CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL NIAL FENNELLY

apresentadas em 16 de Março de 2000 *

1. Estes dois pedidos prejudiciais, que nos chegam da República Helénica, incidem na questão de saber se uma imposição grega cobrada na exportação de tabaco constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de exportação proibido pelo Tratado CE e, em caso de resposta afirmativa, se pode ser recusado, com base em enriquecimento sem causa, o reembolso das imposições indevidamente cobradas.

I — Matéria de facto e contexto jurídico

A — *Matéria de facto e despacho de reenvio*

2. A empresa Kapniki Michailidis AE, demandante na causa principal (a seguir «Kapniki») é comerciante de tabaco. No caso em apreço, recorreu para o Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Tribunal Administrativo de Primeira Instância de Tessalónica, a seguir «órgão jurisdicional nacional») de duas decisões administrativas que indeferiram os seus pedidos de reembolso de 336 068 769 GRD e 30 113 030 GRD, respectivamente, que correspondem a imposições pagas entre 1990 e 1994 (a seguir «período em causa»), com base no disposto no artigo 7.° da Lei helénica n.° 2348/1953 (a seguir «lei de 1953») — na sua nova redacção — relativa à exportação de tabaco, produzido na Grécia, para os Estados-Membros e países não membros [1]. A Kapniki sustenta que a imposição em litígio constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro dado que é cobrada à exportação na passagem na fronteira.

3. O órgão jurisdicional nacional submeteu ao Tribunal de Justiça as duas perguntas seguintes:

«1) A imposição proporcional ao valor das mercadorias cobrada por um Estado-Membro sobre mercadorias internas exportadas para outro Estado-Membro constitui um encargo fiscal com efeitos equivalentes a um imposto sobre a exportação, tendo em consideração que essa imposição, que incide sempre sobre uma categoria determinada de mercadorias internas, em função de critérios objectivos e no quadro de um sistema geral de tributação, não se aplica aos produtos internos que são lançados no mercado interno, nem sobre as mercadorias idênticas importadas nesse Estado-Membro e provenientes de outro Estado-Membro? A

* Língua original: inglês.

1 — *FEK* (Jornal Oficial da República Helénica) I, p. 75.

imposição proporcional acima referida sobre os tabacos exportados que é cobrada e atribuída como receita ao IKA, que é uma instituição de segurança social, a favor do 'Ramo das pensões de reforma dos trabalhadores do tabaco', pelo fim visado — isto é, o reforço económico dos recursos do referido ramo de segurança social — não contraria o direito comunitário, antes constituindo, de um ponto de vista mais geral, uma contribuição a favor de um organismo de segurança social para a realização dos objectivos de segurança social de uma determinada categoria de trabalhadores, que, por serem empregados em empresas como a da recorrente, têm direito a segurança social, de acordo com as disposições pertinentes da Constituição do Estado-Membro em causa, de qualquer modo, ainda que seja através de uma imposição como a ora em questão?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira parte da primeira questão, pergunta-se se um Estado-Membro é, em princípio, obrigado a devolver ao empresário as imposições pecuniárias sobre o valor das mercadorias exportadas que tenham sido consideradas cobradas em violação do direito comunitário, uma vez que se verifica que a pessoa que estava obrigada a pagar essas imposições as transmitiu de facto para outra pessoa, os compradores das mercadorias e que não se apurou, nem tal foi alegado pelo empresário em questão, que essa imposição provocou um aumento do preço das mercadorias e uma redução do volume das suas vendas que tenha tido como efeito um acréscimo de risco para esse operador?»

4. Embora o pedido prejudicial refira claramente que o processo principal respeita a exportações tanto para os Estados-Membros como para países terceiros, o órgão jurisdicional nacional limitou as suas questões ao comércio intracomunitário. Como não há informações complementares nem houve qualquer debate sobre as questões suscitadas pela aplicação da imposição às exportações para países não comunitários, proponho-me analisar a legalidade da imposição impugnada apenas na parte em que afecta as exportações para outros Estados-Membros.

B — *Quadro jurídico nacional*

5. A imposição impugnada no caso em apreço (a seguir «imposição em litígio») foi instituída pela lei de 1953, que altera, completa e revoga certas disposições relativas ao tratamento das folhas de tabaco e que integra o Tameio Asfalisseos Kapnergaton (Fundo de Seguro dos Trabalhadores do Tabaco, a seguir «TAK») no Idryma Koinonikon Asfalisseon (a seguir «IKA»), que é a instituição geral de segurança social na Grécia. O artigo 6.°, n.° 1, da lei de 1953 tem a seguinte redacção:

«Para garantir

a) o pagamento das pensões aos actuais reformados do TAK e aos que se reformarão em aplicação das disposi-

ções do presente diploma, bem como, em caso de morte destes, aos seus sucessores, e

b) o pagamento da indemnização aos empregados do TAK que não estejam, eventualmente, inscritos no IKA e que não tinham direito à pensão até à entrada em vigor da presente lei,

procede-se, nos termos da presente disposição, à abertura, no Banco Nacional da Grécia, de uma conta especial intitulada 'Conta especial a favor dos pensionistas do Fundo de Seguro dos Trabalhadores do Tabaco integrado no IKA'».

O artigo 6.°, n.° 2, alínea c), prevê que a conta especial será alimentada, *designadamente*, pelo «produto da imposição sobre o valor dos tabacos exportados referida no artigo seguinte».

