ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

27 de Novembro de 2003 *

No processo C-185/00,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por E. Traversa e I. Koskinen, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

apoiada pelo

Reino da Suécia, representado por I. Simfors e A. Kruse, na qualidade de agentes,

interveniente,

contra

República da Finlândia, representada por T. Pynnä e E. Bygglin, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandada,

* Língua do processo: finlandês.

que tem por objecto obter a declaração de que, ao manter em vigor as disposições legislativas e regulamentares relativas à utilização do gasóleo como combustível, tal como são aplicadas na prática, a República da Finlândia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 8.°, n.os 2 e 3, da Directiva 92/81/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais (JO L 316, p. 12), e 5.°, n.° 1, da Directiva 92/82/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais (JO L 316, p. 19),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: V. Skouris (relator), exercendo funções de presidente da Sexta Secção, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, F. Macken e N. Colneric, juízes,

advogado-geral: L. A. Geelhoed,
secretário: H. von Holstein, secretário-adjunto,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações das partes na audiência de 26 de Setembro de 2002,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 5 de Dezembro de 2002,

profere o presente

Acórdão

1 Por petição que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 17 de Maio de 2000, a Comissão das Comunidades Europeias intentou, nos termos do artigo 226.° CE, uma acção destinada a obter a declaração de que, ao manter em vigor as disposições legislativas e regulamentares relativas à utilização do gasóleo como combustível, tal como são aplicadas na prática, a República da Finlândia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 8.°, n.os 2 e 3, da Directiva 92/81/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais (JO L 316, p. 12), e 5.°, n.° 1, da Directiva 92/82/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais (JO L 316, p. 19).

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

2 Tal como resulta do terceiro considerando da Directiva 92/82, «para o mercado interno poder existir a partir de 1 de Janeiro de 1993, os Estados-Membros têm de aplicar taxas mínimas ao imposto especial sobre [os óleos minerais] a partir dessa data».

3 O artigo 5.°, n.os 1 e 2, da Directiva 92/82 dispõe:

«1. A partir de 1 de Janeiro de 1993, a taxa mínima do imposto especial sobre o consumo de gasóleo será fixada em 245 ecus por 1 000 litros [...].

2. A partir de 1 de Janeiro de 1993, a taxa mínima do imposto especial sobre o consumo utilizado para os fins previstos no n.° 3 do artigo 8.° da Directiva 92/81/CEE será fixada em 18 ecus por 1 000 litros.»

4 O artigo 2.°, n.os 2 e 3, da Directiva 92/81 prevê:

«2. Quando destinados a utilização, colocação à venda ou a serem consumidos como combustível de aquecimento ou como carburante, os óleos minerais, com excepção dos óleos cujo nível do imposto especial de consumo se encontra estabelecido na Directiva 92/82/CEE, ficam sujeitos ao imposto especial de consumo. A taxa do imposto especial é igual, segundo a utilização, à taxa aplicável ao combustível ou carburante equivalente.

3. Para além dos produtos tributáveis referidos no n.° 1, é tributado como carburante qualquer produto destinado a utilização, colocação à venda, a ser consumido como carburante ou aditivo ou a aumentar o volume final dos carburantes. [...]»

5 O sexto considerando da Directiva 92/81 indica que «é oportuno dar aos Estados-Membros a faculdade de aplicarem a título facultativo outras isenções ou taxas reduzidas nos respectivos territórios, sempre que tal não dê azo a distorções de concorrência».

6 Nos termos do artigo 8.° da Directiva 92/81:

«1. Para além das disposições gerais da Directiva 92/12/CEE relativas às utilizações isentas de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo e sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentam os produtos a seguir referidos do imposto especial de consumo harmonizado nas condições por eles fixadas tendo em vista assegurar a aplicação correcta e simples destas isenções, bem como impedir as fraudes, a evasão fiscal ou as utilizações indevidas:

a) Óleos minerais utilizados para fins que não sejam os de combustíveis para motores ou combustíveis de aquecimento;

[...]

2. Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros podem aplicar isenções ou reduções totais ou parciais da taxa do imposto especial de consumo aos óleos minerais utilizados sob controlo fiscal:

[...]

f) Exclusivamente nas actividades agrícola e hortícola, na silvicultura e na piscicultura de água doce;

[...]

3. No que respeita à totalidade ou a parte das utilizações industriais e comerciais seguidamente mencionadas, os Estados-Membros também podem aplicar uma taxa reduzida ao gasóleo, ao GPL, ao metano e ao querosene utilizados sob controlo fiscal, desde que a taxa aplicada não seja inferior à taxa mínima fixada na Directiva 92/82/CEE:

[...]

b) Equipamento e maquinaria utilizados na construção, na engenharia civil e nas obras públicas;

[...]»

7 A 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 (JO L 76, p. 1), que estabelece um regime para os produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo e outros impostos indirectos que incidam directa ou indirectamente no consumo desses produtos, é aplicável, em conformidade com o artigo 3.°, n.° 1, nomeadamente aos óleos minerais.

8 Nos termos do artigo 6.°, n.° 1, desta directiva, o imposto especial de consumo nele visado é exigível no momento da introdução no consumo dos produtos sujeitos ao imposto, à excepção do caso de esses produtos terem já sido introduzidos no consumo num Estado-Membro e serem detidos para fins comerciais noutro Estado-Membro. Nesse caso, os impostos serão cobrados, nos termos do artigo 7.°, n.° 1, desta directiva, no Estado-Membro em que os produtos são detidos.

9 O artigo 8.° da Directiva 92/12 estipula:

«No que se refere aos produtos adquiridos por particulares, para satisfação das suas necessidades e transportados pelos próprios, o princípio que rege o mercado interno prevê que os impostos especiais de consumo sejam cobrados no Estado-Membro onde os produtos foram adquiridos.»

10 Nos termos do artigo 9.°, n.os 1 e 3, da Directiva 92/12:

«1. Sem prejuízo dos artigos 6.°, 7.° e 8.°, o imposto especial de consumo torna-se exigível quando os produtos introduzidos no consumo num determinado Estado-Membro forem detidos para fins comerciais noutro Estado-Membro.

Neste caso, o imposto especial de consumo é devido no Estado-Membro em cujo território se encontram os produtos e torna-se exigível ao detentor dos produtos.

[...]

3. Os Estados-Membros podem igualmente prever que o imposto especial de consumo se torne exigível no Estado-Membro de consumo no momento da aquisição de óleos minerais que já tenham sido introduzidos no consumo num outro Estado-Membro, se os produtos forem transportados por formas de transporte atípicas efectuadas por particulares ou por sua conta. É de considerar como forma de transporte atípica o transporte de combustível que não se encontre no reservatório de um veículo ou num recipiente de reserva apropriado, bem como o transporte de produtos líquidos para aquecimento que não seja efectuado em veículos pesados-cisterna utilizados por operadores profissionais.»

