

|

61996J0361

Acórdão do Tribunal (Quinta Secção) de 11 de Junho de 1998. - Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises contra Bundesamt für Finanzen. - Pedido de decisão prejudicial: Finanzgericht Köln - Alemanha. - Imposto sobre o valor acrescentado - Interpretação do artigo 3., alínea a), da oitava Directiva 79/1072/CEE - Obrigação do sujeito passivo não estabelecido no território do país de juntar ao pedido de reembolso do imposto os originais das facturas ou dos documentos de importação - Possibilidade de juntar um duplicado em caso de perda do original não imputável ao sujeito passivo. - Processo C-361/96.

Colectânea da Jurisprudência 1998 página I-03495

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

1 Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Reembolso do imposto aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país - Obrigações do sujeito passivo - Apresentação do original das facturas ou dos documentos de importação - Possibilidade de os Estados-Membros admitirem a apresentação de duplicados das facturas ou de documentos de importação em caso de perda dos originais não imputável ao sujeito passivo - Admissibilidade - Condições

[Directiva 79/1072 do Conselho, artigo 3.º, alínea a)]

2 Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Reembolso do imposto aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país - Documentos a apresentar para obter o reembolso - Princípio da não discriminação - Obrigação dos Estados-Membros de reconhecer aos sujeitos passivos, independentemente do seu lugar de estabelecimento, os meios de prova admitidos apenas aos sujeitos passivos estabelecidos no território nacional

(Tratado CE, artigo 6.º; Directiva 79/1072 do Conselho)

Sumário

3 O artigo 3.º, alínea a), da Oitava Directiva 79/1072, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro preveja no seu direito interno a possibilidade, para um sujeito passivo que não está estabelecido nesse Estado-Membro, na hipótese da perda de uma factura ou de um documento de importação que não lhe é imputável, de provar o seu direito ao reembolso apresentando um duplicado da factura ou do documento de importação em questão, quando a transacção que está na origem do pedido de reembolso se realizou efectivamente e não há risco de pedidos de reembolso posteriores.

O direito derivado deve respeitar os princípios gerais de direito e, nomeadamente, o princípio da proporcionalidade. Ora, a exclusão da possibilidade de um Estado-Membro admitir um pedido de reembolso em tais casos excepcionais não é necessária para atingir o objectivo geral prosseguido pela Oitava Directiva, que é prevenir a fraude ou a evasão fiscal.

4 Dado que um sujeito passivo que está estabelecido num Estado-Membro tem a possibilidade de provar o seu direito ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado apresentando um duplicado ou uma fotocópia da factura quando o original por si recebido se perdeu e tal perda não lhe é imputável, o princípio de não discriminação enunciado no artigo 6.º do Tratado e recordado no quinto considerando da Oitava Directiva 79/1072 exige que tal possibilidade seja igualmente reconhecida ao sujeito passivo que não está estabelecido neste Estado-Membro, quando a transacção que está na origem do pedido de reembolso se realizou efectivamente e não existe risco de pedidos de reembolso posteriores.

Partes

No processo C-361/96,

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

Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises

e

Bundesamt für Finanzen,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 3.º, alínea a), da Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116),§

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(Quinta Secção),

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

advogado-geral: G. Cosmas,

secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises, por B. Hense, membro da direcção da C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, e K. P. Karig, director da divisão dos impostos da C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, em Frankfurt am Main,

- em representação do Governo alemão, por Ernst Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, na qualidade de agente,

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

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises, representada por H. Morin-Hauser, consultora fiscal na C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, do Governo alemão, representado por E. Röder, e da Comissão, representada por J. Grunwald, na audiência de 15 de Janeiro de 1998,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 12 de Fevereiro de 1998,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por despacho de 29 de Agosto de 1996, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 12 de Novembro seguinte, o Finanzgericht Köln colocou, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, duas questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 3.º, alínea a), da Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO L 301, p. 11; EE 09 F1 p. 116 a seguir «Oitava Directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe a Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises ao Bundesamt für Finanzen (repartição federal dos impostos, a seguir «Bundesamt») sobre a possibilidade de a recorrente no processo principal demonstrar o seu direito ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante apresentando um duplicado da factura original perdida, quando esta perda não lhe é imputável.