6. Em consequência, o artigo 7.°, n.° 1, instituiu, inicialmente por três anos, uma «imposição especial» que onera «o valor dos tabacos exportados para fora do país» à taxa de «5% para os tabacos da colheita de 1952, e... de 3% para os tabacos das colheitas de 1953 e 1954...». Na sua nova redacção, o artigo 7.°, n.° 1, dispõe que a imposição em litígio é paga «pelos exportadores e... cobrada... pela instância aduaneira de exportação» que, por seu lado, deve depositar o respectivo montante «na conta especial...» [2]. Todavia, a sua aplicação foi alargada às colheitas posteriores a 1954, mas a taxas que, é certo, foram sendo progressivamente reduzidas até ao nível actual de 0,5% «para as colheitas a partir de 1959» [3]. É importante salientar que esta imposição se aplica apenas ao tabaco em rama.

7. Numa primeira análise, e na falta de outras informações, a lei de 1953 parece ser incompatível com as disposições do Tratado em vigor na altura dos factos que deram origem ao processo principal, ou seja, os artigos 9.° e 12.° do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 23.° CE e 25.° CE) e 16.° do Tratado CE (revogado pelo Tratado de Amesterdão). O artigo 9.°, n.° 1, do Tratado dispõe que a Comunidade «assenta numa união aduaneira» que implica, designadamente, a «proibição, entre os Estados-Membros, de direitos aduaneiros de importação e de exportação e de quaisquer encargos de efeito equivalente» [4].

2 — V. artigo 2.° do Decreto-Lei n.° 2519/1953; *FEK* I, p. 220.

3 — V. artigo 9.° do Decreto-Lei n.° 4104/1960; *FEK* I, p. 147. O artigo 11.°, n.° 4, deste decreto suprimiu a conta especial e transferiu os direitos e obrigações respectivos para o ramo pensão do IKA.

4 — Nos termos dos artigos 2.° e 30.° do Acto relativo às condições de adesão da República Helénica e às adaptações dos Tratados, anexo ao tratado de adesão, a República Helénica era obrigada a suprimir os direitos aduaneiros de exportação e os encargos de efeito equivalente entre ela própria e os outros Estados-Membros e a conformar-se com o artigo 95.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 90.° CE), a partir da data da adesão, em 1 de Janeiro de 1981 (JO 1979, L 291, p. 17).

II — Análise

8. A Kapniki, a IKA, a República Helénica e a Comissão apresentaram observações escritas e fizeram alegações orais.

A — *Natureza da imposição em litígio*

9. A República Helénica, apoiada pelo IKA, considera que a imposição em litígio é uma imposição interna abrangida pelo artigo 95.° e não pelos artigos 9.°, 12.° e 16.° do Tratado [5]. Mais especificamente, sustenta que, embora seja qualificada na lei de 1953 como imposição «na exportação», tem o objectivo, simplesmente, de incluir o tabaco destinado à exportação no âmbito de aplicação de um imposto único sobre o consumo aplicável também ao tabaco grego que permanece no mercado nacional. Todavia, nada no pedido prejudicial, nem na redacção da primeira questão, aponta para que, no entender do órgão jurisdicional nacional, a imposição em litígio constitua um elemento de um tal sistema geral de imposições.

10. Com a primeira questão, o órgão jurisdicional nacional pretende essencialmente saber se a imposição, apesar de incidir só nas exportações, pode escapar, devido ao objectivo social que está na origem da sua criação, à qualificação de encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de exportação.

11. Como o Tribunal de Justiça salientou em muitas ocasiões, em especial no seu primeiro acórdão Diamantarbeiders, referido pela Kapniki e pela Comissão, resulta «da natureza geral e absoluta da proibição de todo e qualquer direito aduaneiro aplicável às mercadorias que circulam entre os Estado-Membros que os direitos aduaneiros são proibidos independentemente de qualquer consideração do fim para o qual foram criados, bem como do destino das receitas que originam» [6]. A extensão da proibição dos direitos aduaneiros aos encargos de efeito equivalente destina-se a assegurar a sua eficácia, a fim de evitar «a imposição de qualquer encargo pecuniário com base numa passagem da fronteira de um Estado por mercadorias que circulam no interior da Comunidade» [7]. É por esta razão que o Tribunal de Justiça tem aplicado a definição extensiva, referida *supra*, do conceito de encargo de efeito equivalente, de forma constante, desde a sua formulação há mais de trinta anos [8]:

«... um encargo pecuniário, por mais reduzido que seja, imposto de forma unilateral, quaisquer que sejam a sua denominação e técnica, que incida sobre as mercadorias nacionais ou estrangeiras devido ao facto de atravessarem a fronteira, quando não é

5 — A República Helénica refere especialmente o acórdão de 9 de Novembro de 1983, Comissão/Dinamarca (158/82, Recueil, p. 3573, n.° 24).

6 — Acórdão de 1 de Julho de 1969 (2/69 e 3/69, Colect. 1969-1970, p. 63, n.° 13, a seguir «acórdão Diamantarbeiders I»).

7 — *Ibidem*, n.° 16.

8 — Acórdão Diamantarbeiders I, *loc. cit.* V. também, entre muitos outros, o acórdão de 21 de Março de 1991, Comissão/Itália (C-209/89, Colect., p. I-1575, n.° 7).

um direito aduaneiro propriamente dito, constitui um encargo de efeito equivalente... mesmo que não seja cobrado em benefício do Estado, que não exerça qualquer efeito discriminatório ou proteccionista e que o produto tributado não se encontre em concorrência com uma produção nacional.»

O facto de o presente processo dizer respeito a exportações não é relevante, dado não se ter feito qualquer distinção consoante o encargo afecte as importações ou as exportações [9].

