CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL CHRISTINE STIX-HACKL

apresentadas em 31 de Maio de 2001 [1]

I — Objecto do processo

1. Com a presente acção, pretende a Comissão obter a declaração de que o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 17.°, n.° 2, alínea a), e 18.°, n.° 1, alínea a), da 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 (a seguir «Sexta Directiva») [2], ao prever a dedução por uma entidade patronal, sujeito passivo de imposto sobre o volume de negócios, de uma parte do reembolso das despesas concedido aos trabalhadores pela utilização da viatura própria para fins profissionais.

II — Enquadramento jurídico

A — *Direito Comunitário*

2. Nos termos do artigo 4.°, n.° 4, da Sexta Directiva, a expressão «de modo independente» exclui da tributação os assalariados e outras pessoas, na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho.

3. O artigo 5.°, n.° 1, da Sexta Directiva, define entrega de um bem como a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.

4. O artigo 17.°, n.° 2, dispõe no proémio e na alínea a):

«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;».

1 — Língua original: alemão.

2 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

5. O artigo 18.°, n.° 1, dispõe no proémio e na alínea a):

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

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

6. Dispõe o artigo 18.°, n.° 3:

«Os Estados-Membros fixarão as condições e as regras [segundo] as quais o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder a uma dedução a que não tenha procedido em conformidade com o disposto nos n.os 1 e 2.»

7. Dispõe o artigo 22.°, n.° 3, alíneas a) e c):

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

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

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

B — *Direito Nacional*

8. O artigo 23.° do Uitvoeringsbesluit omzetbelasting de 12 de Agosto de 1968 (a seguir «regulamento de execução de 1968 relativo ao imposto sobre o volume de negócios») dispõe:

«Sem prejuízo do disposto no artigo 15.°, n.os 2 e 5, da [lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios], quando um trabalhador utilize a viatura própria para as necessidades da empresa da entidade patronal e por isso receba um reembolso das despesas, é lícito à entidade patronal deduzir uma percentagem deste reembolso, fixada pelo ministro competente, desde que o reembolso não caiba na remuneração, nos termos da lei do imposto sobre o rendimento.»

9. O artigo 16.° do Uitvoeringsbeschikkingt omzetbelasting de 30 de Agosto de 1968 (a seguir «regulamento de aplicação de 1968 relativo ao imposto sobre o volume de negócios») dispõe:

«A percentagem dedutível pela entidade patronal do reembolso previsto no artigo 23.° [regulamento de execução de 1968 relativo ao imposto sobre o volume de negócios] é de 12% ou menos, em relação às despesas não efectuadas dentro do território do Reino dos Países Baixos.»

10. A taxa de 12%, em vigor desde 1992, de acordo com o Governo do Reino dos Países Baixos, corresponde à média do imposto sobre o valor acrescentado dos vários elementos das despesas com a posse e a utilização de viaturas.

11. Adoptou-se uma taxa fixa, para evitar as dificuldades práticas na determinação de valores exactos. Para a determinação dos custos fixos, são tomados em consideração a desvalorização geral, o seguro, o imposto automóvel, o parqueamento e a manutenção da carroçaria. São tomados ainda em consideração, nomeadamente, a desvalorização resultante do uso da viatura automóvel bem como os custos do combustível, óleo, pneus e reparações.

12. De resto, em relação a alguns destes elementos das despesas, não é aplicado o imposto sobre o valor acrescentado, nomeadamente sobre o imposto automóvel e os prémios de seguro. As despesas isentas de imposto sobre o valor acrescentado correspondem a cerca de 20% até 21,5% dos custos de utilização de uma viatura. No caso das viaturas a gasóleo tal percentagem é um pouco mais elevada. Tendo como ponto de partida uma percentagem de 20%, obter-se-ia uma taxa de 12,28% ao aplicar a taxa geral do IVA de 17,5%. Se tomarmos uma percentagem de 21,5% obter-se-á uma taxa de 12,08%. Para ter em linha de conta as viaturas a gasóleo, que constituem 10% do parque automóvel, foi fixada uma taxa global de 12%.