Direito nacional

11 Na Finlândia, os impostos especiais sobre o consumo aplicáveis ao gasóleo estão regulados na Lei n.° 1472/1994, relativa ao imposto especial sobre o consumo dos combustíveis líquidos, com a redacção que lhe foi dada, em último lugar, pela Lei n.° 509/1998 (a seguir «Lei n.° 1472/1994»). Nos termos do artigo 2.° desta lei, entende-se por «diesel» o gasóleo que é fornecido a fim de ser utilizado como combustível em motores diesel (a seguir «diesel»). Entende-se por «fuelóleo doméstico», o gasóleo que é fornecido com vista à sua utilização no aquecimento e que é identificável no momento em que é colocado no mercado através de um corante vermelho, visível a olho-nu (a seguir «fuelóleo doméstico» ou «gasóleo tributado a uma taxa reduzida»).

12 Nos termos da Lei n.° 1472/1994, o imposto especial sobre o consumo de diesel e de fuelóleo doméstico comporta um imposto de base e um imposto adicional, cujo montante é função do volume de combustível. A partir do início do ano de 1999, o imposto especial sobre o consumo de diesel é de 325 euros por cada 1 000 litros e relativamente ao fuelóleo doméstico, de 64 euros por cada 1 000 litros. Se o gasóleo for utilizado como combustível, é tributado à taxa do imposto especial sobre o consumo aplicável ao diesel.

13 A Lei n.° 722/1966, relativa ao imposto sobre veículos a motor (a seguir «Lei n.° 722/1966»), cria uma sobretaxa que, por analogia com a taxa anual propriamente dita cobrada sobre veículos a motor diesel, é também cobrada anualmente.

14 Nos termos dos artigos 14.° a 22.° da Lei n.° 722/1966 ficam sujeitos a esta sobretaxa todos os veículos a motor matriculados na Finlândia ou utilizados na Finlândia sem estarem matriculados e que contenham, no seu depósito de combustível, fuelóleo doméstico em vez de diesel. Por força do artigo 16.° da mesma lei, o montante da sobretaxa é calculado multiplicando por 20 o montante do imposto sobre os veículos a motor aplicável ao veículo em causa.

15 Nos termos dos artigos 17.° e 17.°a da Lei n.° 722/1966, ficam igualmente sujeitos ao pagamento da sobretaxa os tractores e máquinas para obras públicas, à excepção dos tractores que sejam utilizados na agricultura ou na silvicultura ou em actividades estreitamente conexas com esses sectores e máquinas para obras públicas que não sejam utilizadas em actividades que não as inerentes à sua utilização normal e executadas no estaleiro ou no local das obras, no transporte do respectivo combustível e lubrificantes ou nas deslocações de um estaleiro para outro. Contudo, quando os tractores ou máquinas para obras públicas forem utilizados para o transporte de mercadorias, é obrigatória a utilização de diesel.

16 Nos termos do artigo 25.° da Lei n.° 722/1966, o cumprimento das disposições previstas por esta é controlado pelas entidades policiais e aduaneiras, que, de acordo com o artigo 28.° da dita lei, têm o direito de efectuar, nos locais de depósito de combustível e nos veículos automóveis, as inspecções necessárias a fim de verificarem a qualidade do combustível utilizado nos veículos. Esta disposição prevê igualmente a possibilidade de mandar parar veículos para efectuar essas inspecções. Se se constatar a presença de fuelóleo doméstico no depósito, devem as mesmas entidades, de acordo com o disposto no artigo 27.° da mesma lei, retirar o veículo de circulação até serem aplicadas as devidas sanções.

17 A Lei n.° 337/1993, relativa à tributação do combustível, com a redacção que lhe foi dada, em último lugar, pela Lei n.° 234/1998 (a seguir «Lei n.° 337/1993»), prevê a cobrança de uma imposição sobre o combustível correspondente ao número de dias em que um veículo matriculado na Finlândia ou no estrangeiro tenha utilizado fuelóleo doméstico, até ao máximo de 60 dias consecutivos, e, pelo menos, durante dez dias, quando a data de importação do veículo não puder ser determinada. O montante da taxa diária é de 1 000 FIM para veículos ligeiros de passageiros, de 1 500 FIM para veículos comerciais ligeiros, de 2 000 FIM para autocarros e 3 000 FIM para veículos pesados de mercadorias.

18 Além disso, a utilização ilegal de fuelóleo doméstico, isto é, sem declaração prévia à autoridade competente, de acordo com o disposto no artigo 3.° desta lei, implica que o valor da taxa a liquidar seja multiplicado por três.

19 O artigo 8.° da Lei n.° 337/1993 especifica as modalidades do controlo pelas entidades policiais e aduaneiras. O artigo 11.° desta lei proíbe a saída do país de um veículo com matrícula estrangeira que seja devedor da imposição sobre o combustível pela utilização de fuelóleo doméstico em vez de diesel.

Processo pré-contencioso

20 Por cartas de 16 de Julho de 1996 e de 3 de Abril de 1997, a Comissão pediu ao representante permanente da Finlândia na União Europeia informações sobre a tributação dos óleos minerais na Finlândia, especificando, na segunda carta, que a questão se referia, em particular, à aplicação das Directivas 92/81 e 92/82.

21 O representante permanente da Finlândia respondeu a esses pedidos por cartas de 3 de Outubro de 1996 e 5 de Junho de 1997.

22 Em 3 de Dezembro de 1997, a Comissão enviou ao Governo finlandês uma notificação de incumprimento, na qual concluía que as possibilidades de utilização de gasóleo tributado a uma taxa reduzida como combustível não podiam ser consideradas em conformidade com as disposições comunitárias.

23 O Governo finlandês respondeu por carta de 26 de Janeiro de 1998, na qual afirmava que a sua legislação estava conforme às disposições do direito comunitário.

24 Por carta datada de 4 de Maio de 1998, o representante permanente da Finlândia enviou à Comissão a Lei n.º 234/1998 que altera a Lei n.º 337/1993, entrada em vigor em 1 de Maio de 1998.

25 Por carta de 6 de Agosto de 1998, a Comissão enviou ao Governo finlandês um parecer fundamentado, em que reproduzia os argumentos da notificação de incumprimento e acrescentava que as alterações à Lei n.º 337/1993 não punham em causa a possibilidade de utilização do fuelóleo doméstico como combustível.

26 Na sua resposta de 22 de Setembro de 1998, o Governo finlandês reiterou a sua posição.

27 Foi nestas condições que a Comissão decidiu intentar a presente acção.

28 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça, de 15 de Janeiro de 2001, foi admitida a intervenção do Reino da Suécia no presente processo, em apoio dos pedidos da Comissão.

