

2. As referências a produtos sujeitos a impostos especiais de consumo feitas na presente directiva dizem respeito aos seguintes produtos, na definição que lhes é dada pelas disposições comunitárias em vigor:

- os óleos minerais,
- o álcool e as bebidas alcoólicas,
- o tabaco manufacturado.»

3. O artigo 3.º da directiva relativa aos impostos especiais de consumo determina que:

«1. A presente directiva é aplicável, a nível comunitário, aos produtos seguintes, tal como definidos nas respectivas directivas:

- óleos minerais,
- álcool e bebidas alcoólicas,
- tabacos manufacturados.

2. Os produtos mencionadas no n.º 1 podem ser sujeitos a outras imposições indirectas com finalidades específicas, desde que essas imposições respeitem as regras de tributação aplicáveis em matéria de impostos especiais de consumo ou de IVA para a determinação da base tributável, o cálculo, a exigibilidade e o controlo do imposto.

3. Os Estados-Membros conservam a faculdade de introduzir ou manter imposições sobre outros produtos que não os mencionados no n.º 1, desde que essas imposições não dêem origem, todavia, a formalidades na passagem das fronteiras nas trocas comerciais entre Estados-Membros.

Sob reserva do respeito desta mesma condição, os Estados-Membros terão igualmente a faculdade de aplicar taxas sobre as prestações de serviços que não tenham o carácter de imposto sobre o volume de negócios, incluindo as imposições relacionadas com produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.»

As disposições austríacas

a) As disposições nacionais

4. Em conformidade com o artigo 3.º da Finanz-Verfassungsgesetz de 1948 (4) (lei constitucional em matéria financeira, a seguir «F-VG»), a repartição da competência fiscal e do produto dos impostos entre o Estado Federal e os Länder rege-se pela lei federal. Em matéria de impostos sobre as bebidas, a Finanzausgleichsgesetz de 1993 (lei de perequação financeira, a seguir «FAG» (5)) determinou (artigo 14.º, n.º 1, ponto 8, e n.º 2) que constituem receita exclusiva das colectividades territoriais «as imposições cobradas sobre a entrega a título oneroso de gelados, incluindo os frutos transformados que os mesmos contêm ou os frutos que os acompanham, e as bebidas, incluindo, em ambos os casos, os acondicionamentos e os acompanhamentos vendidos com estes produtos, na medida em que a entrega não se efectue para efeitos de revenda no âmbito de uma actividade permanente» e que «são excluídas da imposição as entregas de vinho na acepção do artigo 10.º, n.º 3, ponto 1, da Umsatzsteuergesetz» (lei relativa ao volume de negócios, a seguir «UStG») de 1994 (6), e precisamente as entregas de «vinho, se o poder de disposição do bem em questão se situar no próprio local da produção e se não houver qualquer transporte e qualquer expedição, bem como as entregas de leite».

5. Nos termos do artigo 15.º, n.º 3, ponto 2, da FAG de 1993, as autarquias locais têm ainda competência, mediante deliberação do respectivo órgão representativo e sem prejuízo de posterior aprovação segundo o processo legislativo do Land, para cobrar as imposições supra-referidas à taxa de 10% sobre o preço de venda no caso dos gelados e das bebidas alcoólicas e de 5% no caso das bebidas não alcoólicas. Na acepção desta disposição (consideram-se bebidas não alcoólicas as bebidas cujo grau de álcool é igual ou inferior a 0,5%). Nos termos da mesma lei, estão isentas dessas imposições as entregas destinadas ao consumo imediato em meios de transporte aos passageiros ou ao pessoal, desde que o percurso realizado pelo meio de transporte não se situe principalmente na mesma autarquia local.

6. O artigo 15.º, n.º 4, da FAG de 1993 (7) determina que o preço de venda seja calculado nos termos da UStG e não deve incluir o imposto sobre o volume de negócios, a taxa de serviço e o imposto sobre as bebidas.

b) As disposições do Land de Viena

7. A Wiener Getränkesteuergesetz (8) (lei de Viena respeitante ao imposto sobre as bebidas, a seguir «Wiener GStV») autoriza as autarquias locais a instituir uma imposição sobre a entrega a título oneroso de gelados, incluindo as frutas confeccionadas ou as frutas neles incorporadas e de bebidas e as respectivas embalagens e acessórios vendidos conjuntamente.

8. O regulamento de 1992 relativo ao imposto sobre as bebidas em Viena (9) (a seguir «Wiener GStV»), que assenta na autorização acima referida e no artigo 15.º, n.º 3, ponto 2, da FAG de 1993, sujeitou ao imposto a entrega a título oneroso de gelados e bebidas, de acordo com as modalidades indicadas no artigo 14.º da FAG de 1993. O artigo 2.º deste regulamento indica as operações isentas do referido imposto (10). Estas isenções juntam-se à prevista no artigo 1.º para as vendas no local de produção.

O montante e o cálculo do imposto são regulados pelo artigo 15.º, n.º 3, ponto 2, da FAG de 1993. O montante é fixado em 10% do preço de venda para os gelados e bebidas alcoólicas e 5% para as bebidas não alcoólicas.

9. No que respeita à noção de preço, a Wiener GStV remete para as disposições da legislação austríaca relativa ao imposto sobre o volume de negócios de 1972 (11), que determinam que o preço inclui especialmente, para além do valor dos recipientes vendidos conjuntamente e respectivas embalagens, no caso das especialidades de gelados e das bebidas, bem como as frutas neles incorporadas, o valor das frutas, independentemente da sua quantidade e valor relativamente à quantidade e ao valor do gelado ou da bebida; em contrapartida, o preço de venda não inclui o imposto sobre o volume de negócios, a taxa de serviço e o imposto sobre as

bebidas.

c) Legislação do Land Oberösterreich

10. O imposto sobre as bebidas e os gelados é regulado no Land Oberösterreich pela lei regional de 1950 relativa ao imposto municipal sobre as bebidas, a seguir, «Oö GStG») (12).

Também esta lei reproduz praticamente na íntegra as disposições da FAG relativas às operações tributáveis, ao montante e ao cálculo do imposto. No que respeita ao objecto do imposto, o Oö GStG determina que estão sujeitas ao imposto municipal sobre as bebidas, em especial, as entregas a título oneroso de cerveja, vinho e bebidas semelhantes, vinho espumante e bebidas semelhantes, mosto, aguardente vínica, água mineral (em quantidade limitada), bebidas preparadas artificialmente, como cacau, café e chá prontos a beber, além de outros extractos de substâncias vegetais (sumos, xaropes de frutas) e de gelados de café e de chocolate. Este imposto é cobrado sobre a venda destes produtos em restaurantes, cervejarias, bares, cafés, pastelarias, confeitarias, tabernas, lojas de comércio misto e outros estabelecimentos onde tais bebidas são para consumo no próprio local ou na via pública, com excepção das vendas (previstas no artigo 14.º da FAG) que se realizem no local da produção e não haja transporte nem expedição, bem como as vendas destinadas ao consumo imediato em meios de transporte aos passageiros ou ao pessoal, desde que o percurso realizado pelo meio de transporte não se situe principalmente na mesma autarquia local.

Matéria de facto, processo nacional e questões prejudiciais

11. *A Evangelischer Krankenhausverein Wien (a seguir «EKV») explora a cafetaria de um hospital. Por decisão de 6 de Dezembro de 1996, foi-lhe liquidado pela Abgabenbehörde Wien (comissão fiscal de Viena), em aplicação da Wiener GStV, o imposto no montante de 309 995 ATS a título de imposto sobre as bebidas, relativo às vendas realizadas durante o período compreendido entre Janeiro de 1992 e Outubro de 1996. A reclamação apresentada pela EKV contra esta decisão não foi acolhida pela Abgabenberufungskommission (comissão de recurso em matéria de impostos). A EKV recorreu da decisão de indeferimento para o Verwaltungsgerichtshof, sustentando que o imposto sobre as bebidas tem a natureza de um imposto sobre o volume de negócios e, por isso, viola o artigo 33.º, n.º 2, da Sexta Directiva. A comissão de recurso contestou tais afirmações negando que o imposto em causa apresente as características do imposto sobre o volume de negócios e alegando que, de qualquer forma, o imposto cai sob a alçada da derrogação prevista no artigo 3.º, n.º 2, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo, porque os montantes cobrados eram utilizados tendo em vista a prossecução de finalidades específicas, designadamente o reforço da autonomia financeira das autarquias locais, a compensação dos custos que têm que suportar para fazer face às exigências do turismo, bem como o incentivo do comércio de bebidas não alcoólicas através de uma tributação mais pesada das bebidas alcoólicas.*

12. *A Wein & Co. HandelsgesmbH, antiga Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH (a seguir «Wein & Co.»), é uma sociedade que se dedica ao comércio de vinhos, com sede em Leonding, Oberösterreich. Também a esta sociedade as autoridades municipais impuseram o pagamento de uma determinada importância a título de imposto sobre as bebidas comercializadas no período de 1 de Dezembro de 1994 a 31 de Março de 1995.*

A Wein & Co. recorreu desta decisão para o Oberösterreichische Landesregierung, que negou provimento ao recurso. A recorrente impugnou igualmente esta decisão, sustentado que o imposto tem a natureza de imposto sobre o volume de negócios e, portanto, cai sob a alçada da proibição referida no artigo 33.º da Sexta Directiva. Sublinhou, além disso, que o imposto em causa não prossegue nenhuma finalidade específica, pelo que não pode cair na alçada da derrogação prevista no artigo 3.º, n.º 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo. Afirmou, por último, que o imposto é contrário ao artigo 95.º do Tratado CE (que passou, após

alteração, a artigo 90._ CE), na medida em que a isenção prevista nas disposições aplicáveis às vendas beneficia exclusivamente as empresas austríacas.