12. É irrelevante, por si só, o facto de a imposição em litígio se destinar ao financiamento de prestações de segurança social dos trabalhadores do sector do tabaco. Os objectivos nacionais de natureza social, ainda que assentes em disposições constitucionais (como está implícito na primeira pergunta), não podem ser financiados pelos Estado-Membros através de imposições incompatíveis com o direito comunitário. Com efeito, mesmo quando o «direito comunitário não prejudica a competência dos Estados-Membros para organizarem os seus sistemas de segurança social», esses Estados «porém... no exercício das suas competências... devem respeitar o direito comunitário» [10]. Assim, condições impostas por disposições nacionais em matéria de segurança social podem ser incompatíveis com as regras da livre circulação de mercadorias se forem discriminatórias consoante a origem dos produtos fornecidos [11] ou se recusarem a um beneficiário o reembolso de compras efectuadas noutro Estado-Membro [12].

13. Passo agora a analisar a alegação de que, no entanto, o encargo na exportação constitui uma simples vertente acessória de um verdadeiro sistema não discriminatório de imposições internas. Além da legislação nacional já referida (n.os 5 e 6), o órgão jurisdicional nacional menciona unicamente o facto de, segundo o artigo 59.°, n.° 4, da Lei n.° 2084/1992 (a seguir «lei de 1992»), os recursos atribuídos ao IKA terem diversas origens, que incluem designadamente as «taxas e imposições» sobre o tabaco exportado, sobre o tabaco consumido e a «imposição sobre as superfícies plantadas com tabaco»; porém só especifica as disposições fiscais aplicáveis em relação à primeira contribuição [13].

14. Convém, naturalmente, ter presente que incumbe, em última análise, ao órgão jurisdicional nacional interpretar as disposições pertinentes do direito helénico. Nas respostas às questões submetidas, o Tribunal pode fornecer-lhe orientações sobre a forma adequada de apreciar o argumento de que a imposição em litígio faz parte integrante de um sistema geral de imposições internas.

9 — V. acórdãos de 23 de Janeiro de 1975, Van der Hulst (51/74, Colect., p. 33, n.os 13 e 14); de 10 de Março de 1981, Irish Creamery Milk Suppliers Association e o. (36/80 e 71/80, Recueil, p. 735, n.° 23), e de 2 de Maio de 1990, Bakker Hillegom (C-111/89, Colect., p. I-1735, n.os 9 e 10).

10 — Acórdão de 28 de Abril de 1998, Decker (C-120/95, Colect., p. I-1831, n.os 21 e 23).

11 — Acórdão de 7 de Fevereiro de 1984, Duphar e o. (238/82, Recueil, p. 523, n.° 21).

12 — Acórdão Decker, *loc. cit.*, n.° 46.

13 — *FEK* I, p. 165.

15. A República Helénica alega que a diferença entre os encargos pecuniários que devem ser considerados como encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros e os que devem considerar-se como imposições internas, abrangidos pelo artigo 95.°, é particularmente ténue. Não concordo.

16. No acórdão Diamantarbeiders I, o Tribunal reconheceu, naturalmente, que «o conceito de encargo de efeito equivalente não abrange as imposições que incidem da mesma maneira, no interior do Estado, sobre os produtos nacionais similares ou comparáveis, ou que, na ausência de tais produtos, se incluam no âmbito de uma imposição interna geral, ou que tenham por objectivo compensar, nos limites previstos pelo Tratado, essas imposições internas» [14]. A razão de ser da distinção é clara. Como o advogado-geral Gand explicou nas conclusões que apresentou neste processo, «os encargos de efeito equivalente e as imposições internas constituem domínios diferentes e não se encontram submetidos ao mesmo regime», pois os primeiros «[são ilegítimos] devido unicamente ao facto de constituir[em] um entrave às trocas comerciais, enquanto que a[s] imposiç[ões] interna[s] apenas [são] ilegítima[s] se onerar[em] mais fortemente os produtos importados em comparação com os produtos nacionais» [15]. Por conseguinte, os Estados-Membros têm liberdade para determinar o nível das imposições internas, mas não podem utilizá-la a criar obstáculos ao comércio. A distinção de princípio entre encargos de efeito equivalente e imposições internas resulta claramente da jurisprudência.

17. No seu acórdão Denkavit Loire, o Tribunal foi chamado a apreciar se um encargo cobrado na importação de carne de suíno podia escapar à qualificação de encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro por ter a finalidade de compensar uma imposição interna sobre o abate de suínos [16]. Declarou que «... para integrar um sistema geral de imposições internas, o encargo a que está sujeito um produto importado deve incidir num produto interno e num produto importado idêntico *com a mesma imposição no mesmo estádio de comercialização,* e que o *facto gerador da imposição* deve, também ele, *ser idêntico* para os dois produtos» [17]. Não basta, portanto, que «a imposição que atinge o produto exportado tenha por finalidade compensar um encargo que incide no produto interno similar — ou que tenha incidido neste produto ou num produto de que este deriva — num estádio de produção ou de comercialização anterior àquele em que é tributado o produto importado», porque «retirar a uma imposição cobrada na fronteira a qualificação de encargo de efeito equivalente, quando ela não incide no produto nacional similar ou o tributa em estádios de comercialização diferentes, ou ainda, com base num facto gerador diferente, por esta imposição se destinar a compensar um encargo fiscal interno que afecta o mesmo produto... privaria do seu conteúdo e do seu alcance a proibição dos encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros» [18]. Por conseguinte, considera-se que um encargo como a imposição em

14 — Colect. 1969-1970, p. 68.