Argumentos das partes

Observação preliminar

29 Cabe observar, a título preliminar, que o Governo finlandês levantou questões prévias de admissibilidade relativas, quer à acção da Comissão, quer ao pedido de

intervenção do Governo sueco, desenvolvendo assim os seus fundamentos quanto ao mérito a título subsidiário. Ora, estando estas excepções intrinsecamente ligadas ao mérito da argumentação das partes, devem ser apresentadas após a exposição desta.

Quanto ao mérito

30 A Comissão critica, no essencial, a República da Finlândia por não ter procedido às alterações necessárias da sua regulamentação relativa à utilização do gasóleo como combustível em vigor à data da sua adesão à União Europeia, de modo a colocá-la em conformidade com o sistema previsto nas disposições dos artigos 5.° da Directiva 92/82 e 8.° da Directiva 92/81.

31 A Comissão sustenta, por um lado, que, embora a regulamentação finlandesa imponha sobre o gasóleo utilizado como combustível, como resulta da Lei n.° 1472/1994, uma taxa de imposto especial sobre o consumo superior à taxa mínima fixada no artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 92/82, ela não pode, contudo, ser considerada em conformidade com esta disposição, uma vez que não garante, em todas as circunstâncias, que o dito gasóleo seja efectivamente tributado à taxa nela prevista.

32 A Comissão explica que, embora o artigo 5.° da Directiva 92/82 não obrigue os Estados-Membros a incluir na sua legislação nacional uma proibição formal de utilizar o gasóleo tributado a uma taxa reduzida como combustível, resulta, em contrapartida, desta disposição que as regulamentações nacionais aplicáveis na matéria devem impedir, na prática, essa utilização.

33 Ora, segundo a Comissão, o regime finlandês não é susceptível de alcançar esse objectivo, na medida em que permite a utilização como combustível do gasóleo tributado a uma taxa reduzida, com base numa declaração prévia e mediante o pagamento de uma sobretaxa, de acordo com a Lei n.º 722/1966 e/ou uma imposição sobre o combustível, de acordo com a Lei n.º 337/1993. Daí conclui a Comissão que, na prática, uma tal utilização deve ser proibida.

34 Por outro lado a Comissão afirma que a República da Finlândia não pôs em prática um controlo adequado e eficaz ao nível da distribuição e da utilização do gasóleo para os efeitos previstos no artigo 8.º, n.ºs 2 e 3, da Directiva 92/81, tal como exigido por estas disposições, a fim de assegurar que o gasóleo sirva estritamente para a utilização pela qual é tributado.

35 A esse propósito, a Comissão observa que, na Finlândia, os postos de abastecimento de combustível podem vender o gasóleo tributado a uma taxa reduzida sem qualquer controlo fiscal, quando o número anual de controlos rodoviários efectuados ao nível do consumidor final é insuficiente relativamente ao número de veículos equipados com motores diesel. Além disso, refere que não dispõe de informações de que seja garantido um controlo fiscal suficiente no que se refere à utilização do fuelóleo doméstico nos sectores visados no artigo 8.º, n.ºs 2, alínea f), e 3, da Directiva 92/81, como a agricultura, a silvicultura e as obras públicas.

36 A Comissão acrescenta que é precisamente devido à insuficiência de controlos efectuados na Finlândia que o legislador sueco encarou a possibilidade de adoptar uma lei no sentido de assegurar que a proibição da utilização do fuelóleo doméstico sueco como combustível se aplique também ao fuelóleo doméstico proveniente da Finlândia. Explica, a este propósito, que, sendo quase impossíveis os controlos aduaneiros na fronteira entre a Suécia e a Finlândia, atendendo à sua extensão e ao pequeno número de postos aduaneiros, o fuelóleo doméstico finlandês é facilmente importado na Suécia por grupos de traficantes, sem estar sujeito ao imposto especial de consumo, e vendido para servir de combustível.

37 O Governo finlandês sustenta que o sistema criado pela regulamentação finlandesa se baseia na obrigação imposta aos proprietários ou detentores de veículos automóveis de declararem previamente às autoridades fiscais a sua intenção de começar a utilizar o fuelóleo doméstico como combustível. Assim, na falta da declaração prévia, o montante de sobretaxa pode mesmo triplicar, sendo certo que o montante da imposição sobre o combustível cobrado é, nesses casos, sempre multiplicado por três.

38 A sobretaxa e a imposição sobre o combustível não constituem, assim, nem pagamentos que confiram direito à utilização do fuelóleo doméstico como combustível, nem impostos que incidam sobre os transportes, nem impostos especiais de consumo, mas sanções de natureza fiscal com efeito dissuasor, instaurados com vista a prevenir abusos.

39 Em apoio da tese segundo a qual a possibilidade de declaração prévia e o pagamento antecipado da sobretaxa assim como da imposição sobre o combustível é meramente teórica e nunca se confirmou como economicamente rentável, o Governo finlandês alega, além disso que, no decurso dos últimos dez anos, apenas uma vez foi usada esta possibilidade e que todas as aplicações destas duas sanções fiscais se referem, na prática, a abusos verificados nos controlos.

40 O Governo finlandês sustenta que não resulta, de modo algum, do artigo 5.° da Directiva 92/82 uma obrigação de introduzir na legislação nacional uma proibição formal de utilizar o gasóleo tributado a uma taxa reduzida como combustível, mas unicamente a de assegurar que não seja utilizado enquanto tal. Considerando que é deixada aos Estados-Membros a competência quanto aos meios de pôr em prática para alcançar o objectivo fixado neste artigo, este governo alega que o sistema de sanções fiscais implementado pela regulamentação finlandesa constitui o meio mais adequado para prevenir tal utilização.

41 Este governo acrescenta que a instauração de uma proibição formal provocaria a substituição do regime de sanções fiscais por sanções penais, que não permitiriam alcançar, com tanta eficácia, o objectivo prosseguido pelo artigo 5.º da Directiva 92/82.

42 Em especial, afirma, por um lado, que o nível da sanção penal deve ser conciliado, por uma preocupação de coerência com o nível geral das outras sanções previstas no sistema repressivo. Na prática, seguir-se-iam sanções consideravelmente menores do que as sanções fiscais actuais. Além disso, as sanções fiscais em vigor não poderiam acrescer a uma sanção penal, uma vez que, de acordo com os princípios do direito finlandês, uma actividade proibida pelo direito penal não pode ser objecto de tributação.

43 Por outro lado, o Governo finlandês alega que o recurso ao direito penal resultaria num agravamento do peso da aplicação de sanções ao nível dos elementos de prova exigidos. A este propósito, sublinha que a mera constatação das autoridades policiais ou aduaneiras do facto de um depósito conter fuelóleo doméstico de cor vermelha, ainda que em quantidade mínima, basta para a aplicação de sanções fiscais. Assim, não é necessária qualquer outra prova que demonstre, por exemplo, que o automobilista actuou intencionalmente, como seria o caso num sistema penal.