A Oitava Directiva

3 O artigo 2.º da Oitava Directiva dispõe:

«Cada um dos Estados-Membros reembolsará o sujeito passivo não estabelecido no território do país, mas estabelecido noutro Estado-Membro, nos termos a seguir indicados, do imposto sobre o

valor acrescentado que tenha incidido sobre as prestações de serviços ou as entregas de bens móveis que lhe tenham sido efectuadas no território do país por outros sujeitos passivos, ou que tenha incidido sobre a importação de bens no país, desde que esses bens e serviços sejam utilizados para os fins das operações referidas no n.º 3, alíneas a) e b), do artigo 17.º da Directiva 77/388/CEE ou das prestações de serviços referidas na alínea b) do artigo 1.º»

4 O artigo 3.º, alínea a), da Oitava Directiva precisa:

«Para beneficiar do reembolso, o sujeito passivo referido no artigo 2.º que não tenha efectuado qualquer entrega de bens ou prestação de serviços que se considere ter sido realizada no território do país deve:

a) apresentar no serviço competente referido no primeiro parágrafo do artigo 9.º um requerimento em conformidade com o modelo constante do Anexo A, ao qual serão apensos os originais das facturas ou dos documentos de importação. Os Estados-Membros porão à disposição dos requerentes uma nota explicativa que deve incluir sempre os elementos informativos mínimos referidos no Anexo C.»

5 O Anexo C da Oitava Directiva, intitulado «Lista de elementos informativos mínimos a incluir na nota explicativa», enuncia no ponto H):

«O pedido deve ser acompanhado dos originais das facturas ou dos documentos de importação comprovativos dos montantes do imposto sobre o valor acrescentado suportado pelo requerente.»

6 Finalmente, o artigo 7.º, n.os 3 e 4, da Oitava Directiva dispõe:

«3. O serviço competente referido no primeiro parágrafo do artigo 9.º aporá um visto em cada factura ou documento de importação a fim de que estes não possam voltar a ser utilizados para efeitos de pedidos de reembolso, restituindo-os no prazo de um mês.

4. As decisões respeitantes aos pedidos de reembolso devem ser notificadas no prazo de seis meses a contar da data em que os pedidos, acompanhados de todos os documentos exigidos pela presente directiva para a respectiva instrução, são apresentados no serviço competente referido no n.º 3.»

A legislação alemã

7 O § 18, n.º 9, da Umsatzsteuergesetz de 26 de Novembro de 1979 (lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG») dispõe:

«Em derrogação do § 16 e dos n.os 1 a 4 e a fim de simplificar o processo de tributação, o Ministério Federal das Finanças pode, por decreto e com o acordo do Bundesrat, sujeitar a um processo especial o reembolso, a empresários não estabelecidos no território onde tem lugar a cobrança, do imposto pago a montante. Neste âmbito, pode ser previsto que deva o próprio empresário calcular o montante do reembolso.»

8 O Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung de 21 de Dezembro de 1979 (regulamento de aplicação da lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStDV») determina o processo especial de reembolso do imposto pago a montante. O seu § 61, n.º 1, dispõe:

«O empresário deve requerer o reembolso num formulário oficial estabelecido para este efeito ao Bundesamt für Finanzen ou à repartição de finanças determinada nos termos do § 5, n.º 1, ponto 8, segunda frase, da Finanzverwaltungsgesetz (lei relativa à organização da administração das contribuições). O requerimento deve ser apresentado dentro dos seis meses seguintes ao fim do ano civil no qual nasceu o direito ao reembolso. O empresário deve ele próprio calcular o reembolso no seu requerimento. O requerimento equivale a renúncia na acepção do § 19, n.º 2,

da lei. Os originais das facturas e dos documentos de importação devem ser juntos ao requerimento.»

9 O § 163, n.º 1, do Abgabenordnung de 16 de Março de 1976 (código dos impostos alemão, a seguir «AO») dispõe além disso:

«É possível fixar o imposto num montante inferior ou não ter em conta factores de cálculo que o aumentariam, quando se revelar que a sua cobrança não seria equitativa no caso particular. Com o acordo do contribuinte, é possível admitir, no que se refere ao imposto sobre o rendimento, que determinados factores e cálculo, na medida em que aumentem o imposto, só serão tomados em conta ulteriormente, e que determinados factores de cálculo, na medida em que diminuam o imposto, serão tomados em conta antecipadamente. A decisão relativa a uma fixação derogatória pode estar ligada à fixação do imposto.»