15 — *Ibidem*, p. 80.

16 — Acórdão de 31 de Maio de 1979 (132/78, Recueil, p. 1923).

17 — *Ibidem*, n.° 8 (sublinhado nosso).

18 — N.° 8.

litígio, que é cobrado na fronteira, constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, a menos que o encargo suposto comparável cobrado sobre os produtos nacionais seja aplicado à mesma taxa, no mesmo estádio de comercialização e com fundamento num facto gerador idêntico.

18. É interessante observar o paralelismo entre o acórdão Denkavit Loire e o posterior acórdão Comissão/França, em que o Tribunal de Justiça julgou improcedente uma acção por incumprimento intentada pela Comissão com a finalidade de declarar que uma imposição sobre a utilização da «reprografia», na medida em que era aplicada a aparelhos importados, constituía um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro [19]. A imposição em questão aplicava-se a «oito tipos diferentes de aparelhos», incluindo «todos os tipos de aparelhos de reprografia destinados a reproduzir textos escritos» e era semelhante a uma imposição aplicada à edição de livros pela mesma lei nacional [20]. Embora o Tribunal de Justiça tenha, aparentemente, considerado insignificante a produção nacional francesa dos aparelhos controvertidos, considerou, no entanto, que «a especificidade da taxa controvertida leva a admitir que ela faz parte integrante desse regime geral de imposições internas» [21]. No seu acórdão Co-Frutta [22], o Tribunal de Justiça considerou que um imposto de consumo cobrado na importação de bananas não constituía um encargo de efeito equivalente a um ireito aduaneiro, apesar da reduzida produção nacional aparentemente não tributada (na Sicília) [23], pois este imposto fazia parte integrante «de um sistema geral de imposições internas» e constituía um dos «dezanove impostos sobre o consumo... regulados por normas fiscais comuns e [que] oneram categorias de produtos segundo um critério objectivo, independentemente da origem do produto em causa, ou seja, a inclusão do produto numa determinada categoria de mercadorias» [24]. O Tribunal de Justiça também referiu claramente que a origem dos produtos tributados «não parece ter influência nem sobre a taxa, nem sobre a matéria colectável, nem sobre as modalidades da cobrança» e que o produto destes impostos não tem um destino «especial; [antes] constitui uma receita fiscal idêntica às outras...» [25].

19. O conceito de «sistema geral de imposições internas» é de interpretação estrita. No acórdão Comissão/Dinamarca, o Tribunal não acolheu os argumentos do Reino da Dinamarca, segundo os quais o amendoim e a noz do Brasil constituíam um grupo específico de produtos a que a imposição controvertida na importação se aplicava sistematicamente com base em critérios objectivos (o muito sério perigo para a saúde que podia resultar de uma eventual contaminação) [26]. Considerou que «um número tão restrito de produtos» não podia ser incluído «no conceito de 'categorias completas de produtos'... conceito este

19 — Acórdão de 3 de Fevereiro de 1981 (90/79, Recueil, p. 283).

20 — V. conclusões do advogado-geral Warner (Recueil 1981, p. 303, p. 315).

21 — N.º 16.

22 — Acórdão de 7 de Maio de 1987 (193/85, Colect., p. 2085).

23 — V. n.ºs 17 e 23 das conclusões do advogado-geral C. O. Lenz, que observou que a República Italiana não tinha respondido satisfatoriamente à questão de saber se a mesma imposição também incidia na produção nacional de bananas.

24 — N.ºs 11 e 12.

25 — N.º 12.

26 — Acórdão já referido na nota 5.

que abrange produtos muito mais numerosos determinados por critérios gerais e objectivos» [27].

20. Mais recentemente, no seu acórdão CRT France International, o Tribunal considerou que um imposto fixo sobre o fornecimento de postos emissores-receptores que funcionam em canais banalizados, também designados postos CB, que, pela legislação francesa, efectivamente só era cobrado na importação constituía um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro e não uma imposição interna, na acepção do artigo 95.° do Tratado [28]. Com efeito, embora, em França, seja tributada a maior parte dos outros aparelhos que utilizam ondas hertzianas, as formas de tributação dos postos CB eram diferentes; ao contrário dos outros aparelhos, em que o imposto era suportado pelos utilizadores, neste caso ele incidia no fornecimento de postos CB. Este processo é claramente ilustrativo de que deve existir uniformidade nas formas de aplicação das imposições alegadamente comparáveis.

21. No entanto, a República Helénica sustenta, nas suas observações escritas, que a imposição em litígio constitui simplesmente um elemento de um sistema geral e não discriminatório de tributação que tem a finalidade de financiar prestações de segurança social dos trabalhadores do tabaco. Alega que os outros elementos do sistema incluem um imposto (único) de consumo de 16% sobre o preço de venda do tabaco e uma imposição sobre as superfícies plantadas com tabaco. Citando o artigo 6.° da lei de 1953, a República Helénica afirma que o imposto único de consumo já estava previsto no artigo 2.°, n.° 4, alínea b), da Lei n.° 3460/28 [29]. Devido à ausência de informações no despacho de reenvio sobre este «imposto (único) de consumo» e ao facto de o artigo 59.°, n.° 4, alínea f), da lei de 1992, citado pelo órgão jurisdicional nacional, referir «uma imposição sobre a taxa aplicável às superfícies plantadas com tabaco», o Tribunal formulou algumas perguntas, por escrito, à República Helénica.

