ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

9 de Março de 2000 *

No processo C-437/97,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), pelo Verwaltungsgerichtshof (Áustria), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Evangelischer Krankenhausverein Wien

e

Abgabenberufungskommission Wien,

e entre

Wein & Co. HandelsgesmbH, anteriormente Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH,

e

Oberösterreichische Landesregierung,

* Língua do processo: alemão.

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 33.° da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), do artigo 3.° da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L 76, p. 1), e do artigo 92.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 87.° CE),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

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

advogado-geral: A. Saggio,

secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Evangelischer Krankenhausverein Wien, por B. Kramer, advogado em Viena,

— em representação da Abgabenberufungskommission Wien, por K. Pauer, Magistratrat na Abgabenberufungskommission Magistratsdirektion — Verfassungs- und Rechtsmittelbüro, J. Ponzer, Bereichsdirektor na mesma comissão,

— em representação da Wein & Co. HandelsgesmbH, anteriormente Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH, por T. Jordis, advogado em Viena,

— em representação do Governo austríaco, por W. Okresek, Sektionschef na Chancelaria, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Viktor Kreuschitz, consultor jurídico, e E. Traversa, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Evangelischer Krankenhausverein Wien, representada por B. Kramer, da Abgabenberufungskommission Wien, representada por K. Kamhuber, Senatsrat na Abgabenberufungskommission Magistratsdirektion — Verfassungs- und Rechtsmittelbüro, da Wein & Co. HandelsgesmbH, anteriormente Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH, representada por T. Jordis, do Governo austríaco, representado por W. Okresek e E. Zach, Ministerialrätin no Ministério das Finanças, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por V. Kreuschitz e E. Traversa, na audiência de 6 de Maio de 1999,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 1 de Julho de 1999,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 18 de Dezembro de 1997, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 24 de Dezembro seguinte, o Verwaltungsgerichtshof submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), três questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 33.° da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»), do artigo 3.° da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L 76, p. 1, a seguir «directiva relativa aos impostos especiais de consumo»), e do artigo 92.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 87.° CE).

2 Estas questões foram suscitadas no litígio que opõe, por um lado, a Evangelischer Krankenhausverein Wien (a seguir «EKW») à Abgabenberufungskommission Wien (autoridade de Viena competente para decidir em última instância os litígios em matéria de cobrança de impostos) e, por outro, a Wein & Co. HandelsgesmbH, anteriormente Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH (a seguir «Wein & Co.»), ao Oberösterreichische Landesregierung (Governo do *Land* da Alta Áustria), a propósito da obrigação de a EKW e a Wein & Co. pagarem o imposto sobre as bebidas e os gelados («Getränkesteuer», a seguir «imposto sobre as bebidas»).

Enquadramento jurídico nacional

3 Em conformidade com o artigo 3.° da Finanz-Verfassungsgesetz de 1948 (lei constitucional em matéria financeira, *BGBl.* n.° 45/1948, alterada pela lei constitucional federal, *BGBl.* n.° 201/1996), a repartição da competência fiscal e do produto dos impostos rege-se por lei federal.

4 A lei federal aplicável no momento da cobrança do imposto sobre as bebidas a que se referem os processos principais era a Finanzausgleichsgesetz de 1993 (lei de perequação financeira, a seguir «FAG», *BGBl.* n.° 30/1993, na versão que lhe foi dada pela lei federal publicada no *BGBl.* n.° 853/1995). Nos termos do artigo 14.°, n.os 1, ponto 8 e 2, da FAG, constituem receitas dos municípios:

«as imposições cobradas sobre o fornecimento a título oneroso de gelados, incluindo os frutos transformados que os mesmos contêm ou os frutos que os acompanham, e de bebidas, incluindo, em ambos os casos, os acondicionamentos e os acompanhamentos vendidos com estes produtos, na medida em que o fornecimento não se efectue para efeitos de revenda no âmbito de uma actividade permanente. São excluídas da imposição as entregas de 'vinho' na acepção do artigo 10.°, n.° 3, ponto 1, da Umsatzsteuergesetz ([lei de 1994 relativa ao imposto sobre o volume de negócios], *BGBl.* n.° 663), se o poder de disposição do bem em questão se situar no próprio local da produção e se não houver qualquer transporte e qualquer expedição, bem como as entregas de leite».