10 O § 155, n.º 6, do AO precisa:

«As disposições relativas à fixação do imposto são aplicáveis por analogia à decisão de reembolso do imposto.»

Factos da causa principal

11 A recorrente na causa principal é uma sociedade de capitais com sede em França. Na sequência da rescisão do contrato de concessão celebrado com a Union Deutsche Lebensmittelwerke GmbH (a seguir «Union Deutsche»), a recorrente na causa principal concluiu com esta última, em Janeiro de 1989, um acordo pelo qual se obrigava a pagar a soma de 3 500 000 DM, aumentada de 490 000 DM a título do IVA.

12 Segundo afirmação não contestada da recorrente na causa principal, o original da factura emitida pela Union Deutsche extraviou-se nos correios quando tinha sido enviado para um escritório de advogados incumbido pela recorrente de reclamar o reembolso do IVA ao Bundesamt.

13 A recorrente na causa principal pediu assim à Union Deutsche que emitisse um duplicado da factura original e, com base neste documento, requereu o reembolso do IVA ao Bundesamt. Por decisão de 4 de Março de 1993, o Bundesamt pronunciou-se sobre o pedido de reembolso, indeferindo-o. A recorrente na causa principal interpôs recurso desta decisão para o Finanzgericht Köln, o qual, por decisão de 3 de Julho de 1996, negou provimento ao recurso. A recorrente na causa principal interpôs recurso de «Revision» desta decisão para o Bundesfinanzhof, no qual o processo está actualmente pendente.

14 Ainda antes do termo do processo de decisão sobre o pedido de reembolso, a recorrente na causa principal tinha também pedido ao Bundesamt que lhe concedesse o reembolso solicitado no âmbito de uma medida de equidade, na acepção do § 163, n.º 1, do AO. Pela sua decisão já referida de 4 de Março de 1993, tomada no processo sobre o pedido de reembolso, o Bundesamt indeferiu igualmente este pedido, considerando que, em conformidade com o § 61, n.º 1, da UStDV, o original da factura devia ter sido junto ao requerimento. A recorrente apresentou reclamação desta decisão para o Bundesministerium der Finanzen (Ministério Federal das Finanças), que igualmente a indeferiu em 7 de Junho de 1994.

15 A recorrente na causa principal interpôs então para o Finanzgericht recurso da recusa do Bundesamt de lhe conceder o reembolso solicitado no quadro de uma medida de equidade, na acepção do § 163, n.º 1, do AO. Sublinha que o § 61, n.º 1, quinta frase, da UStDV visa evitar reembolsos múltiplos do IVA. Ora, tais reembolsos múltiplos seriam de excluir no caso concreto, pois não havia dúvida alguma de que o original da factura não fora utilizado para obter o reembolso do IVA. Com efeito, por um lado, o Bundesamt poderia facilmente verificar que não fora

apresentado à administração fiscal qualquer segundo requerimento de reembolso relativo à mesma operação, dado que tal requerimento deveria ser apresentado, em conformidade com o § 61, n.º 1, primeira frase, da UStDV, no «Bundesamt für Finanzen ou na repartição das finanças determinada em aplicação do § 5, n.º 1, ponto 8, segunda frase, da Finanzverwaltungsgesetz». Por outro lado, o original já não podia ser utilizado no futuro para obter um reembolso do IVA, dado que não tinha sido apresentado qualquer requerimento no prazo fixado no § 61, segunda frase, da UStDV, a saber, nos três meses seguintes ao termo do ano civil no qual surgiu o direito ao reembolso. Segundo a recorrida na causa principal, não existe portanto qualquer risco de que a tomada em consideração do duplicado conduza a um duplo reembolso do IVA.

16 Em tais circunstâncias, a recorrente na causa principal considera que a aplicação estrita do § 61, n.º 1, quinta frase, da UStDV conduz a um rigor excessivo, que deve ser corrigido por via da equidade. Além disso, uma aplicação estrita do § 61, n.º 1, quinta frase, da UStDV é igualmente contrária aos princípios da proporcionalidade e da neutralidade do IVA consagrados no direito comunitário.

17 O Bundesamt considera que o reembolso do IVA baseado, por razões de equidade, num duplicado é contrário à vontade dos autores da UStDV. Como resulta do § 61, n.º 1, quinta frase, da UStDV, só a apresentação do original da factura permite excluir com certeza a possibilidade de reembolsos múltiplos do IVA. O Bundesamt sublinha além disso que o § 61, n.º 1, quinta frase, da UStDV corresponde ao artigo 3.º da Oitava Directiva.