22. Antes de apreciar as informações dadas na resposta a essas perguntas, gostava de formular duas observações prévias. Em primeiro lugar, a imposição em litígio é constituída por uma imposição única aplicada à exportação de tabaco em rama. Em segundo lugar, é preciso ter presente a diferença entre uma imposição aplicada a actos específicos relativos a um produto e disposições legais relativas à afectação do produto de uma imposição.

23. Na resposta, a República Helénica apresentou ao Tribunal elementos de informação pormenorizados relativos especificamente às importações referidas nas alíneas e) e f) do artigo 59.°, n.° 4, da lei de 1992, ou seja, o «imposto de consumo sobre os tabacos» e «a imposição aplicável às superfícies plantadas com tabaco»; não fez, porém, uma citação oficial, nem transmitiu o texto integral da Lei n.° 3460/28.

27 — *Ibidem*, n.° 24. V. também o ponto IV das conclusões do advogado-geral Mancini.

28 — Acórdão de 22 de Abril de 1999 (C-109/98, Colect., p. I-2237). O imposto era cobrado na importação e era pacífico não existir produção francesa de postos CB; v. n.° 19 das conclusões do advogado-geral G. Cosmas.

29 — A República Helénica, nas suas observações escritas, refere por lapso a Lei n.° 3466/28.

24. Apesar das informações prestadas por diversos organismos governamentais da República Helénica, no final da audiência continuava a não estar esclarecido se, durante o período em causa, existiu na Grécia alguma imposição sobre o tabaco, diferente da imposição em litígio. Uma carta do Ministério das Finanças (anexo B da resposta às questões do Tribunal) refere que, durante o período em causa, além da imposição em litígio, não incidiu qualquer forma de imposição sobre o tabaco em rama ou transformado, para além dos impostos especiais de consumo e o IVA que incidem sobre o consumo dos tabacos transformados.

25. Lamento ter de afirmar que o Tribunal também recebeu outras informações contraditórias ou, pelo menos, susceptíveis de lançar a confusão. A maior confusão é quanto ao antigo imposto aplicado às superfícies plantadas com tabaco, com as suas sucessivas alterações. Como só o órgão jurisdicional nacional está em condições de determinar a situação concreta no direito grego, no que se refere à existência desse imposto, só resumidamente vou referir as principais informações fornecidas.

26. Parece que, segundo a Lei n.º 3460/28, em determinada altura foi aplicado um imposto às terras cultivadas, antes de se transformar numa imposição de 4% cobrada pelo Estado, em benefício do Fundo de Seguro dos Trabalhadores do Tabaco, sobre o valor (após a dedução de 20% destinada às comunas e municípios) do imposto único de 16% aplicado ao preço de venda do tabaco. A natureza e a base de incidência exacta desta «imposição» nunca foram identificadas. Efectivamente, não me parece que tenha funcionado de forma independente, como imposto, durante o período em causa. Resulta das informações facultadas pela República Helénica que, através do artigo 1.º, n.ºs 10 e 12, da Lei n.º 3921/58, a imposição em questão foi integrada no imposto de consumo de taxa fixa que incide sobre os cigarros e outros produtos do tabaco.

27. No que se refere à «*imposição* sobre os tabacos consumidos» (sublinhado meu) referida no artigo 59.º, n.º 4, alínea e), da lei de 1992, as informações facultadas pelo referido documento do IKA indicam que ela se rege por três disposições [30]. Aparentemente, estas disposições previam, de facto, a atribuição de uma quantia fixa (12 780 000 GRD) cobrada sobre o valor do imposto geral de consumo aplicado no estádio da venda a retalho do tabaco. Também parece que o antigo imposto sobre as superfícies cultivadas com tabaco foi integrado nessa «imposição». Este último não constitui em si próprio, todavia, um imposto na acepção jurídica geralmente aceite, antes deve qualificar-se como modo de afectação do produto de um imposto.

28. Caso as observações anteriores constituam um descrição exacta da fiscalidade dos produtos do tabaco na Grécia, é claro que, no período em causa, não existia nesse país imposição alguma comparável à imposição em litígio. Esta última incidia sobre o

30 — Decretos-Leis n.ºs 441/47 (*FEK* I, p. 170; este diploma introduz um nova disposição na Lei n.º 5967/1933) e 4373/64, em conjugação com a Decisão n.º K.2376/65 do ministro das Finanças.

tabaco exportado. Como o seu facto gerador é constituído pela exportação e não pela venda a retalho, é difícil imaginar alguma semelhança entre esta imposição e um imposto (único) sobre o consumo de cigarros e outros produtos do tabaco. De resto, a cobrança de 4% sobre 16% do preço do tabaco não parece, como já fiz notar, constituir um imposto, mas sim, pelo contrário, um modo de afectação do produto do imposto geral sobre o consumo dos cigarros.

29. Segundo o documento enviado ao Tribunal pelo ministro das Finanças grego e que também está anexo às respostas do Governo helénico às perguntas do Tribunal (anexo B), sobre o consumo de tabaco transformado incide o imposto especial de consumo que é cobrado, além do IVA, sobre o preço de venda a retalho, em conformidade com a legislação comunitária que harmoniza certos aspectos dos impostos especiais de consumo [31]. Entre 1990 e 1995, foi cobrado com taxas que subiram progressivamente de 44,53% para 57,5%. Trata-se, obviamente, de imposições, mas não são comparáveis à imposição em litígio.