13. A autoridade recorrida opôs-se a esta tese apresentando os mesmos argumentos que a comissão de recurso. Sustentou igualmente que a Comissão das Comunidades Europeias já tinha reconhecido a compatibilidade, com o artigo 33._ da Sexta Directiva, dos impostos locais austríacos em causa, uma vez que tinha decidido não instaurar contra a Áustria, em relação à manutenção deste imposto, o processo por infracção nos termos do artigo 169._ do Tratado CE (actual artigo 226._ CE).

14. O órgão jurisdicional de reenvio colocou ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 33._, n._ 1, da Sexta Directiva 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 (77/388/CEE), opõe-se à manutenção de um imposto cobrado sobre a entrega a título oneroso de gelados, incluindo as frutas neles incluídas ou as embalagens e acessórios vendidos conjuntamente, cuja taxa é de 10% da contrapartida para os gelados e bebidas alcoolizadas e de 5% para as bebidas não alcoolizadas, determinando-se a contrapartida nos termos das disposições aplicáveis do imposto sobre o volume de negócios, mas sem incluir nela este imposto, a taxa de serviço e o imposto sobre as bebidas?»

2) O artigo 3._, n._ 2 e n._ 3, segundo parágrafo, da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992 (relativa aos impostos especiais de consumo), opõe-se à manutenção dum imposto como o descrito na questão anterior?

3) O artigo 92._, n._ 1, do Tratado CEE opõe-se a uma disposição legal derogatória segundo a qual a venda directa de vinho pelo produtor está isenta do imposto sobre as bebidas?»

Quanto à primeira questão

15. Na primeira questão, o juiz austríaco pede, no essencial, ao Tribunal de Justiça que aprecie se o artigo 33._ da Sexta Directiva impede que um Estado-Membro introduza ou mantenha um imposto sobre o consumo de bebidas e de gelados, do tipo do descrito na questão em análise.

Recordo que, como o Tribunal de Justiça várias vezes afirmou, o artigo 33._ não impede a manutenção ou a introdução de impostos em concorrência com o IVA (13) e que deste artigo resulta mesmo o contrário, isto é, que o direito comunitário admite a existência de regimes de tributação concorrentes com o IVA (14). Todavia, a faculdade de os Estados-Membros introduzir ou manter esses impostos indirectos está sujeita à condição de estes não terem a natureza de impostos sobre o volume de negócios e isto, como o Tribunal de Justiça esclareceu, «tem como objectivo evitar que sejam criados impostos, direitos e taxas que, pelo facto de incidirem sobre a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do imposto sobre o valor acrescentado, comprometam o funcionamento do sistema comum deste último» (15). Acrescenta-se que, solicitado a pronunciar-se sobre a noção de imposto com a «natureza de imposto sobre o volume de negócios», o Tribunal de Justiça esclareceu que, «de qualquer forma, deve considerar-se que, pelo facto de onerarem a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do imposto sobre o valor acrescentado, os impostos, direitos e taxas contêm as suas características essenciais», sem que seja necessário serem em todos os pontos semelhantes ao IVA (16).

16. Para resolver esta questão, convém, em primeiro lugar, identificar as características essenciais do IVA com base na regulamentação comunitária pertinente e, em segundo lugar, averiguar se essas características estão reunidas num imposto como o referido na questão. Cabe, seguidamente, ao juiz nacional determinar, com base nos elementos resultantes dessa

investigação, se o imposto em causa apresenta a «natureza de imposto sobre o volume de negócios» e, desta forma, cai sob a alçada da proibição prevista no artigo 33.º da Sexta Directiva.

17. Ora, em várias ocasiões, o Tribunal de Justiça pronunciou-se sobre as características essenciais do IVA. Segundo jurisprudência de ora avante assente (17), essas características podem resumir-se da seguinte forma: a) o IVA aplica-se de modo geral, isto é, a todas as operações que têm por objecto as entregas de bens ou as prestações de serviços (artigo 2.º da Sexta Directiva); b) o IVA é proporcional ao preço desses bens ou serviços (artigo 11.º da Sexta Directiva); c) o IVA é cobrado em cada fase do processo de produção e de distribuição; d) o IVA incide sobre o valor acrescentado dos bens e dos serviços, uma vez que o imposto devido por uma transacção é calculado após dedução do imposto pago na operação precedente (18); e) por último, o IVA pode ser repercutido sobre o preço dos serviços e dos bens e, portanto, o encargo é, regra geral, repercutido sobre o consumidor.

Quanto à aplicabilidade geral do imposto

18. Quanto à primeira característica, isto é, o facto de o imposto dever ser «geral», a Comissão, o Governo austríaco e a comissão de recurso em matéria de impostos defendem que o imposto em questão, pelo facto de se aplicar somente à venda de dois produtos, as bebidas e os gelados, não apresenta esta característica. A comissão de recurso sublinha, além disso, que as autarquias não são obrigadas a aplicar o imposto em litígio, dispondo simplesmente da faculdade de o instituir e que o facto de, na realidade, todas as autarquias terem exercido essa faculdade não retira ao imposto a natureza facultativa.

19. As recorrentes defendem, pelo contrário, que o imposto em causa incide sobre um grande número de produtos, e precisamente grande parte das bebidas e dos gelados, as frutas eventualmente neles incorporadas, bem como as respectivas embalagens e acessórios. A Wein & Co. sublinha, em especial, que uma interpretação restritiva da condição relativa à aplicação generalizada do imposto teria por efeito permitir aos Estados-Membros contornar a proibição prevista no artigo 33.º da Sexta Directiva: com efeito, os Estados-Membros poderiam dissimular o carácter geral dos impostos semelhantes ao IVA, sujeitando quaisquer tipos de entregas ou prestações a um imposto diferente. Para evitar este risco, seria, pois, necessário ter em consideração, a fim de determinar o carácter «geral» de um imposto, todos os impostos análogos ao imposto sobre o valor acrescentado existentes num Estado-Membro. Ora, segundo a Wein & Co., para além do imposto sobre as bebidas, existe na Áustria uma multiplicidade de outros impostos, como os impostos sobre os espectáculos e sobre o turismo, que têm a mesma natureza e que seria necessário ter em conta numa apreciação global do fenómeno contributivo.

20. Os riscos denunciados pela Wein & Co. não são, de modo nenhum, destituídos de pertinência. Todavia, este argumento não é decisivo porque parte de uma premissa que não pode ser partilhada: com efeito, dá como adquirido que o Tribunal de Justiça pode interpretar as regras comunitárias partindo de um contexto diferente do descrito no despacho de reenvio, mas esquece que tal posição é contrária a uma jurisprudência assente, segundo a qual o Tribunal de Justiça «apenas pode, no caso presente, responder às questões submetidas dentro do quadro factual que resulta do despacho de reenvio»; com efeito, «caso o Tribunal de Justiça se fundasse no quadro factual que foi avançado nos autos que nele correram, a própria substância do problema suscitado pelas questões prejudiciais seria alterada» (19). Na mesma ordem de ideias, o Tribunal de Justiça afirma igualmente que «uma modificação do conteúdo das questões prejudiciais seria incompatível com o papel reservado ao Tribunal de Justiça pelo artigo 177.º do Tratado, bem como com a sua obrigação de assegurar aos governos dos Estados-Membros e às partes interessadas a possibilidade de apresentarem observações, em conformidade com o artigo 20.º do Estatuto (CE) do Tribunal de Justiça» (20).

21. O Tribunal de Justiça poderá atender a este argumento numa perspectiva diferente, e precisamente no quadro da apreciação dos critérios com base nos quais deve ser identificado o

critério da «generalidade» do imposto. No seguimento desta lógica, o Tribunal de Justiça poderá orientar-se no sentido de uma interpretação mais lata da noção de imposto geral reconhecendo que o requisito da generalidade está igualmente preenchido quando não se provar que o imposto incide, indistintamente, sobre todas as operações comerciais que têm por objecto bens ou serviços (21), e isto tendo em conta outros impostos análogos que, somados entre si, dão lugar a um fenómeno que apresenta o carácter de generalidade. Com efeito, deve considerar-se que uma interpretação restritiva do critério de «generalidade» poderia revelar-se prejudicial ao objectivo que o legislador comunitário se fixou ao instituir um regime harmonizado em matéria de IVA, e que a proibição fixada no artigo 33.º da Sexta Directiva se destina a alcançar. A ratio deste artigo, como resulta do acórdão Rouseau Wilmot, já referido, é, com efeito, impedir que o funcionamento do sistema comum do IVA seja posto em causa por medidas fiscais de um Estado-Membro que oneram a circulação de bens e serviços, e incidem sobre as transacções de modo comparável ao que caracteriza o IVA» (22).

