

Processo C-346/19**Resumo do pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

2 de maio de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

13 de fevereiro de 2019

Demandado e recorrente no recurso de «Revision»:

Bundeszentralamt für Steuern

Demandante e recorrida no recurso de «Revision»:

Y-GmbH

Objeto do processo principal

Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Reembolso do IVA ao abrigo da Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro – Indicação de um número de referência em vez de um número da fatura

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

Questões prejudiciais

1. Deve o artigo 8.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro (Diretiva 2008/9/CE), segundo o qual

- o pedido de reembolso deve conter, relativamente a cada Estado-Membro de reembolso e a cada fatura, nomeadamente, o número da fatura, ser interpretado no sentido de que também é suficiente a indicação do número de referência de uma fatura, que é apresentado como critério de classificação adicional no recibo, a par do número da fatura?
2. Em caso de resposta negativa à questão anterior: deve um pedido de reembolso que indica o número de referência de uma fatura em vez do número da fatura ser considerado formalmente completo e como tendo sido tempestivamente apresentado na aceção do artigo 15.º, n.º 1, segunda frase, da Diretiva 2008/9/CE?
 3. Deve ter-se em conta, para responder à segunda questão, o facto de que, tendo em conta a configuração do portal eletrónico do Estado-Membro de residência e o formulário do Estado-Membro de reembolso, o sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro de reembolso podia legitimamente entender, do ponto de vista de um requerente avisado, que a indicação de um número diferente do número da fatura que permitisse a identificação da fatura em causa no presente processo seria suficiente para se considerar que houve uma apresentação correta e, pelo menos, formalmente completa e tempestiva do pedido?

Disposições de direito da União invocadas

Diretiva 2008/9/CE, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutra Estado-Membro, em particular o artigo 8.º, n.º 2, alínea d), e o artigo 15.º, n.º 1, segunda frase

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em particular o artigo 226.º, n.º 2

Disposições nacionais invocadas

§18, n.º 9, primeira e segunda frases, da Umsatzsteuergesetz (Lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»), na versão aplicável ao litígio no processo principal nos termos do artigo 7.º, n.º 13, alínea c), da Lei fiscal anual de 2009

§§ 59 e segs. do Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Regulamento de execução do imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStDV»), na versão aplicável ao período de reembolso nos termos da Lei fiscal anual de 2009

