a cumprir, entre as quais não seria necessário incluir a indicação do montante do imposto.

65. Todavia, não sou favorável a esta interpretação. O IVA é uma matéria na qual é necessário um certo grau de harmonização comunitária. Embora muitos pormenores sejam, efectivamente, deixados ao critério dos Estados-Membros, não seria lógico ter um regime comunitário para a dedução do imposto devido ou pago «no território do país» (19) e disposições nacionais para operações que são essencialmente transfronteiriças. E retirar as operações com auto liquidação completamente do âmbito de aplicação do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), afastaria mesmo a aplicação do regime comunitário que exige a posse de uma factura. Como a Comissão referiu na audiência a propósito do artigo 22.º, n.º 3, alínea c), o artigo 18.º, n.º 1, alínea d), diz sobretudo respeito a «como» e não a «se» as menções são indicadas.

66. Portanto, entendo que, na sua versão aplicável à data dos factos, o artigo 22.º, n.º 3, alínea b), exige que o fornecedor indique, para cada elemento facturado, o preço líquido de imposto e, conforme o caso, ou o montante do imposto a ser cobrado ou a isenção ou o mecanismo de auto liquidação aplicável e que, a ser omitida qualquer destas menções, a factura pode ser recusada como comprovativo no que respeita ao direito do cliente de efectuar a dedução.

Nome e endereço do prestador – Identificação da operação tributável

67. Contudo, a versão aplicável do artigo 22.º, n.º 3, alínea b), não exige expressamente quaisquer outras menções, excepto, em circunstâncias especiais que não incluem as do caso em apreço, o número de identificação para efeitos de IVA do fornecedor e do cliente e certos elementos relativos a novos meios de transporte.

68. Todavia, a lista das menções obrigatórias não é exaustiva. Os Estados-Membros podem exigir que a factura inclua ainda outros elementos. Nos termos do artigo 22.º, n.º 8: «Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude», sob condição de que não haja discriminação entre operações internas e operações intracomunitárias e de que não dêem origem a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira. A exposição dos fundamentos da proposta da Comissão de Sexta Directiva (20) indica que não foi considerado necessário (nessa fase) harmonizar as numerosas e detalhadas disposições nacionais relativas à emissão de facturas e o primeiro considerando do preâmbulo da Directiva 2001/115 reconhece que «as condições actualmente aplicáveis à facturação, enumeradas no n.º 3 do artigo 22.º, [...] são relativamente pouco numerosas, o que deixa aos Estados-Membros a possibilidade de determinar as condições essenciais».

69. Ao invés, a Directiva 2001/115 harmoniza completamente o conteúdo da factura para efeitos de IVA, sendo aplicável a partir de 1 de Janeiro de 2004. A lista das menções obrigatórias,

nos termos do artigo 22.º, n.º 3, alínea b), foi consideravelmente ampliada, incluindo, designadamente, «o nome e o endereço completo do sujeito passivo e do seu cliente» e «a amplitude e natureza dos serviços prestados». Além disso, só podem ser impostas estas menções. Portanto, os Estados-Membros estão agora impedidos de exigir outros elementos para efeitos de IVA (21).

70. Por conseguinte, nem o nome e o endereço do prestador nem a identificação da operação tributável se contam entre as indicações que a factura deve conter nos termos da versão da directiva aplicável à data dos factos. No entanto, os Estados-Membros podem exigir a inclusão destas e/ou de outras menções. Neste domínio, o seu poder discricionário só está sujeito a certas condições respeitantes à liberdade do comércio, mas quaisquer exigências adicionais devem, obviamente e no interesse da segurança jurídica, ser devidamente promulgadas antes de serem aplicadas a casos concretos.

71. É evidente que os elementos do tipo em análise são importantes e contribuem para o bom funcionamento do sistema do IVA, nomeadamente, para garantir a cobrança correcta do imposto e para evitar a fraude, o que é confirmado – se tal fosse necessário – pela sua inclusão na lista das menções obrigatórias após as alterações introduzidas pela Directiva 2001/115 (22).

72. Pode ser útil exigir a indicação expressa do nome e do endereço do fornecedor, e também do cliente, mesmo quando a factura já contém o seu número de identificação para efeitos de IVA. Isto garante maior clareza e, caso haja, por exemplo, um erro de impressão do número de identificação para efeitos de IVA, pode ajudar a esclarecer qualquer dúvida relativa à identidade dos sujeitos passivos.

73. Claramente, a identificação da operação tributável é de grande importância prática para determinar quais as disposições aplicáveis. É evidente que, ao ser mencionada, a operação tributável tem de ser definida correctamente e de acordo com as categorias constantes da directiva, dado que uma qualificação diferente pode implicar a aplicação de diferentes disposições da directiva e possivelmente de diferentes taxas de imposto. Definições imprecisas neste domínio podem prejudicar a aplicação da directiva e distorcer a concorrência.