44 Relativamente à crítica baseada na falta de controlo adequado ao nível da distribuição e da utilização do gasóleo tributado a uma taxa reduzida, o Governo finlandês observa, em primeiro lugar, que a regulamentação comunitária não contém disposições relativas às modalidades de aplicação do controlo fiscal que prevê. Mais exactamente, não impõe aos Estados-Membros nem que sujeitem a venda ou a distribuição de fuelóleo doméstico a controlos específicos nem que prevejam sanções que incidam sobre a venda a retalho.

45 O Governo finlandês considera que a única obrigação que daí decorre consiste em garantir que o consumidor final não utilize o gasóleo tributado a uma taxa reduzida como combustível e que cabe unicamente aos Estados-Membros avaliar as condições específicas em vigor no seu território para optarem pelos meios que permitem alcançar esse objectivo. Ora este governo entende ter implementado os controlos que permitem alcançar este objectivo de acordo com as modalidades melhor adaptadas às condições preponderantes na Finlândia.

46 A este propósito, chama a atenção para o facto de a utilização do fuelóleo doméstico para aquecimento ser claramente mais comum na Finlândia do que noutros Estados-Membros. De facto a quantidade total de gasóleo utilizado para aquecimento é manifestamente superior à quantidade de diesel utilizado como combustível nos veículos automóveis. O Governo finlandês acrescenta que os reservatórios de combustível nas moradias e nos prédios têm uma capacidade entre 1 500 a 3 000 litros de fuelóleo doméstico e devem, normalmente, ser abastecidos pelo menos duas vezes por ano. Em geral, o fuelóleo doméstico é fornecido por camiões-cisterna das companhias petrolíferas, mas as longas distâncias e as condições climatéricas extremas das partes setentrionais escassamente povoadas do país obrigam também a que o fuelóleo doméstico possa ser adquirido nos postos de abastecimento de combustíveis. Ora, apenas 4% da quantidade total do fuelóleo doméstico é vendido por intermédio destes postos de abastecimento.

47 Este governo sustenta que a vulnerabilidade da infra-estrutura de distribuição já pouco disseminada nessas regiões, o longo período de aquecimento e o grande número de habitações com necessidade de fuelóleo doméstico permanente não permitem a aplicação de um regime em que a distribuição do fuelóleo doméstico apenas se possa fazer sob controlo das autoridades. Com efeito, afirma que o país não dispõe de recursos para fazer funcionar tal regime e que as restrições suplementares sobre a infra-estrutura de distribuição podiam conduzir a dificuldades de abastecimento de fuelóleo doméstico, o que podia ter, nalguns casos, consequências fatais.

48 A isso acresce que as necessidades dos agricultores e os custos demasiado elevados inerentes a um abastecimento exclusivamente por meio de camiões-cisterna justificam também a possibilidade de adquirir o fuelóleo doméstico, em pequenas quantidades, nos postos de abastecimento de combustíveis.

49 No que toca ao controlo fiscal, o Governo finlandês alega que o fuelóleo doméstico é armazenado em dezenas de milhares de reservatórios das moradias e explorações agrícolas e silvícolas e que é relativamente fácil retirá-lo daí para o transferir para os depósitos de combustível dos veículos, sem que exista qualquer meio de impedir esses abusos por um qualquer controlo de distribuição ou de venda a retalho. O dito governo afirma que essa é a razão pela qual, a fim de impedir esta utilização no tráfego rodoviário, a regulamentação finlandesa prevê um sistema de sanções suficientemente eficazes, acompanhado de controlos ao nível do utilizador final e que, pela mesma razão, não é razoável aplicar medidas de controlo em áreas nas quais a utilização do fuelóleo doméstico é autorizada, como na agricultura e na silvicultura.

50 Por outro lado, o Governo finlandês considera que o regime de controlo fiscal instaurado no seu território está correctamente direccionado e é eficaz e adequado, na medida em que atinge o objectivo prosseguido pelas disposições do artigo 8.° da Directiva 92/81, que consiste em assegurar que o gasóleo menos tributado que o diesel não seja praticamente utilizado no tráfego rodoviário.

51 Observando que, por ano, aproximadamente 3 500 a 4 500 veículos são objecto de tal controlo, o Governo finlandês afirma, a título exemplificativo, que em 1999, os controlos efectuados foram 3 923 e que, em 141 casos, foram colhidas amostras para laboratório, com resultado positivo em 125 casos, o que, na opinião deste governo, é um número muito escasso tendo em conta o consumo total muito importante de fuelóleo doméstico no país.

52 Quanto às alegações da Comissão relativamente ao contrabando que se verifica na Suécia, o Governo finlandês entende que isso não prova, de modo algum, que a República da Finlândia não respeite as disposições das directivas pertinentes. A esse propósito, alega que os consumidores suecos também são obrigados a fazer uma declaração prévia e um pagamento da sobretaxa e que, se o automobilista sueco atestar o seu depósito de gasóleo tributado a uma taxa reduzida na Finlândia sem o declarar previamente às autoridades e sem pagar a sobretaxa, o dito gasóleo não é adquirido legalmente. Considera, por isso, que a introdução de uma proibição formal, na lei finlandesa, não impediria a possibilidade de contrabando e sublinha que, em todo o caso, o presente processo não versa sobre os meios de combate ao contrabando.

53 No que se refere ao argumento do Governo finlandês de que eventuais sanções penais previstas por uma lei seriam menos severas do que as sanções fiscais, a Comissão, designadamente, chama a atenção para o facto de não ter sido explorada a possibilidade de recurso a sanções administrativas para prevenir abusos em matéria da utilização do fuelóleo doméstico como combustível. Citando, a título de exemplo, as sanções administrativas previstas na regulamentação finlandesa, em caso de excesso de carga de um veículo, ou ainda as que atingem os entrepostos de óleos combustíveis quando não tenham procedido à identificação do fuelóleo doméstico, alega que o legislador finlandês também podia ter utilizado esta possibilidade para penalizar a utilização do fuelóleo doméstico como combustível.

54 Quanto ao incumprimento das obrigações que decorrem do artigo 8.°, n.os 2 e 3, da Directiva 92/81, a Comissão entende que a sua tese de que, na Finlândia, não há sistematicamente controlo dos veículos a diesel e que os controlos efectuados pela polícia são ocasionais é confirmada pelos dados estatísticos fornecidos pelo Governo finlandês. Observa que, na contestação, este governo indicou que 3 500 a 4 500 veículos são actualmente controlados por ano, enquanto, na resposta à notificação de incumprimento tinha declarado que o número de controlos anuais era superior a 5 000. Sublinhando que as estatísticas recenseavam, em 1998, um total de 755 377 veículos e tractores a diesel matriculados na Finlândia, a

Comissão alega que, tendo em conta o aumento do número de veículos a diesel e o facto de veículos com matrícula estrangeira terem provavelmente sido também objecto de controlos, o número de 3 923 controlos declarados pelo Governo finlandês em 1999 deve ser considerado muito reduzido.