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A demandante é uma empresa estabelecida na Áustria. Em 29 de outubro de 2012, solicitou o reembolso do imposto pago a montante em relação ao período de julho a setembro de 2012. O pedido de reembolso foi enviado por via eletrónica ao demandado, o Bundeszentralamt für Steuern (Serviço Central Federal dos Impostos, Alemanha), através do portal criado pela autoridade tributária na Áustria.
- 2 O pedido dizia respeito a faturas relativas ao fornecimento de combustíveis, com base nas quais a demandante invoca a dedução do IVA. No anexo ao pedido, a demandante não introduziu o número da fatura que consta das faturas correspondentes, mas sim um número de referência suplementar indicado na fatura e registado na contabilidade da demandante.
- 3 Por decisão de 25 de janeiro de 2013, o Bundeszentralamt für Steuern fixou o reembolso do imposto a montante para o período em questão em 31 296,09 euros e indeferiu o pedido quanto ao restante, tendo fundamentado a sua decisão com o facto de, contrariamente aos requisitos legais, não terem sido indicados no anexo ao pedido os números da fatura constantes das faturas.
- 4 O Bundeszentralamt für Steuern manteve este entendimento igualmente na sua decisão de 7 de janeiro de 2014 relativa à reclamação apresentada pela demandante. Durante o prazo para a apresentação de pedidos, que expirou em 30 de setembro de 2013, a demandante não apresentou qualquer pedido de reembolso do IVA que satisfizesse os requisitos legais. Além disso, a demandante já tinha sido informada sobre a falta de indicação do número da fatura no âmbito de pedidos anteriores. Por conseguinte, teria sido possível à demandante apresentar as informações na forma legalmente exigida dentro do prazo de apresentação dos pedidos.
- 5 A demandante intentou uma ação no Finanzgericht Köln (Tribunal Tributário de Colónia, Alemanha), que julgou a ação procedente por ter considerado que o pedido de reembolso estava correto. A indicação incorreta de um número de referência em vez do número da fatura não significa que o pedido de reembolso do IVA não seja válido quando, tal como sucede no caso em apreço, este não possa ser considerado «vazio de conteúdo», uma vez que o número de referência também permite a imputação a uma fatura específica.
- 6 O Bundeszentralamt für Steuern interpôs recurso de «Revision» desta decisão para o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha). Na sua opinião, o Finanzgericht Köln interpretou incorretamente o artigo 8.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 7 Baseando-se na legislação nacional, o órgão jurisdicional de reenvio confirmaria a decisão do Finanzgericht Köln e julgaria improcedente o recurso «Revision». No entanto, levanta-se a questão de saber se esta conclusão está em conformidade com o direito da União, uma vez que o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à correta interpretação do artigo 8.º, n.º 2, alínea d), e do artigo 15.º, n.º 1, segunda frase, da Diretiva 2008/9.
- 8 Quanto à primeira questão: é duvidoso se o artigo 8.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 2008/9, segundo o qual o pedido de reembolso deve conter, relativamente a cada Estado-Membro de reembolso e a cada fatura, o «número da fatura», entre outras informações, pode ser interpretado no sentido de que também é suficiente a indicação do número de referência de uma fatura, que é indicado na fatura como um critério adicional a par do número da fatura.
- 9 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio levanta a questão de saber se a expressão «número da fatura» constante do artigo 8.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 2008/9 é equivalente a um «número sequencial, baseado numa ou mais séries, que identifique a fatura de forma unívoca», exigido pelo artigo 226.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112. As formulações divergentes no artigo 226.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 e no artigo 8.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 2008/9 permitem presumir que a validade de um pedido de reembolso do IVA exige apenas a indicação de um critério constante da fatura que permita a sua identificação, não sendo, no entanto, obrigatório que este seja constituído pelo número da fatura na aceção do artigo 226.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112, sendo igualmente suficiente um outro critério de identificação apresentado na fatura.
- 10 Neste âmbito, importa ter em consideração que a Diretiva 2008/9 não visa definir as condições de exercício do direito ao reembolso nem o alcance deste direito. Nos termos do artigo 5.º, segundo parágrafo, desta diretiva, sem prejuízo do seu artigo 6.º, o direito ao reembolso do imposto pago a montante é determinado por força da Diretiva 2006/112/CE, conforme aplicada no Estado-Membro de reembolso (v. Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 35).
- 11 O direito de um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro obter o reembolso do IVA pago noutra Estado-Membro, conforme regido pela Diretiva 2008/9, é o reflexo do direito, instituído a seu favor pela Diretiva 2006/112, de deduzir o IVA pago a montante no seu próprio Estado-Membro (v. Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 36 e jurisprudência aí referida). O regime das deduções e, portanto, dos reembolsos visa liberar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, consequentemente, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os objetivos ou os resultados dessas atividades, desde que elas próprias estejam, em princípio, sujeitas a IVA (v. Acórdão de 21 de

março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 38 e jurisprudência aí referida). Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio entende que o princípio da neutralidade exige que o «número da fatura» constante do artigo 8.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 2008/9 seja entendido no sentido de que no contexto do pedido de reembolso seja também suficiente a indicação de um critério de classificação adicional e claro constante da fatura.