74. No caso vertente, a factura mencionava os trabalhos de construção realizados, ao passo que a administração fiscal considera que se devia ter mencionado a colocação de pessoal à disposição para a realização desses trabalhos. Se a descrição dos serviços facturados é incorrecta e, assim, susceptível de dar origem a uma incorrecta aplicação do IVA, parece-me que a factura pode legitimamente ser considerada inválida para efeitos de IVA, de acordo com as regras que o Estado-Membro adoptou nessa matéria. Porém, no caso de G. Bockemühl, a administração fiscal parece ter sido motivada, principalmente, pelo receio de terem sido contornadas disposições nacionais em matéria laboral e de segurança social. Tais receios, embora claramente muito importantes, não estão relacionados com as regras do IVA e não devem, em meu entender, ser considerados pertinentes para efeitos da decisão do caso em apreço.

75. Não obstante, penso que a versão aplicável da Sexta Directiva permite que os Estados-Membros exijam que os fornecedores indiquem o seu nome e endereço e identifiquem exactamente a natureza da prestação em qualquer factura utilizada para efeitos de IVA e, por conseguinte, recusem ao destinatário o direito à dedução se estes elementos foram omitidos ou estiverem materialmente incorrectos.

76. No acórdão Jeunehomme e o. (23), o Tribunal de Justiça sublinhou que «em relação ao exercício do direito à dedução [...] a directiva se limita a exigir uma factura que contenha determinados elementos. Os Estados-Membros têm a faculdade de prever elementos suplementares para assegurar a correcta cobrança do imposto sobre o valor acrescentado, bem como a sua fiscalização pela administração fiscal» (24).

77. No entanto, advertiu também: «A exigência, para o exercício do direito à dedução, de outros elementos na factura para além dos enunciados no artigo 22.º, n.º 3, alínea b), da directiva deve, no entanto, ser limitada ao necessário para assegurar a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a sua fiscalização pela administração fiscal. Além disso, esses elementos não

devem, pelo seu número ou tecnicidade, tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução» (25) . Em meu entender, tais dificuldades não se colocam relativamente a elementos fundamentais, tais como o nome e o endereço do fornecedor e a (correcta) identificação da operação tributável.

Terceira questão prejudicial

78. A terceira questão prejudicial incide sobre as consequências jurídicas das dificuldades em determinar se foi o emitente da factura que realizou a prestação tributável; resulta do despacho de reenvio que o órgão jurisdicional nacional está preocupado, em especial, com a questão de saber se o ónus da prova recai sobre a administração fiscal ou sobre o demandante.

79. Embora a directiva não regule explicitamente o aspecto da prova pelo sujeito passivo do direito à dedução, concordo com a tese da Alemanha e da Comissão de que a resposta pode ser encontrada no artigo 22.º, n.º 8.

80. Ao abrigo desta disposição, os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude. A correcta identificação do fornecedor é, sem dúvida, um elemento útil neste contexto. Daqui decorre que, nos termos da directiva, os Estados-Membros podem efectivamente, em caso de dúvida ou quando haja suspeita de fraude, exigir a prova de que o emitente da factura é a pessoa que efectuou a prestação de serviços (26) . Não havendo disposições comunitárias, as regras processuais que regem a produção dessa prova são também da competência dos Estados-Membros.

81. Todavia, como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Jeunehomme e o. (27) , as obrigações impostas ao sujeito passivo que invoca o direito à dedução não devem tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução. Creio que isto assim é quer estas obrigações sejam de natureza material ou processual. Por conseguinte, compete ao órgão jurisdicional nacional aplicar as correspondentes disposições internas em matéria de produção de prova em conformidade com esse requisito.

Conclusão

82. Com base nas precedentes considerações, proponho que o Tribunal de Justiça responda da seguinte forma às questões prejudiciais colocadas pelo Bundesfinanzhof:

«1) Um destinatário de prestações de serviços que é também o devedor do IVA e ao qual é exigido o respectivo pagamento só pode exercer o seu direito à dedução do imposto, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, se possuir uma factura emitida nos termos do seu artigo 22.º, n.º 3.

2) Na versão desta directiva aplicável antes de 1 de Janeiro de 2004, o artigo 22.º, n.º 3, alínea b), exige que o fornecedor mencione, para cada elemento facturado, o preço líquido de imposto e, conforme o caso, ou o montante do imposto a ser cobrado ou a isenção ou o mecanismo de auto liquidação aplicável; a ser omitida qualquer destas menções, a factura pode ser recusada como comprovativo no que respeita ao direito do cliente de efectuar a dedução. O artigo 22.º, n.º 8, permite que os Estados-Membros exijam que os fornecedores indiquem o seu nome e endereço e identifiquem exactamente a natureza da prestação em qualquer factura utilizada para efeitos de IVA e, por conseguinte, recusem ao destinatário o direito à dedução se estes elementos foram omitidos ou estiverem materialmente incorrectos.