55 A Comissão sustenta que, em todo o caso, um controlo fiscal, ainda que perfeito, não impediria a legislação finlandesa em vigor de ser contrária às disposições comunitárias nem de permitir, mediante o pagamento de taxas, por muito elevadas que sejam, utilizar correntemente o fuelóleo doméstico como combustível.

56 No seu pedido de intervenção o Governo sueco alega, em primeiro lugar, que o regime finlandês, que tem por efeito tornar possível a utilização, ilegal ou legal, de fuelóleo doméstico em veículos equipados com motores diesel, viola o artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 92/82, que prescreve um montante mínimo de imposto especial sobre o consumo. Por um lado, no caso de uma utilização ilegal, é cobrada uma taxa de imposto especial muito baixa, a saber, a que se aplica ao fuelóleo doméstico. Por outro lado, no caso de uma utilização legal com base numa declaração prévia, as imposições cobradas, ou seja, a sobretaxa e a imposição sobre o combustível, não constituem imposto especial sobre o consumo, uma vez que não são pagas em função da quantidade de fuelóleo doméstico utilizado, mas em função da duração da utilização.

57 Em segundo lugar, o Governo sueco sustenta que, mesmo admitindo que o sistema finlandês conduza na prática a que ninguém utilize fuelóleo doméstico como combustível na Finlândia, a inexistência de uma proibição legal de tal utilização constitui, em si própria, uma violação do direito comunitário, uma vez que tem por efeito tornar impossível a implementação de um controlo eficaz do tráfego transfronteiriço e, portanto, a plena aplicação na Suécia do regime comunitário das taxas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais.

58 A este propósito, explica que a transposição, na Suécia, das Directivas 92/81 e 92/82 se traduziu numa proibição geral de utilizar o fuelóleo doméstico como combustível, bem como em importantes sanções administrativas. Especifica ainda que, tendo em conta os volumes em causa em matéria de aquecimento, a necessidade de manter um sistema em que os próprios particulares devem assegurar o transporte do fuelóleo doméstico entre o posto de abastecimento de combustíveis e a sua habitação nunca foi, em todo o caso, sentida na Suécia. A falta de procura explica que o fuelóleo doméstico não seja vendido nos postos de abastecimento de combustíveis e isto apesar de tal venda não ser proibida e de as condições climatéricas e de população serem sensivelmente as mesmas no norte da Suécia e no norte da Finlândia.

59 Ora, ainda que a regulamentação sueca preveja um sistema de controlo eficaz para prevenir a utilização do fuelóleo doméstico sueco de cor verde como combustível, em contrapartida, o sistema finlandês está na origem de um comércio fronteiriço entre a Finlândia e a Suécia de fuelóleo doméstico finlandês de cor vermelha, que começou após a adesão destes dois Estados à União Europeia e assumiu tal envergadura que ameaçava a própria existência do comércio legal de produtos petrolíferos no norte da Suécia.

60 O Governo sueco explica que, em 1996, para combater tal contrabando, a proibição de utilização do fuelóleo doméstico sueco como combustível foi alargada ao fuelóleo doméstico finlandês, o que provocou uma queda imediata da introdução deste na Suécia.

61 Todavia, face, por um lado, às disposições dos artigos 8.° e 9.°, n.° 3, da Directiva 92/12 e, por outro, ao facto de não se poder considerar compatível com o direito comunitário que um Estado-Membro introduza unilateralmente no seu direito interno medidas visando compensar o facto de outro Estado-Membro não cumprir as suas obrigações em matéria de direito comunitário, o legislador sueco levantou, em 1997, a proibição unilateral de utilização do fuelóleo doméstico finlandês como combustível.

62 No que toca a este aspecto, o Governo sueco explicou que resulta do regime instaurado pela Directiva 92/12 que, no que concerne aos óleos minerais adquiridos por particulares, para as suas necessidades próprias e por si transportados, os impostos especiais sobre o consumo são pagos no Estado-Membro em que são adquiridos esses produtos. Isso significa que o Reino da Suécia não pode cobrar o imposto especial sobre o consumo nem impor sanções a um particular sueco que legalmente ateste o depósito do seu veículo ou um bidão de reserva com fuelóleo doméstico na Finlândia.

63 De acordo com a legislação sueca actualmente em vigor, é, assim, permitido possuir fuelóleo doméstico finlandês, de cor vermelha, no depósito de um veículo ou num bidão de reserva com capacidade máxima de dez litros, desde que este fuelóleo doméstico tenha sido introduzido pelo interessado para as suas necessidades pessoais.

64 Ora, a introdução clandestina na Suécia de fuelóleo doméstico proveniente da Finlândia, pelo qual não é cobrada nenhuma imposição na Suécia conheceu posteriormente um novo acréscimo. O Governo sueco realça que, quando as autoridades constatam, num controlo, que o depósito de um veículo contém fuelóleo doméstico finlandês, lhes é impossível fazer a prova contrária à afirmação de que o depósito foi cheio na Finlândia. O mesmo não sucederia se a República da Finlândia aplicasse também a proibição legal de utilização de fuelóleo doméstico como combustível.

65 Consequentemente, o Governo sueco conclui que, embora as Directivas 92/81 e 92/82 não prescrevam expressamente a proibição de utilização do gasóleo tributado a uma taxa reduzida como combustível dos veículos automóveis, decorre do objectivo e da própria economia do regime que elas determinam que tal proibição legal é uma condição de funcionamento do mercado interno. Entende, por conseguinte, que, ainda que o sistema finlandês funcione na Finlândia, este Estado-Membro não cumpre as suas obrigações comunitárias, uma vez que esse sistema tem como efeito criar uma distorção na concorrência no mercado interno, distorção contra a qual a Suécia não pode agir unilateralmente.

66 O Governo finlandês responde, a título preliminar, que as situações nos dois países não são comparáveis, uma vez que, na Suécia, diferentemente da Finlândia, o fuelóleo doméstico não é utilizado na agricultura e na silvicultura.

67 Além disso, este governo afirma que a sua regulamentação nacional não impede um controlo eficaz da utilização do fuelóleo doméstico nos outros Estados-Membros. Explica que, no caso de um automobilista sueco afirmar falsamente que o fuelóleo doméstico finlandês, de cor vermelha, que utiliza foi introduzido no depósito do veículo ou num bidão de reserva na Finlândia, quando na realidade foi fraudulentamente introduzido na Suécia e, apenas no território desse Estado-Membro transferido para o depósito do veículo, este automobilista fornece uma prova bastante para permitir a aplicação das sanções previstas na regulamentação finlandesa. Para este efeito, basta que as autoridades suecas transcrevam as suas acusações e transmitam as informações pertinentes às autoridades finlandesas.