22. Esta apreciação deverá, em todo o caso, ter em conta as indicações fornecidas pela jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre a noção de «imposto geral». O Tribunal de Justiça negou, por exemplo, esta característica a um imposto especial sobre os espectáculos instituído por uma autarquia local, através de um regulamento nos termos do qual quem organizar de forma habitual ou ocasional espectáculos ou divertimentos públicos pelos quais cobra um preço de ingresso está sujeito ao imposto sobre o montante bruto de todas as receitas. Com efeito, considerou que o imposto em questão não tinha natureza geral porque apenas era aplicado a uma categoria limitada de bens e serviços (23). O Tribunal de Justiça negou igualmente essa natureza a um imposto especial sobre o consumo que onerava um certo tipo de veículos, no acto de entrega ao comprador ou na sua importação. Considerou que o imposto em questão não tinha natureza geral, uma vez que incidia apenas sobre duas categorias bem determinadas de produtos, isto é, os veículos de turismo e as motocicletas (24). Por último, a natureza de imposto geral não foi reconhecida à cotização complementar paga à respectiva caixa de previdência pelos advogados que exercem de forma contínua a profissão forense em Itália e que são obrigados a inscrever-se nesse regime (25). Todos estes dados baseados na jurisprudência convergem no sentido de a natureza geral do imposto dever ser excluída quando o encargo fiscal diz respeito a operações que se referem apenas a categorias de produtos ou de actividades bem determinados (26).

23. Com base nestas considerações, um imposto como o descrito pelo juiz a quo não pode ser qualificado como «geral» se, apesar de aplicado a uma multiplicidade de bens, e precisamente a todas as bebidas, alcoólicas ou não, e aos gelados, e mesmo tendo sido instituído por todas as autarquias austríacas, aplicando-se, portanto, em todo o território da República Austríaca, incidir apenas sobre as operações relativas a produtos determinados.

24. Uma vez assente que o imposto em questão não tem natureza geral, deve, excluir-se que possa ser reconduzido à noção de imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva (27). Assim, é apenas a título subsidiário que passo a analisar os restantes requisitos que caracterizam o imposto sobre o volume de negócios e que foram anteriormente indicados nas alíneas b) a e).

Quanto às restantes características essenciais do IVA

25. Um imposto do tipo do que está em análise é manifestamente conforme com o critério da «proporcionalidade» referido acima na alínea b), desde que o seu montante esteja ligado ao preço dos bens tributados (28). Acrescente-se que o facto de que o imposto preenche este requisito não foi contestado pelo Governo austríaco nem pela comissão fiscal e foi expressamente reconhecido pela Comissão.

26. A característica acima indicada na alínea c), que consiste no facto de o imposto dever onerar o produto em todas as fases da produção e da distribuição, está, no caso sub judice, ausente.

Com efeito, o imposto em questão incide apenas sobre as entregas de bebidas e gelados ao consumidor final. Isto resulta claramente do artigo 14.º da FAG, no qual se indica que o imposto é devido «desde que a entrega não se efectue para fins de revenda no quadro de uma actividade permanente», o que exclui claramente que o imposto seja devido por todas as entregas de bens entre operadores económicos.

27. A característica acima indicada na alínea d), segundo a qual o imposto deve onerar o valor acrescentado do produto, no sentido de que o seu montante deve ser calculado após dedução do imposto pago por ocasião da transacção precedente, está igualmente ausente no caso vertente. Com efeito, o imposto em causa apenas é cobrado na fase final de comercialização e, conseqüentemente, não tem em conta o valor acrescentado, mas aplica-se ao valor total do produto.

28. A EKV defende, pelo contrário, que o imposto em causa é um imposto sobre o valor acrescentado. Isto resulta, em seu entender, do facto de a aplicação sobre o valor acrescentado do produto em cada fase da comercialização e da produção ser, no caso vertente, concretizada, de facto, através da tributação integral e não diferenciada do preço final. No regime do imposto em causa existem apenas diferentes modalidades imposição, que, todavia, não são susceptíveis de modificar o resultado final, com a consequência de o imposto poder ser qualificado de imposto semelhante, em razão da sua função económica, ao imposto sobre o valor acrescentado.

29. Estes argumentos não são convincentes porque não demonstram que o preço de venda final exprime o valor acrescentado em cada fase da produção e da comercialização. Acrescente-se que esta averiguação factual é, em todo o caso, da competência do juiz nacional.

30. Quanto à última característica essencial do IVA, acima indicada na alínea e), isto é, a possibilidade de o operador atingido poder repercutir sobre o consumidor o encargo do imposto, recordo que o Tribunal de Justiça declarou que, para que esta condição esteja preenchida, não é necessário que a legislação nacional que lhe é aplicável «preveja expressamente que o imposto possa ser repercutido sobre os consumidores» nem que a transacção deva resultar de prova documental (29). Sendo assim, deve sublinhar-se que um imposto como o descrito pelo juiz a quo é constituído por uma percentagem do preço do produto, preço que corresponde ao valor dos bens e acessórios com exclusão do IVA, do custo do serviço e do próprio imposto (artigo 15.º, n.º 4, da FAG). Ora, embora esta definição do preço pareça excluir o automatismo da repercussão do imposto sobre o consumidor, não se pode excluir que a repercussão possa, no caso vertente, existir, uma vez que cabe a cada operador económico fixar o preço global dos seus produtos. De qualquer forma, cabe ao juiz nacional apurar se a repercussão existiu realmente.

31. Ainda que o regime do imposto seja conforme com o princípio da proporcionalidade, o facto é que este imposto não possui muitas das restantes características essenciais do IVA (generalidade, aplicação a todas as fases do processo de produção e distribuição, possibilidade de dedução). Isto leva a concluir que se trata de um imposto que não é comparável com o imposto sobre o volume de negócios.

32. Em conclusão, sugiro ao Tribunal de Justiça que responda à primeira questão que o artigo 33.º da Sexta Directiva não obsta à manutenção de um imposto como o descrito pelo juiz a quo no despacho de reenvio.

Quanto à segunda questão

33. Com a segunda questão, o juiz austríaco pretende saber se o artigo 3.º, n.os 2 e 3, segundo parágrafo, da directiva sobre os impostos especiais de consumo obsta à manutenção de um imposto do tipo do descrito na primeira questão.

Argumentos das partes

34. A EKV e a Wein & Co. defendem que se trata de um imposto contrário ao disposto no artigo 3.º da directiva sobre os impostos especiais de consumo, e especialmente no n.º 2, devido, em primeiro lugar, ao facto de não prosseguir nenhuma finalidade específica. Alegam, em especial, que não está de modo nenhum provado que as receitas do imposto em causa são efectivamente utilizadas para as finalidades específicas (turismo, saúde) indicadas pelas autoridades austríacas. O facto de o imposto em causa ser cobrado pelas autarquias locais e de integrar, assim, as suas receitas fiscais não se reconduz, segundo a Wein & Co., ao conceito de finalidade específica previsto no artigo 3.º, n.º 2, uma vez que na definição de tal conceito apenas se tomam em conta os objectivos de política sanitária, social e do ambiente. A Wein & Co. contesta igualmente que as receitas do imposto se destinem a fazer face a exigências turísticas dos órgãos locais, alegando, a este propósito, que na Áustria existe um imposto específico sobre o turismo e que o imposto analisado é igualmente aplicado em locais onde não existe qualquer actividade turística. Contesta, além disso, a finalidade sanitária do imposto em causa adiantando que este incide, em igual medida, sobre as bebidas alcoólicas e os gelados.

As duas recorrentes sustentam, em segundo lugar, que o imposto controvertido não respeita as regras aplicáveis aos impostos especiais de consumo nem as regras aplicáveis ao IVA: para tal, partem da ideia de que a disposição indica estes dois requisitos de forma cumulativa, como resulta, por exemplo, de algumas versões linguísticas (por exemplo, a versão inglesa). A Wein & Co., em especial, salienta que o imposto sobre as bebidas alcoólicas não respeita a regra de que o facto gerador do imposto especial de consumo é sua produção no território da Comunidade ou a sua importação nesse território (artigo 5.º da directiva sobre os impostos especiais de consumo), nem a regra de que o imposto especial de consumo é exigível no momento da colocação do produto no consumo (artigo 6.º da directiva sobre os impostos especiais de consumo), nem, por último, a regra segundo a qual o imposto apenas é aplicado no Estado de destino do produto (artigo 10.º da directiva sobre os impostos especiais de consumo). Além disso, o imposto não está em conformidade com as normas contidas na Directiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas (a seguir «directiva estrutura») (30) e na Directiva 92/84/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas (31). A Wein & Co. defende que o imposto, pelo facto de ser calculado com base no valor do produto, não é conforme com as regras relativas ao cálculo do imposto especial de consumo, previstas na directiva estrutura, nos termos das quais o montante do imposto varia em função da quantidade do produto. Em seu entender, o imposto controvertido é igualmente contrário à Directiva 92/84 porque não prevê a tributação diferenciada em função do produto tributado.

35. Também a Comissão defende que o imposto em causa é incompatível com a directiva sobre os impostos especiais de consumo, com a directiva estrutura e com a Directiva 92/84, apresentando, em relação às bebidas alcoólicas, argumentos que não são, no essencial, diferentes dos apresentados pelas recorrentes.