13. De acordo com a «Wet op de loonbelasting 1964» (lei de 1964 do imposto sobre o rendimento) e com o respectivo decreto regulamentar, o reembolso das despesas constitui um elemento do salário do trabalhador desde que seja superior a 0,60 NGL por quilómetro.

14. A dedução do IVA respeitante ao reembolso das despesas é controlada através da escrituração da entidade patronal, que é obrigada a manter uma contabilidade separada para o reembolso das despesas, por força de toda uma série de disposições fiscais e por força do imposto sobre o rendimento. Os correspondentes documentos não estão sujeitos a qualquer forma especial. Deverão, contudo, conter informações sobre os trajectos efectuados a

título profissional, os sítios onde o trabalhador se deslocou, bem como a distância que percorreu (declarações periódicas dos trabalhadores).

III — Procedimento pré-contencioso e processo judicial

15. A Comissão entende que a dedução de uma parte do reembolso do IVA de despesas concedido aos trabalhadores pela utilização da viatura própria para as necessidades da empresa da entidade patronal viola o disposto na Sexta Directiva, tendo por isso intentado contra o Reino dos Países Baixos uma acção por incumprimento nos termos do artigo 169.° Tratado CE (actual artigo 226.° CE). À luz da resposta dada pelo Governo neerlandês à notificação que lhe foi feita pela Comissão, esta enviou-lhe, em 17 de Outubro de 1996 uma notificação complementar. Tendo em conta que a resposta de 16 de Dezembro de 1996 não dissipou as suas dúvidas, a Comissão dirigiu ao Reino dos Países Baixos um parecer fundamentado convidando-o a tomar as medidas necessárias no prazo de dois meses. Por ofício de 28 de Novembro de 1997 respondeu o Governo do Reino dos Países Baixos que a regulamentação nacional não infringia as disposições comunitárias relativas ao IVA, não tendo, assim, que atender ao pedido da Comissão.

16. A Comissão, mantendo a sua posição, por petição datada de 11 de Setembro de 1998, propôs uma acção contra o Reino dos Países Baixos, que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 14 de Setembro de 1998. Por despacho de 3 de Maio de 1999, admitiu o Presidente do Tribunal a intervenção do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte em apoio das conclusões do pedido do Reino dos Países Baixos.

17. A Comissão conclui pedindo que o Tribunal se digne:

1) declarar que ao permitir, em violação do disposto nos artigos 17.°, n.° 2 alínea a), e 18.°, n.° 1 alínea a), da Sexta Directiva IVA, que uma entidade patronal sujeita a IVA deduza uma parte do reembolso das despesas concedido a um trabalhador pela utilização da sua viatura particular para fins profissionais, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE;

2) condenar o Reino dos Países Baixos nas despesas.

IV — Exame dos fundamentos deduzidos pela Comissão

18. Enquanto que o primeiro fundamento diz respeito ao artigo 17.°, n.° 2 da Sexta Directiva e, como tal, aos pressupostos do direito à dedução, o segundo fundamento diz respeito ao artigo 18.°, n.° 1 da Sexta Directiva e, como tal, aos pressupostos para o exercício do direito à dedução do imposto pago a montante.

A — *Primeiro fundamento: violação do artigo 17.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva*

Argumentos das partes e do interveniente

19. A Comissão parte do princípio base de que o regime da dedução do imposto pago a montante se aplica, em regra, apenas às entregas e prestações efectuadas entre sujeitos passivos. Considera que tal resulta claramente do artigo 17.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva.

A regra do artigo 23.° do regulamento de execução de 1968 relativo ao imposto sobre o volume de negócios é incompatível com aquele regime, pois as entregas e prestações abrangidas por esta disposição não foram efectuadas nem para fins empresariais nem para o empresário, mas sim para um consumidor final, nomeadamente o trabalhador enquanto possuidor de uma viatura que utiliza principalmente a título particular.