- 12 A isto poderia obstar o facto de o direito à dedução do IVA estar sujeito ao respeito de requisitos ou condições, tanto substantivos como formais (v. Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 40 e jurisprudência aí referida). Quanto às modalidades de exercício do direito à dedução do IVA, o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 prevê que o sujeito passivo deve possuir uma fatura emitida em conformidade com os seus artigos 220.º a 236.º e 238.º a 240.º (v. Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 42 e jurisprudência aí referida). Neste sentido, o artigo 8.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 2008/9 deveria possivelmente ser entendido restritivamente no sentido de que, no âmbito do pedido de reembolso, apenas a indicação do número da fatura na aceção do artigo 226.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 satisfaz os requisitos exigidos.
- 13 No entanto, uma interpretação estrita do artigo 8.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 2008/9 poderia conduzir a resultados desproporcionados. O pedido de reembolso do imposto a montante, devidamente preenchido, destina-se a permitir que a autoridade analise atempadamente os requisitos impostos ao reembolso do imposto (ou seja, no prazo de quatro meses a contar da receção do pedido de reembolso, v. artigo 19.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9). Nesta perspetiva, a indicação do número de referência no pedido respeita o artigo 8.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 2008/9, na medida em que permite uma identificação inequívoca da fatura no contexto da apreciação pela autoridade do pedido de reembolso do IVA. A indicação do número da fatura, na aceção do artigo 226.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112, no pedido de reembolso é adequada e útil, mas não necessária, para alcançar o objetivo de uma identificação inequívoca da fatura.
- 14 Quanto à segunda questão: em caso de resposta negativa à primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se um pedido de reembolso com a indicação do número de referência da fatura deve ser considerado formalmente completo e tempestivo na aceção do artigo 15.º, n.º 1, segunda frase, da Diretiva 2008/9.
- 15 Nos termos do artigo 15.º, n.º 1, segunda frase, da Diretiva 2008/9, o pedido de reembolso apenas é considerado apresentado quando o requerente tiver comunicado todas as informações exigidas, nomeadamente, nos termos do artigo 8.º da Diretiva 2008/9. De acordo com o órgão jurisdicional de reenvio, um pedido que, em vez do número da fatura na aceção do artigo 226.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112, contém um número de referência que assume a mesma função estaria incorreto, mas não incompleto – para o caso de se dever responder negativamente à primeira questão prejudicial.

- 16 O órgão jurisdicional de reenvio considera que a validade de um pedido de reembolso do IVA, na aceção do artigo 15.º, n.º 1, segunda frase, da Diretiva 2008/9, não pressupõe a exatidão do seu conteúdo, mas sim que o mesmo possa ser considerado formalmente completo. Esta posição corresponde igualmente ao entendimento da Comissão Europeia. Em 24 de janeiro de 2019, a Comissão decidiu instaurar uma ação no Tribunal de Justiça contra a República Federal da Alemanha devido ao facto de terem sido rejeitados pedidos de reembolso do IVA de empresas de outros Estados-Membros, sem que se tenha pedido informações complementares aos requerentes do reembolso, nos casos em que, no entender das autoridades alemãs, as informações relativas à natureza dos bens entregues ou dos serviços prestados não eram suficientes para permitir uma decisão sobre o reembolso do IVA.
- 17 Quanto à terceira questão: o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, para efeitos da apresentação tempestiva do pedido de reembolso na aceção do artigo 15.º, n.º 1, segunda frase, da Diretiva 2008/9, a demandante, enquanto sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro de reembolso, podia supor, do ponto de vista de um requerente avisado, que seria suficiente para uma apresentação correta, e pelo menos formalmente completa e tempestiva, do pedido, que fosse indicado um número diferente do número da fatura que permitisse a identificação da fatura em causa no presente pedido.
- 18 Esta questão é levantada devido ao facto de, segundo as conclusões do Finanzgericht Köln, a coluna relevante do anexo do pedido de reembolso na qual deve ser inscrito o número da fatura no entender do Bundeszentralamt für Steuern não apresentar a designação «número da fatura», tendo sido substituída pela expressão mais geral «n.º do documento». Além disso, o portal destinado à apresentação de pedidos eletrónicos disponibilizado pela administração austríaca e utilizado pela demandante contém uma outra designação divergente, designadamente «número da referência».