30. Continua, apesar de tudo, a dúvida sobre se existe uma imposição de 2% sobre o preço do tabaco vendido pelos produtores aos comerciantes e às empresas de transformação. A Organização Nacional do Tabaco entra aparentemente em contradição, neste ponto, com as indicações do ministro das Finanças dado que, segundo informações que aquela facultou (anexo C da resposta às perguntas), esta imposição existia efectivamente e tinha sido calculada, até 1994, sobre o preço global de venda do tabaco em rama, incluindo o prémio comunitário. Todavia, esta última foi retirada recentemente da base de cálculo. A existência desta imposição foi reconhecida, durante a audiência, pelo advogado da Kapniki [32]. Todavia, esta sustentou que a imposição é aplicável a todo e qualquer tabaco em rama — independentemente do seu destino — colocado em circulação na Grécia, incluindo o destinado à exportação, o qual, assim, é duplamente tributado.

31. O Tribunal não tem informações suficientes para comparar esta imposição com a imposição em litígio. Não houve, da parte do IKA ou da República Helénica, referência a esta imposição nas suas observações. Esta imposição deve ser considerada comparável à imposição em litígio, pelo menos num ponto, se o órgão jurisdicional nacional entender que ela incide sobre o tabaco em rama, cultivado na Grécia, destinado quer ao mercado interno quer à exportação. Todavia, a imposição em litígio ainda mais claramente se revelará como uma imposição à exportação e, como tal, ilícita.

32. Para os argumentos da República Helénica serem acolhidos, deverá o órgão jurisdicional nacional, em última análise, estar convencido de que as imposições em

31 — V., em especial, 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).

32 — O artigo 10.° do Decreto-Lei n.° 3758/1975 (*FEK* I, p. 184) é referido, juntamente com várias outras leis anteriores, como a base jurídica da aplicação desta imposição. O agente da Comissão, que a qualificou como «imposto sobre a cultura», tinha a impressão de que havia sido suprimida e de que na lei de 1992 só tinha subsistido a sua designação.

causa são exactamente comparáveis. A este respeito, vários aspectos devem ser tomados em consideração. Nas respostas às perguntas formuladas na audiência, as partes reconheceram que a imposição em litígio só se aplica à exportação de tabaco em rama. Todos concordaram que a imposição sobre as superfícies cultivadas com tabaco foi abolida. Manifestamente, o imposto sobre o consumo, referido pelo Ministério das Finanças helénico, aplica-se, na Grécia, à venda a retalho de tabaco transformado e, assim, não pode ser comparável a uma imposição aplicada aos tabacos exportados em rama.

33. Por conseguinte, parece-me evidente que uma imposição como a imposição em litígio constitui efectivamente um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro na exportação sendo, como tal, incompatível com o Tratado.

B — *Alcance da obrigação de reembolso*

34. A posição que adoptei a propósito da natureza da imposição em litígio leva a que seja necessário apreciar a segunda questão prejudicial. Segundo os seus termos, o órgão jurisdicional nacional pretende saber, por um lado, se o direito comunitário permite a um Estado-Membro recusar o reembolso de imposições ilegalmente cobradas quando se provar que esse reembolso provoca enriquecimento sem causa e, por outro, a quem cabe provar a existência desse enriquecimento.

35. Nos autos não há indicação de que essa regra contrária ao enriquecimento sem causa se aplique a um pedido de reembolso de imposições, baseado exclusivamente na legislação nacional. Além disso, a República Helénica reconhece justamente, nas suas observações, que um Estado-Membro é, em princípio, obrigado a reembolsar imposições cobradas em violação do direito comunitário e que, embora seja competente para determinar os órgãos jurisdicionais que devem apreciar esses pedidos e as regras processuais aplicáveis, esse direito de acção e as regras processuais para o exercer não podem ser discriminatórias e devem ser tão eficazes como as normas que regulam acções semelhantes baseadas exclusivamente no direito interno [33]. Incumbe ao órgão jurisdicional nacional determinar se um pedido de reembolso baseado exclusivamente no direito nacional está subordinado a uma condição semelhante de não repercussão do encargo financeiro. Se essa condição não estiver preenchida, o argumento do enriquecimento sem causa invocado pelo IKA contra o pedido de reembolso no processo na causa principal não pode ter sucesso [34].

36. A verdadeira questão que se coloca no caso em apreço, a propósito do reembolso, é a da prova. No despacho de reenvio nunca se refere que o órgão jurisdicional tenha comprovado que a Kapniki repercutiu o encargo constituído pela imposição

33 — V., designadamente, os acórdãos de 9 de Novembro de 1983, San Giorgio (199/82, Recueil, p. 3595); de 14 de Janeiro de 1997, Comateb e o. (C-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, a seguir «acórdão Comateb»), e de 9 de Fevereiro de 1999, Dilexport (C-343/96, Colect., p. I-579).

34 — Na audiência, a Kapniki salientou de forma vigorosa que tanto a legislação grega como a jurisprudência do Symvoulio tis Epikrateias impedem que se utilize o fundamento do enriquecimento sem causa para julgar improcedente um pedido de reembolso de imposições cobradas ilegalmente.

em litígio. Este órgão jurisdicional salienta, na sua segunda questão, que a Kapniki nunca alegou que a repercussão do imposto tenha provocado diminuição do volume de vendas. O IKA afirma, nas observações apresentadas ao Tribunal, que, como a Kapniki não alegou no processo principal que a repercussão do encargo tinha provocado aumento dos preços e diminuição das vendas, qualquer reembolso tem incontestavelmente como consequência o enriquecimento sem causa, se se provar que a imposição foi efectivamente repercutida. Por seu lado, a República Helénica parece considerar que o órgão jurisdicional nacional deu como provado que a Kapniki repercutiu a imposição, embora, na audiência, tenha afirmado que o órgão jurisdicional nacional tinha simplesmente presumido essa repercussão, baseado em documentos comerciais que lhe tinham sido apresentados.