36. O Governo austríaco e comissão fiscal defendem, pelo contrário, que o imposto prossegue uma finalidade específica como exige o artigo 3.º, n.º 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo, uma vez que reforça a autonomia financeira das autarquias, visto as receitas respectivas serem destinadas a actividades turísticas e, por último, porque protege a saúde pública desencorajando o consumo de bebidas alcoólicas.

O Governo austríaco e a comissão fiscal sustentam, além disso, que, de qualquer forma, para que se possa considerar que um imposto se destina a prosseguir uma ou várias finalidades específicas não é necessário que as respectivas receitas se destinem ao financiamento de tais finalidades; para tanto, basta existir um nexos causal entre o imposto e a realização da finalidade

específica (32).

Quanto ao respeito cumulativo ou alternativo das normas aplicáveis para efeitos dos impostos especiais de consumo e/ou do IVA, o Governo austríaco e a comissão fiscal inclinam-se igualmente para uma leitura cumulativa das duas condições; defendem que um imposto nacional sobre o consumo, para ser compatível com o direito comunitário, deve respeitar quer as regras relativas aos impostos especiais de consumo quer as regras relativas ao IVA. Acrescentamos, todavia, que sendo, de facto, impossível respeitar simultânea e integralmente os dois regimes, a única forma de reconhecer a tal disposição um efeito útil é interpretá-la no sentido de que o único limite colocado ao legislador nacional consiste no facto de os impostos sobre o consumo diferentes do IVA e dos impostos especiais de consumo não deverem comprometer a harmonização alcançada no quadro do IVA e dos impostos especiais de consumo, isto é, não deve existir conflito entre os dois regimes. O Governo austríaco e a comissão fiscal consideram que o imposto em causa é, de facto, compatível com estes regimes.

O Governo austríaco e a comissão fiscal sustentam, por último, que este imposto, em relação às bebidas não alcoólicas, respeita igualmente o artigo 3.º, n.º 3, primeiro parágrafo, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo, uma vez que não dá lugar a formalidades ligadas à passagem das fronteiras com os Estados-Membros e não tem a natureza de imposto sobre o volume de negócios.

Quanto ao mérito

37. Para responder à segunda questão, o Tribunal de Justiça deve pronunciar-se sobre a interpretação do artigo 3.º, da directiva sobre os impostos especiais de consumo, e em especial sobre as condições a que os n.os 2 e 3 deste artigo sujeitam a faculdade de os Estados-Membros introduzirem ou manterem em vigor impostos indirectos sobre determinados produtos. Nesta perspectiva, deverá ter-se em conta a redacção deste artigo, a sua ratio, o sistema no qual a disposição está inserida e a finalidade que ela prossegue.

- Quanto à interpretação do artigo 3.º, n.º 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo

38. A directiva sobre os impostos especiais de consumo determina os critérios gerais em matéria de harmonização dos regimes relativos aos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, a fim de garantir o correcto funcionamento do mercado interno (33).

O artigo 3.º, n.º 2, destas disposições prevê uma derrogação ao regime geral (34) reconhecendo aos Estados-Membros a faculdade de introduzir, paralelamente aos impostos especiais de consumo, outras imposições indirectas, que, evidentemente, não podem ter a mesma natureza dos impostos especiais de consumo, pois, caso contrário, a norma não teria qualquer função (35). O legislador comunitário impôs duas condições a esta faculdade: é necessário, em primeiro lugar, que os impostos indirectos prossigam finalidades específicas e, em segundo lugar, que «respeitem as normas de tributação aplicáveis às bebidas para efeitos do imposto sobre consumos especiais ou para efeitos do IVA a fim de determinar a base de imposição, o cálculo, a exigibilidade e o controlo do imposto». É pois supérfluo acrescentar que esta disposição, tendo natureza derogatória, devia ser interpretada de maneira restritiva (36).

Posto isto, deve, antes de mais, determinar-se o significado da expressão «finalidades específicas» e, em seguida, averiguar se o imposto em causa prossegue uma finalidade dessa natureza.

39. A directiva sobre os impostos especiais de consumo não define em termos explícitos esta expressão. Para determinar o seu sentido, é necessário, pois, recorrer à ratio da disposição e ao contexto em que se insere. Tendo em conta que esta expressão se refere «aos restantes impostos indirectos», isto é, aos impostos indirectos diferentes dos impostos especiais de consumo, não

podem considerar-se finalidades específicas as finalidades prosseguidas, ou susceptíveis de o ser, pelos impostos especiais de consumo. Ora, se se considerar que uma das finalidades dos impostos especiais de consumo é a recolha de fundos para financiar as necessidades orçamentais gerais das entidades públicas, deve excluir-se que os impostos que têm por objectivo aumentar as receitas das colectividades locais, como as regiões ou as autarquias, possam considerar-se destinados a prosseguir finalidades específicas e caírem, desta forma, sob a alçada do regime geral dos impostos especiais de consumo.

Tendo em conta as considerações precedentes, podem qualificar-se impostos indirectos com finalidades específicas os impostos que prossigam objectivos que não sejam o de responder às exigências gerais das despesas públicas e que não são contrários aos objectivos comunitários. Segundo este critério, estão incluídos nesta categoria, por exemplo, os impostos que se destinam a proteger o meio ambiente e a saúde pública, bem como os impostos destinados a promover o turismo, o desporto, a cultura e os espectáculos.

40. A finalidade específica, a que faz referência o artigo 3.º, n.º 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo, pode ser prosseguida simultaneamente utilizando receitas destinadas a financiar finalidades determinadas (37) e através da estrutura do imposto, isto é, escolhendo as modalidades determinadas para o seu cálculo.

Aplicando esta chave de leitura ao imposto em causa, para demonstrar que se trata de um imposto cuja finalidade específica é financiar custos turísticos, a presença alternativa ou cumulativa dos dois elementos mencionados será, portanto, necessária. Consequentemente, será necessário que no orçamento conste o nexo entre as receitas correspondentes a este imposto e a realização da referida finalidade ou que as receitas em questão sejam atribuídas a um organismo que tem por objectivo institucional promover as actividades turísticas e/ou que a estrutura do imposto esteja ligada a esta finalidade.

41. No caso dos autos, o imposto austríaco não parece prosseguir as finalidades de promoção do turismo e de protecção da saúde indicadas pelo Governo austríaco e pela comissão fiscal, nem através do destino das receitas respectivas, nem através da sua estrutura. Sob o primeiro ângulo, há que considerar que as receitas em questão não se destinam a prosseguir nenhuma destas finalidades. Isto foi confirmado na audiência pelo representante do Governo austríaco, que declarou que a lei não prevê nenhuma distinção específica para as receitas do imposto sobre as bebidas, mas apenas um nexo de causalidade geral entre o direito nivelador fiscal e a prossecução de finalidades determinadas como, por exemplo, a realização de infra-estruturas turísticas. A afectação do imposto a finalidades ditas turísticas é seguidamente contestada pelo facto de, na Áustria, existirem outros impostos autárquicos cujas receitas se destinam à prossecução de finalidades turísticas (38). Há que acrescentar, sempre no mesmo sentido, que, como assinalou a Wein & Co., o imposto é igualmente aplicado em zonas não turísticas. Sob o segundo ângulo, além disso, parece contrário à alegada finalidade de protecção da saúde pública que o imposto incida igualmente sobre as bebidas não alcoólicas, ainda que em menor medida do que sobre as bebidas alcoólicas, bem como o facto de o imposto que incide sobre as bebidas alcoólicas ser aplicável em igual medida aos gelados.

Na realidade, no caso vertente, o único dado certo é que as receitas do imposto controvertido se inscrevem no orçamento da entidade local, contribuindo para reforçar a sua autonomia. Mas isso não basta para conceder ao imposto legalidade comunitária. Com efeito, como já vimos, não se pode considerar que um imposto tem uma finalidade específica na acepção do artigo 3.º, n.º 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo pelo simples facto de as respectivas receitas serem incluídas no orçamento da colectividade local. Os instrumentos adequados para aumentar as receitas são, com efeito, como acima observei, os impostos especiais de consumo.

42. Deve, portanto, concluir-se no sentido de que o imposto em causa não prossegue uma finalidade específica no sentido atribuído a esta expressão pelo artigo 3.º, n.º 2, da directiva

sobre os impostos especiais de consumo, pelo que deve ser considerado ilegal do ponto de vista comunitário.

43. Passemos agora à segunda condição a que o artigo 3.º, n.º 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo sujeita a faculdade de os Estados introduzirem ou manterem em vigor impostos indirectos sobre determinados produtos. Recordamos que nos termos do n.º 2 do artigo 3.º, os produtos sujeitos ao imposto «podem ser sujeitos a outras imposições indirectas... desde que essas imposições respeitem as regras de tributação aplicáveis em matéria de impostos especiais de consumo ou de IVA para a determinação da base tributável, o cálculo, a exigibilidade e o controlo do imposto». A interpretação desta disposição não é fácil pelo facto de as diferentes versões linguísticas não coincidirem sobre um aspecto não secundário, e precisamente sobre a questão de saber se a legalidade comunitária do imposto nacional exige o respeito cumulativo do regime dos impostos especiais de consumo e do IVA ou o respeito alternativo de um ou do outro. As versões inglesa, neerlandesa e dinamarquesa incluem, com efeito, a fórmula «dos impostos sobre consumos específicos e do IVA», ao passo que as restantes versões linguísticas, por exemplo, as versões francesa, alemã, italiana e espanhola, utilizam a fórmula «dos impostos sobre consumos específicos ou do IVA», caracterizada pela conjunção disjuntiva «ou» em vez da conjunção «e» que figura nas restantes versões.