68 O Governo finlandês acrescenta que, assim, no caso de um veículo de turismo, se não tiver sido feita a declaração e a data de importação do veículo não puder ser determinada, a imposição sobre o combustível é de um montante que ultrapassa claramente as sanções comparáveis em vigor na Suécia. Este governo sublinha ainda que os controlos rodoviários não abrangem unicamente os veículos matriculados na Finlândia. Observa que, aproximadamente 120 automobilistas suecos foram controlados no período de tempo entre 1998 a 2002 e que aumentou a eficácia e o papel preventivo do regime aplicado na Finlândia, dado que um veículo com matrícula estrangeira para o qual é exigível a imposição sobre o combustível não pode ser exportado antes de essa imposição ter sido paga.

69 A Comissão nota, neste contexto, que, como não é exercido na Finlândia o controlo fiscal sobre a distribuição, os condutores de veículos com matrícula estrangeira podem livremente atestar de fuelóleo doméstico num posto de abastecimento de combustível, que não tem o direito de exigir a apresentação de um atestado de pagamento da imposição sobre o combustível. Ao invés, na Suécia, não existe a possibilidade legal de exigir um tal atestado, que não tem equivalente na legislação sueca.

70 A Comissão observa ainda que, a administração de alfândegas do distrito aduaneiro do norte da Finlândia que emprega um total de 223 pessoas, não parece estar em condições de efectuar controlos suficientes numa região de mais de 150 000 quilómetros quadrados abrangida por este distrito. Além disso, nas regiões setentrionais na Finlândia, o número de polícias por quilómetro quadrado é mais baixo do que no resto do país. Considera, por conseguinte, perfeitamente verosímil o facto de as autoridades encarregadas da vigilância das fronteiras não disporem de efectivos suficientes para efectuar controlos em veículos estrangeiros, antes de estes deixarem o território finlandês.

Quanto à admissibilidade

71 No que se refere aos argumentos da Comissão baseados, por um lado, na ausência de controlo fiscal no que se refere à utilização do fuelóleo doméstico nos sectores visados no artigo 8.º, n.os 2 e 3, da Directiva 92/81, tais como a agricultura e a silvicultura e das obras públicas e, por outro lado, nas medidas pretendidas pelo legislador sueco, o Governo finlandês alega que se trata de elementos evocados pela Comissão pela primeira vez na petição e que, por conseguinte, não teve a possibilidade de se pronunciar a este propósito na fase pré-contenciosa. Lembrando que, de acordo com a jurisprudência constante, o litígio deve assentar nos fundamentos invocados na fase pré-contenciosa, este governo sustenta que os mesmos devem ser declarados inadmissíveis.

72 A este propósito a Comissão especifica, designadamente, que, na petição, entendeu ser útil assinalar, a título de informação, que a insuficiência de controlos efectuados na Finlândia tem como consequência a existência, na Suécia, de uma fraude fiscal muito alargada, que se traduz na utilização do fuelóleo doméstico finlandês, que exigiu a adopção de medidas legislativas, sem, no entanto, formular um pedido ou invocar um fundamento de recurso novo.

73 Além disso o Governo finlandês conclui, a título principal, pela inadmissibilidade das conclusões do pedido de intervenção do Governo sueco, uma vez que não reúnem as condições impostas pelos artigos 37.°, quarto parágrafo, do Estatuto (CE) do Tribunal de Justiça e 93.°, n.° 5, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça.

74 Mais exactamente, observa, por um lado, que a Comissão não afirma, de modo algum que a regulamentação finlandesa não garante o respeito do nível mínimo de imposto especial sobre o consumo previsto na Directiva 92/81 no que se refere ao fuelóleo doméstico utilizado como combustível. Esta conclusão do Governo sueco não visa, portanto, sustentar os pedidos da Comissão, antes constitui um pedido novo e autónomo.

75 Por outro lado, o Governo finlandês sustenta que a Comissão admitiu expressamente que os seus desenvolvimentos relativos às relações entre a Suécia e a Finlândia não constituem nem um pedido nem um fundamento novo, mas simplesmente uma constatação feita a título informativo. Invocando, a este propósito, a jurisprudência do Tribunal de Justiça, de acordo com a qual o interveniente pode adiantar argumentos diferentes dos da parte que apoia, desde que vise sustentar os pedidos desta, alega que o Governo sueco, na qualidade de interveniente, não pode validamente apresentar ele próprio pedidos ou argumentos baseados nas consequências do regime finlandês para o Reino da Suécia.

76 Ao invés, a Comissão afirma que as conclusões do Reino da Suécia são admissíveis.

77 Em especial, declara subscrever a tese do Governo sueco de acordo com a qual a sobretaxa e a imposição sobre o combustível não são impostos sobre consumos específicos e lembra que tinha já assinalado esta posição ao Governo finlandês na notificação.

78 Por outro lado, sustenta que os elementos apresentados em primeiro lugar por si e, em seguida, pelo Governo sueco, no que se refere ao tráfego organizado entre a Finlândia e a Suécia devem ser considerados uma prova das consequências que o regime finlandês provoca fora das suas fronteiras.

Apreciação do Tribunal de Justiça

Quanto à admissibilidade

Questão prévia de admissibilidade relativa à acção da Comissão

79 Resulta de uma jurisprudência assente, que a fase pré-contenciosa tem por objectivo dar ao Estado-Membro em causa a possibilidade de, por um lado, dar cumprimento às obrigações decorrentes do direito comunitário e, por outro, apresentar utilmente os seus fundamentos de defesa a respeito das acusações formuladas pela Comissão (v., designadamente, acórdãos de 10 de Maio de 2001, Comissão/Países Baixos, C-152/98, Colect., p. I-3463, n.° 23, e de 15 de Janeiro de 2002, Comissão/Itália, C-439/99, Colect., p. I-305, n.° 10).

80 Daí decorre que a notificação de incumprimento dirigida pela Comissão ao Estado-Membro em causa e, posteriormente, o parecer fundamentado elaborado por esta circunscrevem o objecto do litígio, que não pode, assim, ser alargado. Por conseguinte, o parecer fundamentado e a acção devem ser baseados em acusações idênticas (v., designadamente, acórdãos de 29 de Setembro de 1998, Comissão/Alemanha, C-191/95, Colect., p. I-5449, n.° 55, e de 11 de Julho de 2002, Comissão/Espanha, C-139/00, Colect., p. I-6407, n.° 18).

81 Todavia, esta exigência não pode ir até ao ponto de impor, em todos os casos, uma coincidência perfeita entre o enunciado das acusações na notificação de incumprimento, na parte decisória do parecer fundamentado e nas conclusões da petição, quando o objecto do litígio, tal como definido no parecer fundamentado, não tenha sido alargado ou alterado (v., designadamente, acórdãos já referidos Comissão/Alemanha, n.° 56, e Comissão/Espanha, n.° 19).