A parte dedutível do reembolso das despesas não é um imposto sobre um volume de negócios entre sujeitos passivos, pois corresponde ao IVA sobre as prestações ou entregas a um consumidor final.

20. O Governo neerlandês fundamenta a possibilidade de dedução no facto de o sistema do imposto sobre o valor acrescentado visar libertar os sujeitos passivos, de modo a garantir a neutralidade quanto aos encargos fiscais de todas as actividades económicas, independentemente do resultado e objectivo de tais actividades [3].

No caso presente, o reembolso das despesas suportadas pelo trabalhador com a viatura incide exclusivamente sobre operações que beneficiam a entidade patronal e que assim oneram o preço final do produto ou da prestação. Assim, a referida percentagem do IVA deve poder ser deduzida.

3 — Acórdão de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman/Minister van Financiën (268/83, Recueil, p. 655, n.° 19).

Ao não se conceder tal dedução, estar-se-ia perante uma dupla tributação: em primeiro lugar pelo IVA pago pelo trabalhador com as despesas da viatura e, em segundo lugar, com o IVA pago sobre o preço final, que compreenderia também aquelas despesas. Tal facto violaria os princípios da neutralidade fiscal, da dupla tributação, e o facto de ser o consumidor final a suportar sozinho este encargo.

21. A este respeito refere-se a Comissão à clara e inequívoca redacção do artigo 17.° da Sexta Directiva. De resto, do ponto de vista da Comissão, o direito fiscal em geral exige uma definição clara do seu campo de aplicação e de outras regulamentações, pois, de contrário, assistir-se-á a uma aplicação diferenciada em cada Estado-Membro.

A Comissão fundamenta a sua posição no acórdão no processo Intiem [4], no qual o Tribunal de Justiça admitiu a dedução, prevista na legislação nacional, do IVA imputado ao empresário sujeito passivo do mesmo. Ao mesmo tempo, a Comissão baseia-se em três diferenças essenciais entre a regulamentação neerlandesa controvertida e os pressupostos que, em sua opinião, são essenciais, para que o Tribunal considere a aplicação de uma regra nacional sobre a dedutibilidade compatível com a Sexta Directiva. Em primeiro lugar, no caso *sub judice* não existe qualquer acordo entre a entidade patronal sujeito passivo e um outro sujeito passivo quanto às entregas ao trabalhador por conta da entidade patronal sujeito passivo, e por isso não há também qualquer entrega, em sentido jurídico, à entidade patronal. Em segundo lugar, as entregas ao trabalhador não são feitas exclusivamente por razões empresariais. Em terceiro lugar os bens não são directamente facturados pelo fornecedor sujeito passivo à entidade patronal sujeito passivo. Em consequência, a dedução do imposto pago a montante não depende da entrega física do bem ao empregador [5].

22. Ao contrário, o Governo neerlandês vê no processo Intiem uma confirmação para privilegiar a realidade económica no âmbito da interpretação do artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva. Decisiva será nomeadamente a utilização da viatura particular do trabalhador para as necessidades da empresa da entidade patronal. Se assim não fosse, tratar-se-iam situações económicas idênticas de forma diferente, o que contraria a jurisprudência do Tribunal de Justiça [6]. E conduziria a distorções de concorrência entre as empresas.

23. A Comissão entende que as situações em causa e no processo Intiem, apesar de serem economicamente idênticas, são diferentes na óptica do direito fiscal. De resto, o direito fiscal em geral deve visar um equilíbrio entre a equidade, por um lado, e

4 — Acórdão de 8 de Março de 1988 (165/86, Colect., p. 1471, n.° 16).

5 — Acórdão Intiem (já referido na nota 4, n.° 14).