5 Convém precisar que as entregas de vinho na acepção do artigo 10.°, n.° 3, ponto 1, da Umsatzsteuergesetz de 1994 (a seguir «UStG») correspondem à venda de vinho de uvas frescas produzido no interior do país numa exploração agrícola, relativamente à qual o artigo 10.°, n.° 3, ponto 1, da UStG prevê a aplicação de um imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») de 12%,

que é uma taxa reduzida relativamente à que incide sobre as vendas normais, que se eleva a 20%. Nos termos do artigo 14.°, n.° 1, ponto 8, da FAG, a venda directa deste vinho está isenta do imposto sobre as bebidas.

6 Nos termos do artigo 15.°, n.° 3, ponto 2, da FAG, os municípios podem, por decisão do conselho municipal e sem prejuízo de autorização mais ampla concedida pelo legislador do *Land*, cobrar as imposições referidas no artigo 14.°, n.° 1, ponto 8, da FAG à taxa de 10% sobre o preço de venda no caso dos gelados e das bebidas alcoólicas e de 5% no caso das bebidas não alcoólicas. Na acepção desta disposição, as bebidas não alcoólicas são as bebidas cujo grau de álcool é igual ou inferior a 0,5°.

7 O artigo 15.°, n.° 4, da FAG prevê que o preço de venda deve calcular-se em conformidade com as disposições da UStG e que não inclui o imposto sobre o volume de negócios nem as gratificações.

8 As imposições municipais na origem dos litígios a que se referem os processos principais estão previstas, no que respeita à EKW, pela Wiener Getränkesteuergesetz (lei de Viena de 1992 respeitante ao imposto sobre as bebidas, a seguir «Wiener GStG», *LGBl.* de Viena n.° 3/1992) e pela Wiener Getränkesteuerverordnung 1992 (regulamento de Viena de 1992 relativo ao imposto sobre as bebidas, a seguir «Wiener GStV», *Amtsblatt* 6/1992, na versão modificada no *Amtsblatt* 44/1992 e no *Amtsblatt* 50/1994) e, no que respeita à Wein & Co., pela Oberösterreichisches Gemeinde-Getränkesteuergesetz (lei da Alta Áustria relativa ao imposto municipal sobre as bebidas, a seguir «Oö GStG», *LGBl.* do *Land* da Alta Áustria n.° 15/1950, na versão da lei do *Land* publicada no *LGBl.* n.° 28/1992). Embora estas imposições municipais sejam regidas por disposições regionais distintas, apresentam características amplamente similares, de forma que serão a seguir designadas em conjunto sob o termo «imposto sobre as bebidas».

Quadro jurídico comunitário

9 O artigo 33.° da Sexta Directiva, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388 (JO L 376, p. 1), dispõe:

«1. Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos e apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos, direitos e taxas não dêem origem nas trocas comerciais entre Estados-Membros a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

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

— os óleos minerais,

— o álcool e as bebidas alcoólicas,

— o tabaco manufacturado.»

10 Nos termos do terceiro considerando da directiva relativa aos impostos especiais de consumo:

«Considerando que há que definir o conceito de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo; que apenas as mercadorias que são tratadas como tal em todos os Estados-Membros podem ser objecto de disposições específicas; que esses produtos podem ser objecto de outras imposições indirectas com finalidades específicas; que a manutenção ou a introdução de outras imposições indirectas não deve dar origem a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

11 O artigo 3.º da directiva relativa aos impostos especiais de consumo dispõe, a este propósito:

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

— óleos minerais,

— álcool e bebidas alcoólicas,

— tabacos manufacturados.

2. Os produtos mencionadas no n.º 1 podem ser sujeitos a outras imposições indirectas com finalidades específicas, desde que essas imposições respeitem as regras de tributação aplicáveis em matéria de impostos especiais de consumo ou

de IVA para a determinação da base tributável, o cálculo, a exigibilidade e o controlo do imposto.

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

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

Litígios no processo principal

12 A EKW explora uma cafetaria num hospital. Em 6 de Dezembro de 1996, foi-lhe feita uma liquidação pela Abgabenbehörde Wien (autoridade de Viena competente para a cobrança das imposições), pela qual, nos termos da regulamentação fiscal de Viena, lhe era exigida a importância de 309 995 ATS a título de imposto sobre as bebidas respeitante às vendas realizadas entre os meses de Janeiro de 1992 e Outubro de 1996.