82 Ora, importa dizer que, no caso vertente, a Comissão não alterou o objecto do litígio através de uma modificação dos fundamentos do alegado incumprimento.

83 Com efeito, quer na fase pré-contenciosa, quer na petição, a Comissão indicou claramente que censurava à República da Finlândia o incumprimento das obrigações que decorrem, por um lado, do artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 92/82, por a regulamentação finlandesa não garantir que impostos especiais sobre o consumo sejam aplicados sobre os fuelóleos domésticos em função da sua utilização e, por outro lado, do artigo 8.°, n.^{os} 2 e 3 da Directiva 92/81 na medida em que a referida regulamentação não prevê um controlo fiscal adequado que incida sobre a aplicação das isenções ou das taxas de impostos reduzidos sobre a utilização dos óleos minerais, em conformidade com esta última disposição.

84 É verdade que só na petição a Comissão referiu, pela primeira vez, as consequências no mercado dos óleos minerais na Suécia resultantes do incumprimento imputado à República da Finlândia. Contudo, este elemento de facto, que pretende ilustrar a insuficiência do sistema de controlo aplicado pela regulamentação finlandesa não altera a definição nem o fundamento do alegado incumprimento.

85 Do mesmo modo, a argumentação apresentada pela Comissão, pela primeira vez na petição, relativa à inexistência de controlo fiscal no que se refere à utilização

de fuelóleo doméstico, em especial nos sectores da agricultura, da silvicultura e das obras públicas, não teve como consequência alargar ou alterar o objecto do alegado incumprimento, uma vez que a obrigação de instaurar tal controlo nessas áreas está expressamente prevista no artigo 8.°, n.os 2 e 3, da Directiva 92/81.

86 Daí resulta que, na fase pré-contenciosa, a Comissão definiu, em termos suficientemente precisos, o objecto do litígio, ao enunciar as obrigações resultantes das Directivas 92/81 e 92/82, não cumpridas pela República da Finlândia.

87 Cabe, portanto, considerar que o facto de a Comissão, na petição, ter indicado em detalhe as acusações que já tinha evocado em termos mais genéricos na notificação de incumprimento e no parecer fundamentado não tem incidência no alcance do litígio.

88 Daí improcederem as questões prévias de admissibilidade suscitadas pelo Governo finlandês contra a acção da Comissão.

Quanto às questões prévias de admissibilidade relativas ao pedido de intervenção do Governo sueco

89 Quanto à primeira questão prévia de admissibilidade suscitada a este propósito pelo Governo finlandês, tal como indicada no n.° 74 do presente acórdão, basta

recordar que a primeira acusação da Comissão se baseia no facto de a aplicação da taxa mínima do imposto especial de consumo sobre o gasóleo utilizado como combustível, tal como resulta do artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 92/82, não ser garantida pela regulamentação finlandesa.

90 Verifica-se assim que a argumentação desenvolvida a este propósito pelo Governo sueco, tal como descrita no n.° 56 do presente acórdão, procura precisamente apoiar a primeira acusação formulada pela Comissão.

91 Relativamente à segunda questão prévia de admissibilidade, tal como referida no n.° 75 do presente acórdão, importa lembrar que o artigo 37.°, quarto parágrafo, do Estatuto (CE) do Tribunal de Justiça não se opõe a que o interveniente apresente argumentos diferentes dos da parte que apoia, desde que visem apoiar os pedidos dessa parte (v., designadamente, acórdãos de 19 de Novembro de 1998, Reino Unido/Conselho, C-150/94, Colect., p. I-7235, n.° 36, e de 8 de Julho de 1999, ICI/Comissão, C-200/92 P, Colect., p. I-4399, n.° 31).

92 Ora, há que constatar que a argumentação desenvolvida pelo Governo sueco, tal como vem descrita nos n.^{os} 57 a 65 do presente acórdão, que pretende demonstrar que a insuficiência do regime de controlo fiscal finlandês tem como consequência criar obstáculos à aplicação efectiva da regulamentação sueca que implementa as disposições comunitárias pertinentes, pretende contribuir para a procedência da acção da Comissão, ao trazer ao litígio um esclarecimento complementar. Com efeito, esta argumentação incide precisamente sobre as deficiências do controlo fiscal apresentadas pela Comissão como estando na origem do incumprimento imputado à República da Finlândia.

93 Daí resulta que improcedem igualmente as questões prévias de admissibilidade suscitadas relativamente ao pedido de intervenção do Governo sueco.

Quanto ao mérito

94 O regime finlandês relativo à utilização do gasóleo como combustível, tal como resulta das Leis n.os 722/1966, 337/1993 e 1472/1994 e é aplicado na prática, assenta em dois elementos principais. Por um lado, os proprietários ou detentores dos veículos automóveis são obrigados a declarar previamente às autoridades fiscais a sua intenção de começar a utilizar o fuelóleo doméstico como combustível e a pagar uma sobretaxa e/ou uma imposição sobre o combustível. Por outro lado, as autoridades zelam pelo respeito dessas condições procedendo a controlos rodoviários. As infracções detectadas são punidas por imposições fiscais de pleno direito e cujo montante é suficientemente elevado para ter um efeito dissuasor.

95 Tal como resulta dos n.os 38, 56 e 77 do presente acórdão, é pacífico que a sobretaxa e a imposição sobre o combustível cuja cobrança está prevista com base numa declaração prévia não constituem direitos especiais sobre o consumo. Verifica-se assim que, na medida em que prevê a possibilidade de utilizar o gasóleo tributado a uma taxa reduzida como combustível, a regulamentação finlandesa não pode ser considerada em conformidade com o artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 92/82, que exige que o gasóleo utilizado como combustível seja tributado à taxa mínima de imposto especial de consumo nele prevista, sendo irrelevante a este propósito a circunstância de essa possibilidade ser meramente teórica, de acordo com o Governo finlandês.

96 A fim de determinar se o regime finlandês alcança os objectivos visados pela regulamentação comunitária, na medida em que, de acordo com o Governo finlandês, impede, na prática, a utilização como combustível do gasóleo que é tributado a uma taxa reduzida, importa precisar o alcance das obrigações que decorrem para os Estados-Membros das disposições do artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 92/82, em conjugação com as do artigo 8.°, n.os 2 e 3, da Directiva 92/81.

97 A este propósito há que observar que, embora o artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 92/82 imponha aos Estados-Membros o dever de garantir que os óleos minerais utilizados como combustível sejam tributados à taxa mínima de imposto especial de consumo fixado por esta disposição, o artigo 8.°, n.os 2 e 3, da Directiva 92/81 enumera determinados sectores em que a utilização dos óleos minerais como combustível pode beneficiar de isenção ou de uma taxa reduzida de imposto especial de consumo, desde que submetida a um controlo fiscal.