6 — Acórdão de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, Colect., p. I-6229).

o funcionamento do sistema fiscal, por outro lado, e conter medidas de prevenção contra fraudes.

24. O Governo britânico, enquanto interveniente apoiante do Governo neerlandês, sublinha que o presente processo se enquadra plenamente no âmbito do direito da entidade patronal, sujeito passivo, de deduzir uma percentagem do IVA relativamente a serviços que lhe são prestados sempre que o trabalhador age no âmbito da actividade económica da empresa.

De acordo com o Governo britânico, importa cingir-se à realidade económica: na realidade, a empresa obtém o combustível através do trabalhador, que por sua vez age por conta da empresa, não sendo relevante a propriedade do veículo utilizado.

No que concerne a facturação directa do trabalhador enquanto sujeito passivo, refere o Governo britânico a prática generalizada no Reino Unido do reembolso, ao quilómetro, das despesas ao trabalhador. Tal prática justifica-se pelo facto de poupar à empresa a verificação e conservação de facturas. Qualquer outra solução provocaria uma distorção de concorrência na medida em que penalizaria as empresas que — talvez devido à sua pequena dimensão — não pudessem celebrar acordos com outros sujeitos passivos sobre o fornecimento de combustível.

25. A Comissão contesta tais argumentos, alegando que, no caso *sub judice*, o trabalhador adquire o combustível em nome próprio e por conta própria. A incapacidade ou impossibilidade de celebrar acordos de fornecimentos não altera em nada o teor do artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva nem a sua violação pela legislação nacional em litígio.

Finalmente, a Comissão rejeita a interpretação do Governo britânico, segundo a qual qualquer reembolso de despesas conduziria a que mesmo o combustível comprado pelo próprio trabalhador para encher o depósito de veículos não apropriados a um uso particular se deveria considerar como fornecido a um consumidor final.

26. De uma forma geral, opõe-se a Comissão tanto à posição do Governo britânico como à do Governo neerlandês argumentando que tais posições levam a uma interpretação *contra legem* do artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva.

Apreciação

27. Para a resolução do presente litígio há que relembrar, em primeiro lugar, alguns princípios do sistema do imposto sobre o valor acrescentado.

28. É de salientar o princípio da neutralidade fiscal — a que todas as partes fizeram alusão. A este princípio está subjacente, em primeiro lugar, que a tributação se efectua independentemente do número de etapas do processo económico. Em segundo lugar, que o imposto deve ser suportado pelo consumidor final.

29. A legislação neerlandesa respeita o princípio da neutralidade fiscal na medida em que o trabalhador em si não é autorizado a fazer a dedução do imposto, apesar de ser o primeiro a ter de suportar as despesas, inclusive a do IVA.

30. O sistema neerlandês também não gera sobrecarga fiscal no interior da cadeia empresarial.

31. Coloca-se agora a questão de saber se esta cadeia é interrompida pela actuação do trabalhador e se, admitido esse facto, é possível prever uma dedução.

32. A este respeito, a Comissão, raciocinando a contrário, chega com razão, à conclusão de que «o imposto não poderá ser deduzido se a cadeia de transacções estiver acabada» [7].

33. Ora é a esta conclusão que se chega nos casos submetidos à regulamentação neerlandesa. Esta regulamentação, com efeito, aplica-se sempre que o trabalhador, que utiliza a sua viatura para fins da empresa, age em nome próprio e por sua conta, ou seja, não em nome e por conta da entidade patronal, isto é, não em nome e por conta do sujeito passivo.

34. Poder-se-ia, contudo, admitir a legislação neerlandesa se a mesma se baseasse numa ficção, isto é, ver o trabalhador nestes casos como empresário, e se a Sexta Directiva previsse igualmente, em tais casos, uma ficção assemelhando o trabalhador a um empresário. Ora, a Sexta Directiva não prevê uma norma semelhante à do artigo 28.°-A, n.° 4, a propósito da entrega ocasional de veículos novos, que configure tal situação.