37. Concordo com a Kapniki e com a Comissão em que deve interpretar-se estritamente qualquer excepção ao direito a obter o reembolso que, à primeira vista, o contribuinte tem. Como o despacho de reenvio não afirma claramente que houve repercussão, esta não pode presumir-se. Os critérios que os órgãos jurisdicionais nacionais devem tomar em consideração para determinar se uma imposição ilegal foi repercutida estão bem definidos.

38. Após o acórdão Just, é sabido que, se respeitadas as condições de não discriminação e de eficácia, «a ordem jurídica comunitária não impõe o reembolso de imposições indevidamente cobradas em condições que provoquem um enriquecimento sem causa dos contribuintes» [35]. Alguns anos depois, o Tribunal confirmou o acórdão Just no seu acórdão San Giorgio, ao declarar que «não se podem, assim, considerar contrárias ao direito comunitário, no seu princípio, disposições legislativas nacionais que excluem o reembolso de impostos, direitos e taxas cobradas em violação do direito comunitário quando se prove que os particulares obrigados a pagar esses direitos os repercutiram efectivamente em terceiros» [36]. O Tribunal confirmou recentemente, no seu acórdão Comateb, que só pode ser reconhecido um verdadeiro risco de enriquecimento sem causa se o encargo em questão tiver sido integralmente repercutido pelo contribuinte [37]. O Tribunal acrescentou que, «mesmo na hipótese de se provar que o imposto foi repercutido, na íntegra ou parcialmente, sobre o comprador, a restituição ao operador do montante dessa forma repercutido não implica necessariamente enriquecimento sem causa por parte deste», dado que o aumento do preço dos produtos provocado pelo encargo em causa pode, por exemplo, ter originado a diminuição das vendas [38].

39. Além disso, o direito comunitário também não permite presunções ou regras de prova que tenham por objectivo fazer recair sobre o contribuinte o ónus de provar que as imposições indevidamente pagas não foram repercutidas em terceiros. A este respeito, basta-me recordar o recente acórdão Diexport em que o Tribunal declarou que «são incompatíveis com o direito

35 — Acórdão de 27 de Fevereiro de 1980 (68/79, Colect, p. 501, n.° 26).

36 — Acórdão já referido na nota 33, n.° 13.

37 — V., em especial, os n.os 27 e 28 do acórdão referido na nota 33.

38 — N.° 29.

comunitário todas as modalidades de prova cujo efeito seja tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil a obtenção do reembolso da imposição cobrada em violação do direito comunitário» e que esse é o caso, designadamente, «das presunções ou regras de prova que têm como objectivo fazer recair sobre o contribuinte o ónus de provar que as imposições indevidamente pagas não foram repercutidas sobre terceiros, ou as limitações especiais no que respeita à forma das provas a produzir, tais como a exclusão de qualquer modo de prova que não seja a prova documental» [39]. O Tribunal explicou como devem ser avaliadas as presunções processuais do direito nacional [40]:

«Se, como considera o órgão jurisdicional nacional, existe uma presunção de repercussão sobre terceiros dos direitos e imposições ilegalmente reclamados ou indevidamente cobrados, e se se impuser ao requerente o ónus de ilidir esta presunção para obter o reembolso da imposição, deve considerar-se que as disposições em questão são contrárias ao direito comunitário.

Se, pelo contrário... competir à administração demonstrar, por todos os meios de prova geralmente admitidos pelo direito nacional, que a imposição foi repercutida sobre outras pessoas, deverá considerar-se que as disposições em questão não são contrárias ao direito comunitário.»

39 — *Loc. cit.*, nota 33, n.º 48.

40 — *Ibidem*, n.ºs 52 e 53.

40. No presente processo, a Kapniki alega que a prova de ter efectivamente procedido à repercussão do encargo deve basear-se nos documentos contratuais celebrados com os compradores do tabaco em causa e não na documentação que teve de apresentar às autoridades fiscais ao pagar a imposição em litígio. Todavia, dado que saber se uma imposição foi efectivamente repercutida constitui matéria de facto, cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar quais as provas documentais que podem ser apresentadas para provar essa repercussão. A aplicação das regras nacionais em matéria de prova continua, naturalmente, subordinada ao princípio comunitário de nível superior, segundo o qual o contribuinte deve sempre poder continuar a invocar os direitos que lhe são conferidos pelo direito comunitário. Em meu entender, o princípio fundamental de direito comunitário, que exige protecção eficaz dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária, requer que, longe de se basear em meras presunções, a prova, documental ou outra, invocada pela administração fiscal para se opor ao reembolso seja probatória e concludente [41]. Daqui decorre que, se uma administração pretender produzir a prova que lhe incumbe por remessa a documentos oficiais apresentados pelo contribuinte, na forma adequada, no momento do pagamento da imposição em litígio, esse contribuinte deve poder apresentar documentos comerciais ou outros para demonstrar que, apesar das declarações em contrário

41 — V., a este respeito, o n.º 50 das conclusões do advogado-geral Jacobs no processo Dounias (acórdão de 3 de Fevereiro de 2000, C-228/98, Colect., p. I-577), em que considerou que a legislação nacional que restrinja a possibilidade de utilizar a audição de testemunhas podia, caso esses testemunhos tivessem importância crucial para os argumentos do demandante, tornar impossível o exercício dos direitos que lhe são conferidos pela ordem jurídica comunitária. O Tribunal aderiu a este ponto de vista, mas, no seu acórdão, considerou que a legislação em causa só seria incompatível com o direito comunitário se o recorrente não pudesse beneficiar das excepções e se as provas documentais não lhe permitissem provar os seus direitos (v. n.ºs 71 e 72 do acórdão).

contidas nesses documentos oficiais, o encargo não foi, na realidade, repercutido ou, pelo menos, não o foi integralmente.