18 O Finanzgericht observa além disso que o Ministério Federal das Finanças baseou a sua decisão de indeferimento no facto de o artigo 3.º, alínea a), da Oitava Directiva não admitir qualquer derrogação à obrigação de juntar o original da factura ao pedido de reembolso, mesmo por razões de equidade quando a perda do original não é imputável ao sujeito passivo que solicita o reembolso.

19 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que, segundo uma interpretação literal do artigo 3.º, alínea a), da Oitava Directiva, a apresentação dos documentos originais é uma necessidade absoluta que não poderá em circunstância alguma ser objecto de derrogação. Tal interpretação é conforme ao objectivo do artigo 3.º, alínea a), de impedir que possam ser abusivamente obtidos reembolsos múltiplos do IVA. Ora, tal risco é mais elevado no caso de pedidos de reembolso apresentados por empresas estabelecidas noutro Estado-Membro. O Finanzgericht sublinha neste contexto que a obrigação do serviço competente de, em conformidade com o artigo 7.º, n.º 3, da Oitava Directiva, apor o seu visto em cada factura ou documento de importação para que estes documentos não possam ser reutilizados para um outro pedido, assim como a obrigação, enunciada no artigo 7.º, n.º 4, de decidir o pedido de reembolso num prazo de seis meses a contar da apresentação dos documentos exigidos poderão indicar que o processo de reembolso foi cientemente concebido como um processo simplificado, no qual o imperativo da rapidez e da segurança de execução prevalece sobre o da justeza objectiva do resultado.

20 O órgão jurisdicional de reenvio questiona, todavia, se tal interpretação do artigo 3.º, alínea a), da Oitava Directiva não será contrária ao princípio da neutralidade do IVA enunciado no segundo considerando da referida directiva, assim como ao princípio da não discriminação consagrado tanto no artigo 95.º do Tratado CE como no quinto considerando desta directiva na medida em que, quando o original da factura é recebido por um empresário estabelecido na Alemanha e foi seguidamente perdido sem que tal perda lhe seja imputável, este empresário pode deduzir o IVA pago a montante apresentando um duplicado ou uma fotocópia da factura e beneficiar assim duma solução de equidade com base no montante que figura no duplicado ou na fotocópia.

21 Segundo o Finanzgericht é, portanto, de admitir que o artigo 3.º, alínea a), da Oitava Directiva deva ser interpretado no sentido de que define as regras de base relativas ao direito ao reembolso do IVA, deixando aos Estados-Membros uma margem de apreciação no que se refere às condições de aquisição deste direito e, em particular, aos meios de prova possíveis; ou mesmo

que prevê, regra geral, a apresentação de documentos ou de originais, mas autoriza os Estados-Membros a admitirem derrogações em situações excepcionais, nomeadamente quando, como no caso em apreço, a perda do original não é imputável ao empresário estabelecido num outro Estado-Membro; ou mesmo ainda que impõe que os duplicados sejam tomados em conta quando, como no caso em apreço, a recusa de os ter em conta desfavorece o empresário estabelecido num outro Estado-Membro relativamente a um empresário estabelecido no Estado-Membro em causa.

22 Finalmente, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que o presente processo está estreitamente ligado ao acórdão Reisdorf, relativo à questão de saber se a dedução do IVA pago a montante por um empresário estabelecido no Estado-Membro interessado depende ou não da posse do documento original, que estava então pendente no Tribunal de Justiça (acórdão de 5 de Dezembro de 1996, C-85/95, Colect., p. I-6257).

23 Nestas condições, o Finanzgericht decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 3.º, alínea a), da Oitava Directiva do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (Oitava Directiva), impede os Estados-Membros de preverem no seu direito interno a possibilidade de um sujeito passivo referido no artigo 2.º da directiva, no caso de extravio da factura ou do documento de importação que não lhe é imputável, fazer prova do seu direito ao reembolso através da apresentação duma cópia da factura ou do documento de importação em questão?