7 — Acórdão de 1 de Abril de 1982, Hong-Kong Trade (89/81, Recueil, p. 1277, n.° 9).

35. Independentemente desta situação, não é determinante, nos termos da Sexta Directiva, a circunstância de o trabalhador receber, por sua vez, prestações e fornecimentos com intenção de os utilizar, pelo menos parcialmente, no interesse da empresa, isto é, no interesse da entidade patronal sujeito passivo. De facto, o sistema do imposto sobre o valor acrescentado baseia-se no princípio de que não compete ao fornecedor exterior suportar o encargo fiscal, mas sim àquele que satisfaz as suas próprias necessidades, isto é, ao consumidor final. Contudo, tal princípio geral só pode ser tomado em consideração na medida em que estiver já materializado no direito comunitário. Ora este princípio não é inteiramente seguido pelo direito comunitário como o demonstra a situação jurídica dos assim chamados empresários ocasionais que — apesar de serem fornecedores exteriores — não são sujeitos passivos.

36. No que se refere ao alegado risco de dupla tributação, é verdade que o sistema de IVA visa evitá-lo, como o Governo neerlandês o acentua com razão. Tal facto não quer contudo dizer que, em determinados casos, ela não seja admitida pela Sexta Directiva. Nesse caso o IVA não dedutível transforma-se em factor de custos.

37. Em todo o caso, o facto de o objectivo da exclusão da dupla tributação ainda não ter sido alcançado [8] mostra apenas que o regime comum do IVA é o «resultado duma harmonização progressiva das legislações nacionais» [9], tendo apenas sido alcançada «uma harmonização parcial» [10].

38. Para uma integral eliminação da dupla tributação é necessária — nesta como noutras situações [11] — a intervenção do legislador comunitário. Até lá é de aplicar o artigo 17.°, n.° 2, alínea a), de acordo com a versão em vigor, isto é, também com a possibilidade de dupla tributação [12].

39. Portanto, o direito comunitário em vigor não admite a possibilidade de dedução tal como ela é configurada pela legislação neerlandesa. No entanto, e na tentativa de ter em consideração todos os aspectos, refira-se que são possíveis configurações fiscais que tornariam admissível uma dedução, como por exemplo a aquisição em nome e por conta da entidade patronal.

8 — Acórdão de 5 de Dezembro de 1989, ORO Amsterdam Beheer en Concerto/Inspecteur der Omzetbelasting (C-165/88, Colect., p. I-4081, n.° 23).

9 — Acórdão ORO Amsterdam Beheer en Concerto/Inspecteur der Omzetbelasting (já referido na nota 8, n.° 21).

10 — Acórdão ORO Amsterdam Beheer en Concerto/Inspecteur der Omzetbelasting (já referido na nota 8, n.° 21).

11 — V., por exemplo, a inserção do artigo 26.°-A (regime especial para bens em segunda mão). Sobre a necessidade de evitar a dupla tributação ver o preâmbulo da Directiva 94/5/CE do Conselho de 14 de Fevereiro de 1994, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera a Directiva 77/388/CEE — Regime especial aplicável aos bens em segunda mão, aos objectos de arte e de colecção e às antiguidades (JO L 60, p. 16).

12 — V. acórdão ORO Amsterdam Beheer en Concerto/Inspecteur der Omzetbelasting (já referido na nota 8, n.° 24).

Para tanto, convirá voltar ao já várias vezes referido acórdão no processo Intiem e, com isto, remeter para os três critérios destacados pela Comissão, de acordo com os quais a dedução do imposto pode ser efectuada pela entidade patronal sujeito passivo [13].