98 Com efeito, de acordo com o sexto considerando da Directiva 92/81 os Estados-Membros devem zelar por que a aplicação de isenções ou taxas reduzidas nos respectivos territórios não dê azo a distorções da concorrência. Para o efeito, devem efectuar um controlo fiscal que visa, como resulta do artigo 8.°, n.° 1, desta directiva, impedir a fraude, a evasão ou os abusos.

99 Decorre, assim, das disposições do artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 92/82 em conjugação com as do artigo 8.°, n.os 2 e 3, da Directiva 92/81 que o exercício de um controlo fiscal efectivo constitui uma condição necessária para a aplicação correcta das diferentes taxas do imposto especial de consumo a que estão sujeitos os óleos minerais em função da sua utilização.

100 Mais exactamente, daí decorre que, a fim de assegurar a eficácia do regime do imposto especial de consumo criado por estas disposições no que se refere aos óleos minerais utilizados como combustível, os Estados-Membros são obrigados a aplicar, no seu direito interno, mecanismos que impeçam, na prática, a utilização como combustível dos óleos minerais destinados a serem utilizados para outros fins e, portanto, sujeitos, em conformidade com os artigos 5.°, n.° 2, da Directiva 92/82 e 8.°, n.os 2 e 3, da Directiva 92/81, a uma taxa de imposto especial de consumo inferior à taxa mínima fixada no artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 92/82.

101 Importa, portanto, verificar se o mecanismo adoptado pela regulamentação finlandesa responde, nas suas modalidades de execução, às exigências de eficácia que decorrem do regime comunitário dos impostos especiais de consumo sobre os óleos minerais, tal como descritos nos n.os 97 a 100 do presente acórdão.

102 A ausência de restrições ou de controlos ao nível da distribuição do fuelóleo doméstico, que é colocado à venda nas estações de abastecimento de combustível, cria inevitavelmente uma situação de facto favorável a comportamentos fraudulentos. É, portanto, à luz dessa situação que se deve apreciar a eficácia do mecanismo instaurado pela regulamentação finlandesa com vista a prevenir os abusos.

103 Ora, resulta dos dados estatísticos apresentados ao Tribunal de Justiça, tal como indicados nos n.os 51 e 54 do presente acórdão, que o controlo exercido para este efeito pelas autoridades policiais e aduaneiras na fase do consumidor final não constitui um meio adequado de luta contra o elevado risco de abuso que a integração dos postos de abastecimento de combustível na cadeia de distribuição do fuelóleo doméstico representa. A este propósito, há que lembrar, de acordo com as indicações fornecidas, a título exemplificativo, pelo Governo finlandês, que, em 1999, as autoridades efectuaram 3 923 controlos, num total de 755 377 veículos e tractores a diesel matriculados na Finlândia, a que acrescem os veículos a diesel com matrícula estrangeira que circulam na Finlândia e que, sempre segundo este governo, os controlos rodoviários efectuados em todo o território finlandês são da ordem de 3 000 a 5 000 por ano.

104 A insuficiência do regime de controlo instaurado pela regulamentação finlandesa é, aliás, confirmada pela amplitude da fraude fiscal referida pelo Governo sueco e não negada pelo Governo finlandês e que decorre da introdução clandestina na Suécia de fuelóleo doméstico proveniente da Finlândia.

105 Esta análise não é posta em causa pelo argumento do Governo finlandês de acordo com o qual a instituição de controlos ou de outras medidas restritivas ao nível da venda e da distribuição do fuelóleo doméstico não tem qualquer sentido, quando é sempre possível retirar o fuelóleo doméstico contido nos reservatórios de combustível das casas e que o mesmo risco existe relativamente a abastecimentos destinados à agricultura, silvicultura e obras públicas. É significativo, a este propósito, que o próprio Governo finlandês não tenha adiantado qualquer argumento para demonstrar que esta possibilidade pode estar na origem das infracções constatadas no âmbito dos controlos rodoviários efectuados na Finlândia ou que a mesma tem qualquer relação com as deficiências do regime finlandês realçadas pela Comissão.

106 Além disso, é pacífico que o fuelóleo doméstico, utilizado como combustível na agricultura, na silvicultura e nas obras públicas é, regra geral, entregue ao domicílio ou nas explorações, isto é, fora dos postos de abastecimento de combustível.

107 Por fim, no que se refere aos argumentos do Governo finlandês baseados no facto de que a introdução, na legislação nacional, de uma proibição formal de utilizar o fuelóleo doméstico como combustível, acompanhada de sanções penais não seria mais eficaz do que o regime actual em impedir essa utilização, basta observar que este objectivo pode ser atingido de diversas formas, não implicando necessariamente a repressão penal. Com efeito, como alega a Comissão sem ser contestada

por este governo, essa proibição acompanhada de sanções administrativas não deve deparar com dificuldades intransponíveis.

108 Importa, assim, concluir que o exame das modalidades de aplicação do mecanismo de controlo fiscal implementado pela regulamentação finlandesa evidenciou que este não permite alcançar o objectivo prosseguido pelo artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 92/82, em conjugação com o artigo 8.°, n.os 2 e 3, da Directiva 92/81, porquanto não está apto a impedir efectivamente a utilização como combustível dos óleos minerais destinados a outros fins e, portanto, tributados a uma taxa reduzida e a garantir, assim, que o gasóleo utilizado como combustível seja efectivamente tributado à taxa mínima de imposto especial de consumo previsto por estas disposições.

109 À luz das considerações que precedem deve declarar-se que, ao manter em vigor as disposições legislativas e regulamentares relativas à utilização do gasóleo como combustível, tal como são aplicadas na prática, a República da Finlândia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 8.°, n.os 2 e 3, da Directiva 92/81 e 5.°, n.° 1, da Directiva 92/82.

Quanto às despesas

110 Por força do disposto no n.° 2 do artigo 69.° do Regulamento de Processo, a parte vencida deve ser condenada nas despesas se tal tiver sido requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação da República da Finlândia nas despesas e tendo esta sido vencida, há que condená-la nas despesas. Por força do disposto no n.° 4 do artigo 69.° deste regulamento, o Reino da Suécia que interveio em apoio dos pedidos da Comissão suportará as suas despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

decide:

1) **Ao manter em vigor as disposições legislativas e regulamentares relativas à utilização do gasóleo como combustível, tal como são aplicadas na prática, a República da Finlândia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 8.º, n.os 2 e 3, da Directiva 92/81/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais, e 5.º, n.º 1, da Directiva 92/82/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais.**

2) **A República da Finlândia é condenada nas despesas.**

3) **O Reino da Suécia suportará as suas despesas.**

Skouris Gulmann Puissochet

Macken Colneric

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 27 de Novembro de 2003.

O secretário O presidente

R. Grass V. Skouris