2) No caso de resposta negativa à primeira questão: decorre do princípio da não discriminação do direito comunitário e do princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado que um sujeito passivo referido no artigo 2.º da Oitava Directiva tem direito a poder fazer prova do seu direito ao reembolso através da apresentação duma cópia da factura ou do documento de importação, no caso de extravio das facturas ou dos documentos de importação referidos no artigo 3.º, alínea a), que não lhe é imputável?»

Quanto à primeira questão

24 Importa antes de mais salientar que o artigo 3.º, alínea a), da Oitava Directiva dispõe expressamente que, para beneficiar do reembolso do IVA pago a montante, o sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro em causa deve «apresentar... um requerimento... ao qual serão apensos os originais das facturas ou dos documentos de importação.» O Anexo C da referida directiva, que determina a lista de elementos de informação mínimos a incluir na nota explicativa que os Estados-Membros põem à disposição dos sujeitos passivos que requerem o reembolso, confirma, no ponto H), que «O pedido deve ser acompanhado dos originais das facturas ou dos documentos de importação comprovativos dos montantes do imposto sobre o valor acrescentado suportado pelo requerente.»

25 A obrigação de juntar o documento original ao pedido de reembolso resulta igualmente do artigo 7.º, n.º 3, da Oitava Directiva, segundo o qual «o serviço competente... aporá um visto em cada factura ou documento de importação a fim de que estes não possam voltar a ser utilizados para efeitos de pedidos de reembolso...».

26 Resulta das disposições referidas que o pedido de reembolso apresentado, em conformidade com a Oitava Directiva, por um sujeito passivo que não está estabelecido no Estado-Membro em causa deve, em princípio, ser acompanhado dos originais das facturas ou dos documentos de importação comprovativos dos montantes do IVA cujo reembolso é solicitado.

27 Importa, pois, observar que as referidas disposições da Oitava Directiva diferem dos artigos 18.º, n.º 1, alínea a), e 22.º, n.º 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), os quais ligam normalmente, como foi decidido pelo Tribunal de Justiça no acórdão Reisdorf, já referido, n.º 22, o exercício do direito à dedução à posse do original da factura ou do documento que segundo os critérios estabelecidos pelo Estado-Membro em causa, a possa substituir.

28 Tal diferença de redacção é conforme ao objectivo geral da Oitava Directiva, enunciado no seu sexto considerando, de lutar contra «certas formas de fraude ou de evasão fiscal» assim como ao objectivo prosseguido, em particular, pelo artigo 7.º, n.º 3, da referida directiva de impedir que um empresário que não está estabelecido no Estado-Membro em causa possa reutilizar a factura ou o documento de importação para outros pedidos de reembolso.

29 Todavia, o artigo 3.º, alínea a), da Oitava Directiva não pode ser interpretado no sentido de que exclui a possibilidade de um Estado-Membro admitir tal pedido de reembolso em casos excepcionais em que não existe qualquer dúvida de que a transacção que está na origem do pedido de reembolso teve lugar, em que a perda da factura ou do documento de importação não é imputável ao sujeito passivo e em que está demonstrado que, tendo em conta as circunstâncias, não há risco de pedidos de reembolso posteriores.

30 Resulta, com efeito, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o direito derivado deve respeitar os princípios gerais de direito e, nomeadamente, o princípio da proporcionalidade (v., neste sentido, o acórdão de 5 de Julho de 1977, *Bela-Mühle*, 114/76, Recueil, p. 1211, n.os 5 a 7, Colect., p. 451). Ora, a exclusão de tal possibilidade não é necessária, neste caso, para prevenir a fraude ou a evasão fiscal.

31 Deve pois responder-se à primeira questão que artigo 3.º, alínea a), da Oitava Directiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro preveja no seu direito interno a possibilidade de um sujeito passivo que não está estabelecido nesse Estado-Membro, na hipótese da perda de uma factura ou de um documento de importação que não lhe é imputável, provar o seu direito ao reembolso apresentando um duplicado da factura ou do documento de importação em questão, quando a transacção que está na origem do pedido de reembolso se realizou efectivamente e não há risco de pedidos de reembolso posteriores.

Quanto à segunda questão

32 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente se, uma vez que um sujeito passivo que está estabelecido num Estado-Membro tem a possibilidade de provar o seu direito ao reembolso do IVA apresentando um duplicado ou uma fotocópia da factura quando o original por ele recebido foi depois perdido e tal perda não lhe é imputável, os princípios da não discriminação e da neutralidade do IVA exigem que tal possibilidade seja igualmente reconhecida ao sujeito passivo que não está estabelecido neste Estado-Membro.