44. Perante tal divergência, deve, antes de mais, recordar-se o princípio várias vezes reiterado pelo Tribunal de Justiça, segundo o qual «as diferentes versões linguísticas de um texto comunitário devem ser interpretadas de modo uniforme» e, portanto, «em caso de divergência entre essas versões, a disposição em causa deve ser interpretada em função da economia geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento» (39). É, portanto, à lógica de conjunto do regime dos impostos especiais de consumo, como resulta da directiva-quadro de 1992, que deve fazer-se referência para resolver as dúvidas suscitadas pelas contradições linguísticas que acabei de referir. Nesta perspectiva, convém, antes de mais, ter em conta que a faculdade de os Estados-Membros instituírem outros impostos constitui uma excepção ao regime harmonizado dos impostos especiais de consumo. Resulta desta premissa que o exercício desta faculdade deve ocorrer a título principal no respeito deste regime e, correlativamente, que a referência ao regime do IVA, que figura na mesma disposição, deve ser entendida em sentido meramente secundário ou subsidiário. No mesmo sentido cabe acrescentar que, pretender que um imposto, diferente do IVA e dos impostos especiais de consumo, respeite todas as regras aplicáveis para efeitos de IVA, isto é, que tem, no essencial, a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, é contrário ao teor do artigo 33.º da Sexta Directiva que, no n.º 1, exclui manifestamente a possibilidade de os Estados-Membros instituírem impostos com a natureza de impostos sobre o volume de negócios.

O respeito simultâneo das normas relativas aos consumos específicos e ao IVA revela-se, além do mais, impossível na prática: basta pensar na incompatibilidade entre as diferentes características essenciais dos dois impostos. A generalidade e a proporcionalidade do IVA estão, por exemplo, em nítida oposição com a regra do regime dos impostos especiais de consumo segundo a qual os impostos especiais de consumo apenas pode tributar determinados produtos e com a outra regra segundo a qual o montante do imposto especial de consumo deve ser calculado, a título principal, com base na quantidade dos produtos.

45. Com base nas considerações formuladas, penso que, se se quiser reconhecer um efeito útil à disposição em análise, devem ser postas de parte as dificuldades resultantes das divergências entre as diferentes versões linguísticas e interpretá-la no sentido de que o imposto nacional deve, antes de mais, respeitar as normas relativas aos impostos especiais de consumo indicadas na disposição em questão (trata-se de normas relativas à determinação da matéria colectável, ao cálculo, à exigibilidade e ao controlo do imposto) e apenas a título subsidiário as relativas ao IVA, entendendo-se que os impostos nacionais não devem, em todo o caso, comprometer o funcionamento do IVA (40).

46. Vejamos agora como deve ser entendido o respeito das normas aplicáveis para efeitos dos consumos específicos. Considero que, pelo facto de instituir uma derrogação ao regime geral dos impostos especiais de consumo, o artigo 3.º, n.º 2, deve ser interpretado em sentido restrito. O respeito das normas em questão não deve, todavia, ser entendido no sentido de ser exigida uma total coincidência entre a regulamentação comunitária e as normas aplicáveis aos diferentes produtos individuais dentro de cada categoria. Quero com isto significar que a legalidade comunitária de um imposto nacional que tem uma finalidade específica deve ser apreciada à luz do regime comunitário previsto para todas as categorias de produtos em causa. Na realidade, a coincidência total entre os dois regimes não só comprometeria o efeito útil do artigo 3.º, n.º 2, como correria o risco de originar outras formas de impostos especiais de consumo ou uma espécie de segundo imposto especial de consumo, incompatíveis com o princípio da unicidade dos impostos especiais de consumo. Para dar um exemplo, quando um Estado-Membro quisesse sujeitar a um imposto diferente do imposto especial de consumo uma bebida alcoólica como a cerveja, com uma finalidade ligada à protecção da saúde, poderia fazê-lo apenas na condição de respeitar no seu conjunto as regras que figuram na directiva estrutura em matéria de bebidas alcoólicas, mas do mesmo modo não tinha que respeitar à letra todas as normas específicas relativas à cerveja contidas na directiva.

47. Posto isto, trata-se agora de apreciar se um imposto do tipo do descrito pelo juiz a quo respeita as referidas normas. Esta análise deve ser feita tendo em conta sobretudo a directiva estrutura no quadro da qual é definida a categoria a que pertencem os produtos sujeitos ao imposto.

48. Desde já afirmo que o imposto em causa não respeita, sob numerosos aspectos, as regras relativas aos impostos especiais de consumo sobre as bebidas alcoólicas como resultam da directiva-quadro e da directiva estrutura. Em primeiro lugar, não respeita as modalidades de cálculo do imposto especial de consumo. Com efeito, o seu montante é calculado por referência ao valor do produto, e não ao volume ou teor em álcool, como impõe a directiva estrutura. Em segundo lugar, não prevê, contrariamente ao imposto especial de consumo sobre bebidas alcoólicas, uma tributação diferente em função do tipo de produto, mas uma tributação única para todas as bebidas com um teor em álcool superior a 0,5%. Em terceiro lugar, não respeita as normas gerais relativas à exigibilidade dos impostos especiais de consumo, uma vez que só é cobrado na fase da venda ao consumidor, e não no acto de introdução no consumo.

Deve, pois, concluir-se que um imposto do tipo do descrito pelo juiz a quo é contrário ao direito comunitário porque não respeita as normas aplicáveis para efeitos dos impostos especiais de consumo tal como resultam da directiva-quadro e da directiva estrutura.

49. Cabe agora determinar se o imposto analisado é compatível com o artigo 3.º, n.º 3, primeiro parágrafo, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo, que - recordo - reconhece aos Estados-Membros a faculdade de introduzirem ou manterem impostos que oneram produtos diferentes dos referidos no n.º 1 (trata-se, como sabemos, dos óleos minerais, do álcool, das bebidas alcoólicas e dos tabacos manufacturados), na condição, todavia, de estes impostos não darem lugar nas trocas entre Estados-Membros a formalidades ligadas à passagem de uma fronteira. Ainda que esta disposição não o declare expressamente, a faculdade em questão está

igualmente sujeita à outra condição segundo a qual os impostos não devem ter a natureza de impostos sobre o volume de negócios. A proibição de os Estados introduzirem impostos desta natureza tem, com efeito, alcance geral e, portanto, não existindo disposição explícita, não nos parece possível presumir a existência de uma derrogação.

50. Trata-se, pois, de averiguar se o imposto do tipo do descrito pelo juiz a quo respeita estas duas condições na parte em que incide sobre as bebidas não alcoólicas e os gelados, isto é, dois produtos que não são contemplados pelo artigo 3.º, n.º 1. A resposta a esta questão deve ser afirmativa. Chego a esta conclusão recordando tudo quanto já foi dito, e precisamente que o imposto em causa não tem a natureza de imposto sobre o volume de negócios e que incide apenas sobre as vendas no interior do território nacional, porque apenas diz respeito às vendas ao consumidor final.

51. Não me parece que o exercício da faculdade prevista no artigo 3.º, n.º 3, esteja igualmente sujeito à condição de que o imposto prossiga uma finalidade específica, condição que figura no n.º 2 do mesmo artigo e que apenas se aplica a determinados produtos. Com efeito, esta condição não resulta, de modo nenhum, da redacção da disposição acima referida nem de nenhum outro diploma. O artigo 99.º do Tratado CE (actual artigo 93.º CE) sublinha, pelo contrário, que o legislador comunitário pode intervir a fim de harmonizar os regimes nacionais relativos a outros impostos indirectos «na medida em que essa harmonização é necessária a fim de assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno...». Isto significa que, até que entrem em vigor as disposições harmonizadas relativas aos impostos indirectos aplicáveis às bebidas não alcoólicas e aos gelados, os Estados-Membros continuam a ter liberdade para introduzir outras imposições indirectas, respeitando apenas os dois limites acima indicados.

52. Passamos agora à análise da segunda parte da presente questão, que diz respeito à compatibilidade do imposto em causa com o artigo 3.º, n.º 3, segundo parágrafo, da directiva sobre os impostos especiais de consumo.

As recorrentes sustentam, referindo-se às afirmações contidas no acórdão Faaborg-Gelting Linien (41), que o imposto, quando é cobrado em restaurantes, onera não só a venda do produto, mas também tudo o que é necessário ao exercício da actividade de restauração (objectos decorativos, louça, atalhados e outros) e é, portanto, contrário ao artigo 3.º, n.º 3, segundo parágrafo, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo, na medida em que tem a natureza de um imposto sobre o volume de negócios. Recordo que esta disposição prevê que, sob reserva de os impostos, quando atingem produtos diferentes dos mencionados no n.º 1, respeitem a condição prevista no n.º 3, primeiro parágrafo (segundo o qual as imposições em questão não dão lugar a formalidades ligadas à passagem de uma fronteira) «os Estados-Membros terão igualmente a faculdade de aplicar taxas sobre as prestações de serviços que não tenham o carácter de impostos sobre o volume de negócios, incluindo as imposições relacionadas com produtos sujeitos a impostos especiais de consumo». Sobre este ponto basta observar que, mesmo que se admita que no caso vertente o imposto incide igualmente sobre a prestação de serviços, o facto de não ter - como se viu na análise da primeira questão - a natureza de imposto sobre o volume de negócios torna-a compatível com a disposição já referida.