40. Ora, comparando a regulamentação neerlandesa em apreço com os critérios desenvolvidos pela jurisprudência, constata-se o seguinte: em primeiro lugar, concede-se o direito à dedução do imposto pago a montante sem se ter chegado a acordo entre a entidade patronal e o fornecedor, sujeito passivo. Nem os fornecimentos são feitos por conta da entidade patronal. De igual modo também poucas são as entregas efectuadas por conta da entidade patronal. Os documentos apresentados pelo Governo neerlandês provam, além disso, que os bens entregues ao trabalhador e os serviços prestados não são utilizados no exclusivo interesse da empresa; servem também frequentemente interesses privados. Por fim, a dedução do imposto pago a montante, de acordo com a regulamentação neerlandesa, também não pressupõe que a entidade patronal receba uma factura em que esteja indicado o IVA devido.

41. Finalmente, há que refutar ainda a interpretação do Governo neerlandês baseada no acórdão Madgett e Baldwin, nomeadamente que no âmbito da interpretação do artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva há que privilegiar a realidade económica em detrimento do sentido literal.

13 — V., a este respeito, as observações feitas no n.° 21.

Nesta matéria é de notar que, embora o Tribunal neste acórdão tenha optado por uma interpretação divergente da literal, se tratava neste processo da atribuição a um sujeito passivo de uma categoria profissional bem como da aplicação da excepção aplicável a essa categoria profissional. No presente processo não se trata, porém, da «qualidade formal do operador económico» [14], uma vez que no presente caso não há dúvida de que os trabalhadores não são empresários sujeitos passivos.

42. Há ainda que ter em conta que uma interpretação literal do artigo 17.°, n.° 2, alínea a), está de acordo com uma interpretação próxima da génese histórica do referido artigo. Assim, nem na anterior disposição correspondente da Segunda Directiva, o artigo 11.°, nem na proposta da Comissão para o ulteriormente adoptado artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva se faz referência expressa a um «outro empresário».

43. Contudo, como declarou o Tribunal de Justiça no processo Genius Holding, o Conselho, na redacção do artigo 17.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva, afastou-se tanto da redacção do artigo 11.°, n.° 1 alínea a), da Segunda Directiva, como da do artigo 17.°, n.° 2, alínea a), da proposta da Comissão para a Sexta Directiva [15].

14 — Acórdão Madgett e Baldwin (já referido na nota 6, n.° 21).

15 — Acórdão de 13 de Dezembro de 1989 (C-342/87, Colect., p. 4227, n.° 12).

44. O Conselho afastou-se especialmente da proposta da Comissão ao determinar que os bens ou serviços são ou serão prestados ou entregues por um «outro sujeito passivo».

45. Que o artigo 17.° da Sexta Directiva não pode ser interpretado contra o seu teor literal, resulta, finalmente, da jurisprudência correspondente do Tribunal de Justiça [16].

46. Do exposto resulta que a regulamentação neerlandesa relativa à dedução de uma percentagem do reembolso das despesas viola o artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva. Procede, assim, o primeiro fundamento da Comissão.

B — *Segundo fundamento: violação do artigo 18.°, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva*

Alegações das partes e do interveniente

47. Segundo a Comissão, a legislação nacional neerlandesa está em contradição com o artigo 18.°, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, na medida em que esta faz depender o exercício do direito à dedução do imposto pago a montante da posse de uma factura emitida de acordo com o artigo 22.°, n.° 3, da Sexta Directiva, isto é, uma factura emitida por um sujeito passivo a outro sujeito passivo, o que não está previsto no sistema neerlandês.

A Comissão aponta, além disso, o risco de fraude que poderia resultar das particularidades do sistema neerlandês.

48. O Governo neerlandês rejeita esta censura, argumentando que a existência de um «limite máximo» para o reembolso das despesas ao quilómetro constitui uma protecção contra eventuais fraudes. Alega ainda o Governo neerlandês que a remissão do artigo 18.°, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva para o artigo 22.°, n.° 3, não significa que a factura deva ser emitida por um sujeito passivo a outro sujeito passivo. Pelo contrário, do artigo 22.°, n.° 3 alínea c), resulta que outros documentos são admissíveis como facturas, para provar que foi efectuada uma despesa no interesse da empresa.