33 Importa salientar que, segundo o despacho de reenvio, quando o original da factura foi recebido por um empresário estabelecido na Alemanha e em seguida se perdeu sem que tal perda lhe seja imputável, este empresário pode deduzir o IVA pago a montante apresentando um duplicado ou uma fotocópia da factura e beneficiar duma solução de equidade com base no montante que figura no duplicado ou na fotocópia.

34 Deve sublinhar-se além disso que, em conformidade com o princípio da não discriminação enunciado no artigo 6.º do Tratado CE, o quinto considerando da Oitava Directiva recorda expressamente que a referida directiva «não deve ter como consequência a sujeição dos sujeitos

passivos a um tratamento diferente consoante o Estado-Membro em que se encontrem estabelecidos». Todavia, nos termos de jurisprudência constante, uma discriminação só pode consistir na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou então na aplicação da mesma regra a situações diferentes (v., nomeadamente, o acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-225, n.º 30).

35 Neste contexto, o Governo alemão alega que a impossibilidade de derrogar a obrigação de juntar o documento original em caso de perda não culposa do referido original se justifica pelo risco de utilização abusiva de documentos não originais no caso de pedidos de reembolso do IVA apresentados por sujeitos passivos que não estão estabelecidos no Estado-Membro em causa, para os quais, contrariamente aos sujeitos passivos que aí estão estabelecidos, não será possível uma verificação dos livros e da gestão pelos serviços competentes e em relação aos quais o tratamento dos pedidos de assistência administrativa entre os Estados-Membros é, em geral, longo e pouco eficaz.

36 Em qualquer circunstância, tais razões não podem justificar um tratamento diferente dos sujeitos passivos consoante estão ou não estabelecidos no Estado-Membro em causa quando a transacção que está na origem do pedido de reembolso se realizou efectivamente, a perda da factura ou do documento de importação não é imputável ao sujeito passivo e não existe risco de pedidos de reembolso posteriores.

37 Na medida em que, em tal situação, o princípio da não discriminação exige que um sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro em causa tenha a possibilidade de provar o seu direito ao reembolso do IVA apresentando um duplicado ou uma fotocópia da factura nas mesmas condições que um sujeito passivo que aí está estabelecido, não é necessário examinar a segunda questão à luz do princípio da neutralidade do IVA.

38 Deve pois responder-se à segunda questão que, dado que um sujeito passivo que está estabelecido num Estado-Membro tem a possibilidade de provar o seu direito ao reembolso do IVA apresentando um duplicado ou uma fotocópia da factura quando o original por si recebido se perdeu e tal perda não lhe é imputável, o princípio da não discriminação enunciado no artigo 6.º do Tratado e recordado no quinto considerando da Oitava Directiva exige que tal possibilidade seja igualmente reconhecida ao sujeito passivo que não está estabelecido neste Estado-Membro, quando a transacção que está na origem do pedido de reembolso se realizou efectivamente e não existe risco de pedidos de reembolso posteriores.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

39 As despesas efectuadas pelo Governo alemão e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça, 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 Finanzgericht Köln, por despacho de 29 de Agosto de 1996, declara:

40 O artigo 3.º, alínea a), da Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro preveja no seu direito interno a possibilidade de um sujeito passivo que não está estabelecido nesse Estado-Membro, na hipótese da perda de uma factura ou de um documento de importação que não lhe é imputável, provar o seu direito ao reembolso apresentando um duplicado da factura ou do documento de importação em questão, quando a transacção que está na origem do pedido de reembolso se realizou efectivamente e não há risco de pedidos de reembolso posteriores.

41 Dado que um sujeito passivo que está estabelecido num Estado-Membro tem a possibilidade de provar o seu direito ao reembolso do IVA apresentando um duplicado ou uma fotocópia da factura quando o original por si recebido se perdeu e tal perda não lhe é imputável, o princípio de não discriminação enunciado no artigo 6.º do Tratado CE e recordado no quinto considerando da Oitava Directiva 79/1072 exige que tal possibilidade seja igualmente reconhecida ao sujeito passivo que não está estabelecido neste Estado-Membro, quando a transacção que está na origem do pedido de reembolso se realizou efectivamente e não existe risco de pedidos de reembolso posteriores.