3) Compete aos Estados-Membros fixarem as consequências jurídicas das dificuldades em determinar se foi o emitente da factura que realizou a prestação tributável, sem prejuízo de não se tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução.»

1 – Língua original: inglês.

2 – 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 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

3 – 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, L 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3).

4 – Esta última situação é, por vezes, designada como «auto liquidação» ou «inversão do encargo».

5 – Directiva do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE (JO 1991, L 376, p. 1).

6 – Directiva do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, que altera a Directiva 77/388/CEE e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (JO 1992, L 384, p. 47).

7 – Para certos tipos de prestações, que não relevam no caso em apreço, o artigo 22.º, n.º 3, alínea b), exige ainda outras menções, incluindo, nomeadamente, os números nacionais de identificação para efeitos de IVA das duas partes na operação.

8 – Directiva do Conselho, de 20 de Dezembro de 2001, que altera a Directiva 77/388/CEE tendo em vista simplificar, modernizar e harmonizar as condições aplicáveis à facturação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (JO 2002, L 15, p. 24). Os Estados-Membros devem tomar as medidas necessárias para dar cumprimento à Directiva 2001/115 antes de 1 de Janeiro de 2004.

9 – Na versão aplicável à data dos factos, a expressão ‘no território do país’ ou o seu equivalente, que tinha sido introduzida pela Directiva 91/680, parecia referir-se à responsabilidade do fornecedor em muitas versões linguísticas, incluindo as inglesa, francesa, italiana e espanhola. Todavia, referia-se na versão alemã ao lugar onde o imposto fosse devido ou pago e na versão neerlandesa ao lugar onde o fornecimento fosse realizado. A Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388/CEE e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado ? âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação (JO 1995, L 102, p. 18), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1996, uniformizou todas as versões linguísticas, pondo-as em consonância com a versão alemã. Assim, o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), tem presentemente a seguinte redacção: ‘O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago *no território do país* em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo’ (o sublinhado é meu).

10 – V., entre outros, acórdãos de 13 de Novembro de 1990, Marleasing (106/89, Colect., p. I?4135, n.º 8), e de 14 de Julho de 1994, Faccini Dori (C?91/92, Colect., p. I?3325, n.º 26).

11 – V. nota 9.

12 – V., por exemplo, B.G.M Terra e J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, Amsterdão, 1993, vol. 2, cap. XI.4.

13 – Como a definiu o advogado-geral Sir Gordon Slynn nas conclusões apresentadas nos processos apensos na origem do acórdão de 14 de Julho de 1988, Jeunehomme e o. (C?123/87 e C?330/87, Colect., p. 4517, v. p. 4534).

14 – V. nota 4.

15 – Na versão alterada pela Directiva 2001/115 (já referida na nota 8), o artigo 22.º, n.º 3, alínea a), já não obriga os fornecedores a emitir a factura, mas sim a «assegurar que seja emitida, por eles próprios, pelos seus clientes ou, em seu nome e por sua conta, por um terceiro, uma factura [...]».

16 – V. acórdãos de 13 de Dezembro de 1989, Genius Holding (342/87, Colect., p. 4227); de 19 de Setembro de 2000, Schmeink & Cofreth (C?454/98, Colect., p. I?6973; e, em especial, de 15 de Outubro de 2002, Comissão/Alemanha (C?427/98, Colect., p. I?8315, n.º 41).

17 – V. a definição de «importação» constante do artigo 7.º da directiva nas várias versões aplicáveis.

18 – V. n.º 13, *supra*.

19 – E, nos termos dos artigos 17.º, n.º 2, alínea b), e 18.º, n.º 1, alínea b), no que toca às importações.

20 – *Boletim das Comunidades Europeias*, suplemento 11/73, p. 21; o actual artigo 22.º era o artigo 23.º da proposta original.

21 – V., também, o segundo parágrafo, aditado ao artigo 22.º, n.º 8, pela Directiva 2001/115 (já referido *supra*, no n.º 15).

22 – O facto de não terem sido exigidos até ao momento pode ter-se simplesmente ficado a dever à suposição de que qualquer factura comercial tem necessariamente de identificar o fornecedor e a prestação de modo a ter qualquer utilidade prática no comércio normal.

23 – Já referido na nota 13.

24 – *Ibidem*, n.º 16.

25 – *Ibidem*, n.º 17.

26 – V., também, acórdão de 5 de Dezembro de 1996, Reisdorf (C-85/95, Colect., p. I-6257, n.º 29). Contudo, note-se que, a partir de 1 de Janeiro de 2004, está expressamente previsto que o prestador do serviço pode não ser o emitente da factura (v. nota 15, *supra*).

27 – Já referido no n.º 77, *supra*.