O Governo neerlandês alega ainda que a factura tem apenas uma função probatória. O direito à dedução do imposto pago a montante continua a existir mesmo não havendo factura. Assim, o artigo 22.°, n.° 3, da Sexta Directiva autoriza os Esta-

16 — Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de Junho de 1998, Comissão/França (C-43/96, Colect., p. I-3903, n.° 16), sobre a interpretação do artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva.

dos-Membros a definir as condições «segundo as quais o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder a uma dedução a que não tenha procedido em conformidade com o disposto nos n.os 1 e 2».

No direito neerlandês existem meios de prova alternativos, nomeadamente os previstos nas regras de contabilidade válidas para as entidades patronais. As obrigações contabilísticas do sujeito passivo constituem garantia suficiente para evitar fraudes.

Por fim, o Reino dos Países Baixos entende que o objectivo da Sexta Directiva deve prevalecer sobre uma disposição que estabelece exigências puramente formais, o que satisfaz também o princípio da proporcionalidade.

49. O Governo britânico é de opinião que o artigo 18.°, n.° 3, da Sexta Directiva autoriza os Estados-Membros a determinar em que condições é permitida uma dedução se não for apresentada factura [17].

17 — Sobre esta interpretação do Governo britânico, v. n.° 24.

Apreciação

50. Como declara com razão a Comissão, uma violação do artigo 17.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva implica uma violação do artigo 18.°, n.° 1, alínea a). Dado que são partes, não dois sujeitos passivos, mas a entidade patronal e o trabalhador, não pode ser apresentada qualquer factura na acepção do artigo 22.°, n.° 3.

51. Quanto às possibilidades de prova há que referir que de facto o artigo 22.°, n.° 3, alínea c), autoriza a fixação dos critérios segundo os quais um documento pode ser considerado como factura. Significativo aqui é, porém, um documento na acepção do artigo 22.°, n.° 3, alínea a), isto é, um documento que substitui a factura e que é emitido por um sujeito passivo por entregas efectuadas a outro sujeito passivo. Ora a regulamentação neerlandesa também não prevê um documento que corresponda a estas exigências.

52. No que toca à invocação pelo Governo neerlandês do artigo 18.°, n.° 3, da Sexta Directiva como apoio à sua argumentação, convém notar que esta falha na medida em que esta disposição se refere ao exercício do direito à dedução do imposto pago a montante. Evidentemente que as modalidades do exercício são irrelevantes se o mesmo direito nem sequer tiver sido criado.

Com efeito, os Estados-Membros podem fazer alterações relativamente à determinação das «condições e modalidades» na acepção do artigo 18.°, n.° 3, da Sexta Directiva, mas não alterar as condições que orientaram a génese do direito à dedução do imposto pago a montante.

53. Assim, procede igualmente o segundo fundamento da acção da Comissão.

V — Despesas

54. Nos termos do artigo 69.°, n.° 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo o Reino dos Países Baixos sido vencido, há que condená-lo nas despesas. Nos termos do artigo 69.°, n.° 4, do Regulamento de Processo, os Estados-Membros que intervenham no processo devem suportar as respectivas despesas. Portanto, o Reino Unido suporta as suas despesas.

VI — Conclusão

55. Face ao exposto proponho ao Tribunal que declare que:

1) O Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado, uma vez que, em violação dos artigos 17.°, n.° 2, alínea a), e 18.°, n.° 1, alínea a), da 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, previu a possibilidade de dedução, por uma entidade patronal, como sujeito passivo do IVA, de uma parte do reembolso das despesas que é concedido a um trabalhador pela utilização da sua viatura própria para fins profissionais.

2) O Reino dos Países Baixos é condenado nas despesas.

3) O Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte suportará as suas despesas.