Quanto à terceira questão

53. Com a terceira questão, o juiz nacional pretende saber se a isenção prevista para as vendas efectuadas no local de produção (ditas «vendas directas») integra a noção de auxílio na acepção do artigo 92.º do Tratado, o que a tornaria incompatível com o direito comunitário. As dúvidas do juiz de reenvio resultam do facto de a Comissão já ter dado esta qualificação à isenção num parecer fundamentado publicado no Jornal Oficial de 14 de Março de 1997 (42).

54. A admissibilidade da questão é contestada sob dois aspectos: a) o Governo austríaco e comissão fiscal alegam que a questão é irrelevante para efeitos de resolução do litígio no

processo principal; b) todas as partes, com excepção da Comissão e da EKV, alegam que, com base no artigo 93.º do Tratado CE (actual artigo 88.º CE), incumbe unicamente à Comissão pronunciar-se sobre a compatibilidade de um auxílio com o mercado interno.

55. No que respeita ao argumento referido na alínea a), deve sublinhar-se que, em 3 de Fevereiro de 1999, a Comissão pôs termo ao procedimento instaurado em aplicação do n.º 2 do artigo 88.º do Tratado com a comunicação C 57/96. Com efeito, nessa data, a Comissão proferiu uma decisão (43), na qual declarou que a isenção a que presente questão se refere é incompatível com o mercado comum e ordenou à República da Áustria que procedesse à sua supressão a partir de 31 de Dezembro de 1998.

56. Direi, em primeiro lugar, que, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, o indeferimento de um pedido prejudicial apresentado por um órgão jurisdicional nacional só é possível se for manifesto que a interpretação solicitada do direito comunitário não tem qualquer relação com a realidade ou o objecto do litígio no processo principal

(44).

57. Assim sendo, penso que a questão prévia de inadmissibilidade, baseada na irrelevância da questão analisada relativamente à solução do litígio no processo principal, assenta de forma limitada nos efeitos produzidos pela isenção até 31 de Dezembro de 1998.

58. Quanto ao segundo aspecto da inadmissibilidade alegada da terceira questão, que se traduz na impugnação da competência do Tribunal de Justiça para se pronunciar sobre a compatibilidade dos auxílios com o mercado comum, competência que incumbiria exclusivamente à Comissão, consideramos que o argumento é destituído de fundamento. Segundo a jurisprudência comunitária, com efeito, os órgãos jurisdicionais nacionais podem (e devem quando se pronunciam em última instância) submeter ao Tribunal de Justiça, com base no artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º), uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 99.º do Tratado CE, em especial a fim de extrair as consequências do efeito directo do artigo 93.º (45). Ao invés, não podem pedir ao Tribunal de Justiça que se pronuncie directamente sobre a compatibilidade com esta disposição de uma norma nacional (46).

59. Passando ao mérito, recordo que o Tribunal de Justiça afirmou que o conceito de auxílio é mais genérico do que o conceito de subsídio porque inclui não só as prestações positivas, como os subsídios propriamente ditos, mas também intervenções que, sob diversas formas, reduzem os encargos que normalmente agravam o orçamento de uma empresa e que, em consequência, sem serem subsídios na acepção estrita do termo, são da mesma natureza e produzem efeitos idênticos (47). Segundo esta lógica, o Tribunal de Justiça defendeu que as medidas através das quais as autoridades públicas atribuem a certas empresas isenções fiscais que, não implicando embora transferência de recursos de Estado, colocam os beneficiários numa situação financeira mais favorável que a dos outros contribuintes constituem auxílios de Estado na acepção do n.º 1 do artigo 92.º do Tratado (48).

60. Em aplicação destes princípios entendemos que deve reconhecer-se à isenção em questão a natureza de «auxílio». Esta conclusão resulta do facto de a isenção colocar os produtores que comercializam vinho directamente nas suas propriedades numa situação de vantagem incontestável relativamente aos restantes vendedores de bebidas alcoólicas sujeitos ao imposto em causa: com efeito, os primeiros podem praticar preços mais baixos, uma vez que não são obrigados a compensar o encargo fiscal resultante do imposto. Além disso, como observou a Comissão, os vinhos vendidos directamente pelo produtor representam uma quota de cerca de 50% do mercado e que, conseqüentemente, a isenção não pode ter um impacto importante tanto sobre o vinho produzido e vendido na Áustria como sobre o vinho produzido nos restantes Estados-Membros.

61. Acrescente-se que os fundamentos de compatibilidade do auxílio em questão com o mercado comum, invocados pelo Governo austríaco e pela comissão fiscal, não estão previstos no artigo 92.º, n.os 2 e 3 do Tratado. Em especial, o auxílio não se destina, contrariamente ao que as recorridas sustentam, a promover o desenvolvimento de determinadas actividades ou de certas regiões: com efeito, os beneficiários da isenção são todos produtores de vinho, independentemente da região da Áustria onde se encontrem. Por último, a Comissão demonstrou igualmente que a competência para conceder a isenção em questão não está incluída nas competências transferidas para os Estados-Membros pelo Regulamento (CEE) n.º 822/87 do Conselho, de 16 de Março de 1987, que estabelece a organização comum do mercado vitivinícola (49), ou pelo Regulamento (CEE) n.º 827/68 do Conselho, de 28 de Junho de 1968 (50), que se aplica igualmente aos vinhos de frutas e às restantes bebidas fermentadas.

Limitação no tempo dos efeitos do acórdão

62. Convém ainda analisar se, e eventualmente em que medida, se justifica no caso vertente limitar o efeito retroactivo do acórdão do Tribunal de Justiça. Com efeito, o Governo austríaco pediu ao Tribunal de Justiça que, caso declarasse que a manutenção do imposto indirecto é incompatível com o direito comunitário, limitasse no tempo os efeitos do seu acórdão. Em apoio deste pedido, afirmou que, com base nas informações recebidas por representantes da Comissão antes da adesão, convenceu-se, de boa fé, que o imposto era compatível com o direito comunitário. Sempre em apoio deste pedido, invocou igualmente as graves consequências que a eventual retroactividade do acórdão teria para as finanças das autarquias locais. A este propósito, precisou que o montante a restituir ascendia a 22 mil milhões de ATS para os anos de 1995 a 1998 e que este montante correspondia aproximadamente a 0,9% do produto interno bruto da Áustria. Sublinhou, por último, que o eventual reembolso dos impostos aos revendedores constituía para estes um enriquecimento sem causa, uma vez que estes tinham incorporado o imposto no preço e, desta forma, transferido o encargo para os consumidores e que estes, por sua vez, dificilmente poderiam obter dos revendedores a restituição dos impostos repercutidos sobre o preço, já que, normalmente, ver-se-iam impossibilitados de demonstrar a existência e a dimensão dessa repercussão, isto é, a medida do enriquecimento sem causa.

63. Direi em termos gerais que, segundo jurisprudência assente, a interpretação pelo Tribunal de Justiça de uma disposição do direito comunitário, no exercício da competência que lhe confere o artigo 177.º do Tratado CE, esclarece e precisa, quando tal é necessário, o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ou deveria ter sido entendida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. Daí resulta que a norma assim interpretada pode e deve ser aplicada pelo juiz a relações jurídicas nascidas e constituídas antes do acórdão que decide do pedido de interpretação (51). Derrogações a este princípio só podem ser admitidas em casos excepcionais. Com efeito, o Tribunal limitou a retroactividade dos seus acórdãos unicamente perante circunstâncias excepcionais, e precisamente quando existisse risco de graves repercussões económicas, devidas, por exemplo, ao número elevado de relações jurídicas constituídas de boa fé com base em regulamentação considerada validamente em vigor, e quando não só os

particulares como as autoridades nacionais tivessem sido induzidos a adoptar um comportamento não conforme com a regulamentação comunitária precisamente em razão da incerteza sobre o alcance das disposições relevantes (52).

64. No caso vertente, não me parece que existam razões que justifiquem uma derrogação ao princípio de que os efeitos de um acórdão de interpretação retroagem à data da entrada em vigor da norma interpretada (53). Em primeiro lugar, o argumento baseado na alegada boa fé do Governo austríaco quanto à legalidade do imposto à luz do direito comunitário não é convincente. A afirmação segundo a qual representantes da Comissão terão, no decurso das negociações de adesão da República da Áustria à Comunidade, declarado ou deixado entender às autoridades austríacas que o imposto em causa era legal não foi confirmada pela Comissão nem encontra eco nos documentos juntos aos autos. Convém acrescentar que, mesmo admitindo que este assunto foi abordado durante as negociações, não deixa de ser verdade que as declarações feitas quando dos trabalhos preparatórios não podem, segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça (54), ser tidas em consideração para efeitos de interpretação do acto ao qual os trabalhos preparatórios fazem referência; também não podem valer para justificar a boa fé das partes e excluir com essa base os efeitos restritivos de um acórdão que declara um comportamento contrário às obrigações assumidas.