41. Por conseguinte, um Estado-Membro é obrigado a reembolsar as imposições cobradas em violação do direito comunitário, salvo se a administração fiscal provar cabalmente ao órgão jurisdicional a que seja submetido o pedido de reembolso que o contribuinte repercutiu efectivamente os encargos em terceiros e, por isso, não sofreu prejuízos ou quebras financeiras significativas, quer sob a forma de diminuição das vendas quer de redução dos lucros.

C — *Efeitos do acórdão no tempo*

42. Na audiência, o IKA solicitou, pela primeira vez, que o Tribunal, caso considere que uma imposição, como a que está em litígio, é incompatível com o direito comunitário, limite *ex nunc* o efeito do acórdão. Este pedido baseou-se nas consequências financeiras gravosas para a estabilidade financeira do IKA, se este tiver que reembolsar as quantias cobradas. Não foram apresentados ao Tribunal quaisquer pormenores dessas dificuldades financeiras. Além disso, a Kapniki opôs-se vigorosamente a qualquer redução dessa natureza.

43. As interpretações do direito comunitário formuladas pelo Tribunal aplicam-se *ex tunc*. Só a título excepcional o Tribunal pode, em aplicação do princípio geral da segurança jurídica inerente à ordem jurídica comunitária, ser levado a «limitar a possibilidade que qualquer interessado tem de invocar a disposição assim interpretada pondo, deste modo, em causa relações jurídicas estabelecidas de boa-fé» [42]. Tal limitação «não pode ser admitida... senão no próprio acórdão que decide sobre a interpretação solicitada». Embora as consequências práticas do seu acórdão devam «ser pesadas cuidadosamente», o Tribunal não permitirá, todavia, chegar ao ponto de inflectir a objectividade do direito nem comprometer a sua aplicação futura «em virtude das repercussões que uma decisão judicial possa acarretar para o passado».

44. De cada vez que aplicou esta excepção, o Tribunal teve em consideração a questão de saber se já tinha interpretado a disposição de direito comunitário pertinente e se a Comissão tinha podido contribuir para a incerteza criada no que se refere à sua interpretação [43]. Nenhum facto desta natureza é aplicável no caso em apreço. A jurisprudência do Tribunal que define o alcance da proibição dos encargos de efeito equivalente a um direito aduaneiro está bem assente desde o final dos anos sessenta e é plenamente aplicável à República Helénica desde a sua adesão. Pretender limitar

42 — V. os acórdãos de 2 de Fevereiro de 1988, Blaizot e o. (24/86, Colect., p. 379, a seguir «acórdão Blaizot», n.os 28 e 30); de 16 de Julho de 1992, Legros e o. (C-163/90, Colect., p. I-4625, a seguir «acórdão Legros», n.º 60), e de 9 de Março de 2000, EKW e Wein & Co. (C-437/97, Colect., p. I-1157, a seguir «acórdão Krankenhausverein», n.º 57).

43 — V. os acórdãos Blaizot, n.os 29 e 33; Legros, n.os 31 e 32, e Krankenhausverein, n.º 58.

na Grécia os efeitos *ratione temporis* dos artigos 9.°, 12.° e 16.° do Tratado no que respeita à imposição em litígio equivaleria a estender demasiado, em meu entender sem justificação, uma faculdade que penso que o Tribunal deve continuar a utilizar de forma absolutamente excepcional. Em todo o caso, cabe ao Tesouro público grego compensar qualquer quebra financeira sofrida pelas instituições de segurança social tais como o IKA, devido a um acórdão que considere incompatível com o direito comunitário uma imposição como a que está em litígio.

III — Conclusão

45. Tendo em conta o exposto anteriormente, sugiro que o Tribunal responda da seguinte forma às questões submetidas pelo órgão jurisdicional nacional:

«1) A imposição cobrada por um Estado-Membro na exportação de tabaco em rama para outros Estados-Membros constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de exportação, como tal incompatível com os artigos 9.° e 12.° do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 23.° CE e 25.° CE) e 16.° do mesmo Tratado (revogado pelo Tratado de Amesterdão), salvo se for aplicada segundo critérios objectivos e no quadro de um sistema geral de imposições para compensar um encargo nacional comparável, que onere o tabaco em rama e seja aplicado no mesmo estádio de comercialização, com a mesma matéria colectável, à mesma taxa e com base no mesmo facto gerador das imposições sobre as exportações. O facto de o produto de uma imposição sobre as exportações ser afectado ao

financiamento da segurança social dos trabalhadores do sector em causa não pode alterar a sua qualificação como encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de exportação.

2) Um contribuinte obrigado a pagar um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro sobre as exportações só verá a sua acção de restituição considerada improcedente se a administração fiscal estiver em condições de provar que ele repercutiu integralmente a imposição em terceiros e, por isso, não sofreu qualquer prejuízo ou quebra financeira significativa, quer sob a forma de diminuição das vendas, quer sob a forma de redução dos lucros.»