65. Assim, quanto ao argumento relativo às supostas repercussões económicas negativas que poderiam resultar para as colectividades locais da supressão do imposto e, portanto, das respectivas receitas, recordo que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, se os acórdãos que declaram, mesmo indirectamente (como nos processos prejudiciais), a ilegalidade de comportamentos e normas nacionais fossem declarados não retroactivos em razão da importância das suas repercussões financeiras para os Estados, isso teria a consequência paradoxal de reservar às violações mais graves um tratamento mais favorável do que o reservado às violações menos graves na medida em que as primeiras são as violações susceptíveis de ter as implicações financeiras mais importantes para os Estados-Membros (55). Observe-se que, no essencial, a não retroactividade do acórdão traduz-se numa espécie de regularização da legislação nacional contrária ao direito comunitário para todo o período que precede o acórdão e que, por esta razão, é razoável e oportuno orientar este fenómeno para a jurisprudência acabada de referir e extrair daí o argumento contrário à não retroactividade invocada.

66. Uma vez afirmada a incompatibilidade do imposto com o direito comunitário, daí resulta que a administração tem obrigação de reembolsar aos revendedores os montantes cobrados em aplicação do imposto. Todavia, segundo o Governo austríaco, este reembolso não tem cabimento, porque constitui para os revendedores um enriquecimento sem causa. Com efeito, na realidade, estes não sofreram qualquer prejuízo pelo facto de terem pago o imposto ilegal, uma vez que, normalmente, transferem o encargo para o consumidor. Nesta situação, o Governo austríaco entende que é razoável e oportuno limitar os efeitos no tempo do acórdão do qual resulta a obrigação de reembolsar aos revendedores o imposto em causa.

67. A este propósito, há que observar que, para se opor aos pedidos de reembolso, a administração deve demonstrar que os revendedores se enriqueceram efectivamente, isto é, que incluíram efectivamente o imposto no preço transferindo o encargo para os consumidores. Trata-se, porém, de um facto extremamente difícil de provar. Com efeito, não se pode afirmar com segurança que, na ausência do imposto, o preço do produto teria sido menos elevado do que o praticado na sua presença e, por maioria de razão, não se pode afirmar com segurança que a diferença entre os dois preços corresponde sempre ao montante do imposto.

68. A isto acresce o facto de o enriquecimento do revendedor ser apenas hipotético igualmente sob o ângulo da eventual diminuição do volume das vendas, e, portanto, dos lucros, a que pode dar lugar o aumento do preço provocado pela necessidade de compensar o encargo mais elevado resultante do imposto (56).

69. Em relação com a terceira questão, o Governo austríaco pediu igualmente que fosse excluído o efeito retroactivo do acórdão do Tribunal de Justiça no caso de este reconhecer a natureza de auxílio à isenção do imposto concedida às vendas directas dos produtores aos consumidores. Em apoio deste pedido, o Governo austríaco sustenta que, aquando da adesão, os operadores interessados e o governo não podiam saber se a isenção em vigor na ordem jurídica austríaca podia constituir um auxílio «existente» na acepção dos artigos 92.º e 93.º do Tratado. Sustentou, em especial, que a sua ignorância do alcance da regulamentação comunitária aplicável e das suas implicações sobre o regime nacional dos impostos indirectos era igualmente justificada com base no artigo 144.º do acto de adesão (57).

Voltando ao mérito da questão, a remissão para o artigo 144.º do acto de adesão não me parece pertinente. Com efeito, este artigo limita-se a declarar que apenas são considerados existentes os auxílios comunicados à Comissão antes de 30 de Abril de 1995. Ora, uma vez que a República da Áustria não comunicou à Comissão a isenção em causa, esta podia ser considerada um «auxílio novo».

Assim, no que respeita à tese segundo a qual a incompatibilidade do imposto não podia ser facilmente deduzida das disposições comunitárias relevantes, e além disso não foi assinalada no decurso das negociações de adesão, com a conseqüente violação do princípio da segurança jurídica, recordamos que, com a decisão de 3 de Fevereiro de 1999, já referida, a Comissão reconheceu, no essencial, que o imposto era compatível com o direito comunitário até 31 de Dezembro de 1998. Daqui resulta que a limitação dos efeitos retroactivos do acórdão para este período não teria qualquer relevância prática. Assim, para os meses posteriores a 31 de Dezembro de 1998, parece-me que se trata de um período de tal forma limitado que a exclusão, em relação a este período, dos efeitos do acórdão não se justifica. Sem contar que a adopção desta decisão, e os trabalhos que a acompanharam, deveriam excluir que o Governo austríaco, pelo menos a partir de 1999, não tinha consciência de que o imposto em causa era contrário ao direito comunitário.

70. Por todas estas considerações, não me parece que, no caso vertente, se encontrem reunidas as circunstâncias excepcionais que podem justificar uma limitação dos efeitos retroactivos do acórdão.

71. Se, porém, o Tribunal se orientasse para uma limitação dos efeitos retroactivos do seu acórdão no tempo, proponho que, em conformidade com a sua jurisprudência, exclua essa limitação em relação a particulares que interpuseram um recurso judicial ou apresentaram uma reclamação equivalente nos termos do direito nacional aplicável (58).

Conclusão

72. Com base no conjunto das considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões submetidas pelo Verwaltungsgerichtshof (Áustria):

«1) O artigo 33.º, n.º 1, 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, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à manutenção de uma imposição cobrada sobre as entregas a título oneroso de gelados, incluindo os frutos transformados que contêm ou os frutos que os acompanham, e de bebidas, incluindo, nos dois casos, os

acondicionamentos e os acompanhamentos vendidos com os produtos, e que se eleva a 10% sobre o preço de venda no caso dos gelados e das bebidas alcoólicas e de 5% no caso das bebidas não alcoólicas.

2) a) O artigo 3.º, n.º 2, da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à manutenção de um imposto do tipo do descrito no precedente ponto 1).

b) O artigo 3.º, n.º 3, segundo parágrafo, da mesma directiva não se opõe à manutenção do imposto já referido na parte em que este incide sobre as bebidas não alcoólicas e os gelados.

3) O artigo 92.º, n.º 1, do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 87.º, n.º 1, CE) deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional que isenta a venda directa de vinho pelo produtor do imposto sobre as bebidas.»

(1) - JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54. Últimas alterações introduzidas pela Directiva 98/80/CE do Conselho, de 12 de Outubro de 1998 (JO L 281, p. 31).

(2) - JO L 76, p. 1. Últimas alterações introduzidas pela Directiva 96/99/CE do Conselho, de 30 de Dezembro de 1996 (JO 1997, L 8, p. 12).

(3) - Conforme alterado pelo artigo 1.º, n.º 23, da Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991 (JO L 376, p. 1).

(4) - BGBl. n.º 45/1948. Últimas alterações introduzidas pela Lei Constitucional Federal publicada no BGBl. n.º 201/1996.

(5) - BGBl. n.º 30, segundo a versão da lei federal publicada no BGBl. n.º 853/1995.

(6) - BGBl. n.º 633.

(7) - Na nova versão dos BGBl. n.os 959/1993 e 853/1995.

(8) - LGBl. de Viena n.º 3/1992.

(9) - Amtsblatt 6/1992, na versão alterada do Amtsblatt 44/1992 e da Amtsblatt 50/1994.

(10) - Por exemplo, estão isentas as vendas em hospitais e clínicas no âmbito de serviços gerais ou sob prescrição médica aos doentes.

(11) - Na versão da lei federal publicada no BGBl. n.º 620/1981.

(12) - LGBl. do Land Oberösterreich n.º 15/1950, na versão da lei do Land publicada no LGBl. n.º 28/1992.

(13) - Acórdãos de 8 de Julho de 1986, Kerrut (73/85, Colect., p. 2219); de 13 de Julho de 1989, Wisselink e o. (93/88 e 94/88, Colect., p. 2671), e de 19 de Março de 1991, Giant (C-109/90, Colect., p. I-1385).

(14) - Acórdãos Kerrut, já referido, n.º 22; Wisselink e o. já referido, n.º 14; Giant, já referido, n.º 9, e de 19 de Fevereiro de 1998, SPAR (C-318/96, Colect., p. I-785, n.º 22).

(15) - Acórdão de 31 de Março de 1992, *Dansk Denkavit e Poulsen Trading* (C-200/90, Colect., p. I-2217, n.º 11). Este princípio foi também enunciado nos acórdãos *Giant*, *Wisselink e o.* e *Kerrut*, atrás referidos, bem como no acórdão de 27 de Novembro de 1985, *Rousseau Wilmot* (295/84, Recueil, p. 3759, n.º 16).

(16) - Acórdão *Dansk Denkavit e Poulsen Trading*, já referido, n.os 11 e 14.

(17) - Acórdãos *SPAR*, já referido; de 7 de Maio de 1992, *Bozzi* (C-347/90, Colect., p. I-2947); de 16 de Dezembro de 1992, *Beaulande* (C-208/91, Colect., p. I-6709); *Dansk Denkavit e Poulsen Trading*, já referido; *Giant*, já referido; *Wisselink*, já referido, e de 3 de Março de 1988, *Bergandi* (252/86, Colect., p. 1343).

(18) - Não é pacífico que o imposto instituído em aplicação do artigo 33.º deva respeitar incondicionalmente o quarto critério acima indicado. Nas conclusões apresentadas em 13 de Março de 1997 no processo *Solisnor-Estaleiros Navais* (acórdão de 17 de Setembro de 1997, C-130/96, Colect., p. I-5055), n.º 42, o advogado-geral P. Léger defende que «a inexistência da possibilidade de dedução de um imposto a montante traduz-se num efeito cumulativo da imposição, de modo que uma interpretação por força da qual o artigo 33.º se oporia apenas aos impostos dedutíveis equivaleria, em definitivo, a autorizar o restabelecimento de imposições do tipo daquelas que as referidas directivas se propuseram precisamente eliminar».

(19) - Acórdão de 20 de Março de 1997, *Phytheron International* (C-352/95, Colect., p. I-1729, n.os 11 e 12).

(20) - Acórdão *Phytheron International*, já referido, n.º 14.

(21) - De resto, o próprio IVA não atinge indistintamente todas as operações comerciais. V., sobre este ponto, as conclusões do advogado-geral S. Alber de 18 de Março de 1999 nos processos *Pelzl e o.* (acórdão de 8 de Junho de 1999, C-338/97, C-344/97 e C-390/97, Colect., p. I-3319), n.º 40. Com base nestas considerações, o advogado-geral reconheceu (n.os 41, 42 e 44 das conclusões já referidas) a aplicabilidade geral de um imposto austríaco para a promoção do turismo que atingia um grande número de categorias profissionais, mesmo não se tratando da totalidade das mesmas. O advogado-geral admitiu igualmente o carácter de generalidade a outro imposto austríaco, relativo ao financiamento das Câmaras de Comércio, com base no argumento de que esta contribuição visava «sempre, enquanto norma, uma grande parte da vida económica ou das actividades económicas» (conclusões do advogado-geral S. Alber de 20 de Novembro de 1997 no processo *SPAR*, já referido, n.º 33).

(22) - Acórdão *Rousseau Wilmot*, já referido, n.º 16. V. igualmente acórdão *Bergandi*, já referido, e as conclusões do advogado-geral G. Tesouro de 30 de Janeiro de 1992, no processo *Dansk Denkavit e Poulsen Trading*, já referido (n.os 5 e 6).

(23) - Acórdão *Giant*, já referido, n.º 14.

(24) - Acórdão *Wisselink e o.*, já referido, n.º 20.

(25) - Acórdão *Bozzi*, já referido. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça fundamentou esta conclusão sublinhando que a referida cotização se referia apenas aos advogados e que, além disso, não se aplicava a todos os honorários, mas apenas aos correspondentes à actividade forense.

(26) - V. as conclusões no processo *SPAR*, já referido, n.º 31.

(27) - V., neste sentido, o acórdão Solisnor-Estaleiros Navais, já referido, n.º 19.

(28) - Recordo, além disso, que o preço de venda é calculado nos termos do disposto na lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios.

(29) - Acórdão de 26 de Junho de 1997, Careda e o. (C-370/95 a C-372/95, Colect., p. I-3721, n.os 18 e 23).

(30) - JO L 316, p. 21.

(31) - JO L 316, p. 29.

(32) - V. as conclusões do advogado-geral N. Fenelly de 12 de Novembro de 1998, no processo C-346/97, Braathens (Colect., p. I-3419, n.º 15).

(33) - No acórdão de 11 de Novembro de 1997, Eurotunnel e o. (C-408/95, Colect. p. I-6315), O Tribunal de Justiça afirmou que a «Directiva 92/12 tem por objectivo criar, a partir de 31 de Dezembro de 1992, as condições de circulação dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo no âmbito do mercado interno sem fronteiras fiscais» (n.º 7).

(34) - Em sentido análogo, v. as conclusões no processo Braathens, já referidas, n.º 23.

(35) - A favor desta interpretação do artigo 3.º, n.º 2, milita o facto de, durante os trabalhos preparatórios, a Comissão ter proposto uma fórmula diferente para o n.º 2, segundo a qual os produtos a que o n.º 1 se refere (isto é, os óleos minerais, o álcool, as bebidas alcoólicas e os tabacos manufacturados) não podem ser sujeitos «a um imposto diferente do imposto sobre consumos específicos e o imposto sobre o valor acrescentado» (JO 1990, C 322, p. 1). Esta fórmula teria excluído completamente a possibilidade de manter em vigor outros impostos sobre o consumo. O facto de esta versão não ter sido adoptada demonstra que o legislador pretendeu reconhecer aos Estados uma certa margem de intervenção.

(36) - No mesmo sentido, v. as conclusões no processo Braathens, já referido, n.º 23.

(37) - V., neste sentido, as conclusões no processo Braathens, já referidas, n.º 15, onde se afirma que «a questão de saber se o imposto prossegue a finalidade específica que reside na protecção do ambiente depende da questão de saber se a própria estrutura do imposto e, mais particularmente, o seu método de cálculo visam encorajar a utilização de motores de avião menos poluentes».

(38) - V., por exemplo, a Tourismusabgabe-Gesetz de 1991 (lei relativa ao turismo) e a Tourismus-Gesetz de 1990, que prevêem impostos autárquicos cujas receitas são destinadas à promoção do turismo.

(39) - Acórdão de 7 de Dezembro de 1995, Rockfon (C-449/93, Colect., p. I-4291, n.º 28), que recorda o princípio enunciado no acórdão de 27 de Outubro de 1977, Bouchereau (30/77, Recueil, p. 1999, n.º 14).

(40) - Não é inútil sublinhar, por último, que no artigo 3.º, n.º 2, a referência ao IVA figura depois da referência ao imposto sobre consumos específicos.

(41) - Acórdão de 2 de Maio de 1996 (C-231/94, Colect., p. I-2395).

(42) - C 57/96 (JO C 82, p. 9).

(43) - Acto n.º 10165/99, ainda não publicado.

(44) - V. acórdão de 12 de Março de 1998, *Djabali* (C-314/96, Colect., p. I-1149, n.º 19). V. também acórdão de 16 de Julho de 1998, *ICI* (C-264/96, Colect., p. I-4695, n.º 15).

(45) - Acórdão de 11 de Julho de 1996, *SFEI e o.* (C-39/94, Colect., p. I-3547).

(46) - Acórdão de 17 de Junho de 1999, *Piaggio* (C-295/97, Colect., p. I-3735).

(47) - Acórdão de 23 de Fevereiro de 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridade* (30/59, Colect. 1954-1961, p. 1).

(48) - Acórdão de 15 de Março de 1994, *Banco Exterior de España* (C-387/92, Colect., p. I-877, n.º 14).

(49) - JO L 84, p. 1.

(50) - Regulamento que estabelece a organização comum de mercado para certos produtos enumerados no Anexo II do Tratado (JO L 151, p. 16; EE 03 F2 p. 170).

(51) - Acórdãos de 13 de Fevereiro de 1996, *Bautiaa et Société française maritime* (C-197/94 e C-252/94, Colect., p. I-505, n.º 47), e de 27 de Março de 1980, *Denkavit italiana* (61/79, Recueil, p. 1205, n.º 16).

(52) - Acórdãos de 8 de Abril de 1976, *Defrenne II* (43/75, Colect., p. 193, n.os 69 e segs.); de 17 de Maio de 1990, *Barber* (C-262/88, Colect., p. I-1889, n.º 41 e seg.), e de 16 de Julho de 1992, *Legros e o.* (C-163/90, Colect., p. I-4625).

(53) - Acórdãos de 19 de Outubro de 1995, *Richardson* (C-137/94, Colect., p. I-3407, n.º 33), e *Bautiaa e Société française maritime*, já referido.

(54) - V. os acórdãos de 26 de Fevereiro de 1991, *Antonissen* (C-292/89, Colect., p. I-745, n.º 18), e *Bautiaa e Société française maritime*, já referido, n.º 51.

(55) - V. acórdãos *Denkavit*, já referido, e de 11 de Agosto de 1995, *Roders e o.* (C-367/93 a C-377/93, Colect., p. I-2229, n.º 48).

(56) - No acórdão de 14 de Janeiro de 1997, *Comateb e o.* (C-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165), o Tribunal de Justiça afirmou que «o operador pode ter sofrido um prejuízo pela própria circunstância de ter repercutido a jusante o imposto cobrado pela administração em violação do direito comunitário, por o acréscimo de preço do produto provocado pela repercussão do imposto ter implicado uma diminuição do volume de vendas. Assim, devido à cobrança do octroi de mer, o preço dos produtos provenientes de outras partes da Comunidade pode ser consideravelmente mais elevado que o dos produtos locais dele isentos, pelo que os importadores sofrem um prejuízo, não obstante a eventual repercussão do imposto» (n.º 31). O Tribunal sustentou, portanto, que «o operador pode legitimamente afirmar que, apesar da repercussão do imposto sobre o comprador, a inclusão do imposto no preço de custo, ao provocar o acréscimo do preço dos produtos e a diminuição do volume de vendas, implicou um prejuízo que, no todo ou em parte, exclui o enriquecimento sem causa que, de outra forma, decorreria da restituição» (n.º 32).

(57) - Acto relativo às condições de adesão da República da Áustria, da República da Finlândia e do Reino da Suécia e às adaptações dos Tratados em que se fundamenta a União Europeia (JO 1994, C 241, p. 1, e JO 1995, L 1, p. 1).

(58) - V. acórdão Legros e o., atrás referido, e de 15 de Dezembro de 1995, Bosman (C-415/93, Colect., p. 4921).