13 O recurso que a EKW interpôs desta decisão foi indeferido pela Abgabenberufungskommission Wien.

14 A EKW interpôs recurso para o Verwaltungsgerichtshof desta decisão de indeferimento, sustentando que as disposições relativas ao imposto sobre as bebidas eram contrárias ao direito comunitário, nomeadamente aos artigos 33.°, n.° 1, da Sexta Directiva e 3.° da directiva relativa aos impostos especiais de consumo.

15 A Wein & Co. é uma sociedade que negoceia em vinhos, estabelecida em Leonding, na Alta Áustria, a quem as autoridades municipais reclamaram a importância de 417 628 ATS a título de imposto sobre as bebidas, respeitante ao período compreendido entre 1 de Dezembro de 1994 e 31 de Março de 1995.

16 A Wein & Co. interpôs inicialmente um recurso hierárquico desta liquidação para a Oberösterreichische Landesregierung, que o indeferiu, e posteriormente um recurso contra a decisão de indeferimento para o Verwaltungsgerichtshof, sustentando, nomeadamente, que o imposto sobre as bebidas era equiparável a um imposto sobre o volume de negócios, proibido pelo artigo 33.° da Sexta Directiva, e que era contrário ao artigo 3.°, n.° 2, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo.

17 O Verwaltungsgerichtshof duvida da compatibilidade do imposto sobre as bebidas com a Sexta Directiva e com a directiva relativa aos impostos especiais de consumo. Interroga-se também sobre se a exoneração do imposto de que beneficia a venda directa do vinho no local de produção constitui, como sustenta a Comissão na sua comunicação C 57/96 (JO 1997, C 82, p. 9), um auxílio incompatível com o mercado comum.

As questões prejudiciais

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

«1) O artigo 33.°, n.° 1, da Sexta Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (77/388/CEE), opõe-se à manutenção dum imposto cobrado sobre o fornecimento a título oneroso de gelados, incluindo as frutas neles incluídas ou as frutas com eles fornecidas e as bebidas, bem como as respectivas embalagens e acessórios vendidos conjuntamente, cuja taxa é de 10% da contrapartida para os gelados e bebidas alcoolizadas e de 5% para as bebidas não alcoolizadas, determinando-se a contrapartida nos termos das disposições aplicáveis do imposto sobre o volume de negócios, mas sem incluir nela este imposto, a taxa de serviço e o imposto sobre as bebidas?

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

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

Quanto à primeira questão

19 Através da primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente se o artigo 33.°, n.° 1, da Sexta Directiva se opõe à manutenção de uma imposição como o imposto sobre as bebidas que está em causa no processo principal.

20 Segundo jurisprudência assente (v., designadamente, acórdãos de 27 de Novembro de 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Recueil, p. 3759, n.° 16; de 7 de Maio de 1992, Bozzi, C-347/90, Colect., p. I-2947, n.° 9, e de 17 de Setembro de 1997, Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Colect., p. I-5053, n.° 13), ao dar aos Estados-Membros liberdade para manterem ou introduzirem determinados impostos indirectos, como os impostos sobre consumos específicos, na condição de não se tratar de impostos que «tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios», o artigo 33.° da Sexta Directiva visa evitar que o funcionamento do sistema comum do IVA seja comprometido por medidas fiscais de um Estado-Membro que onerem a circulação dos bens e serviços, e que tributem as transacções comerciais de modo comparável ao IVA.

21 Em todo o caso, deve considerar-se que constituem tais medidas os impostos, direitos e taxas que apresentem as características essenciais do IVA, mesmo que não sejam em tudo idênticos a ele.

22 Como o Tribunal já declarou várias vezes, essas características são as seguintes: o IVA aplica-se de modo generalizado às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; é proporcional ao preço desses bens e serviços, seja qual for o número de transacções efectuadas; é cobrado em cada fase do processo de produção e de distribuição; por fim, aplica-se ao valor acrescentado dos bens e serviços, sendo o imposto devido aquando de uma transacção calculado após dedução do que foi pago aquando da transacção precedente (v., designadamente, acórdãos de 3 de Março de 1988, Bergandi, 252/86, Colect., p. 1343, n.° 15; Bozzi, já referido, n.° 12, e Solisnor-Estaleiros Navais, já referido, n.° 14).

23 Resulta do que antecede que o artigo 33.° da Sexta Directiva obsta à manutenção ou introdução de direitos de registo ou de outros tipos de impostos, direitos e taxas, quando estes apresentem as características essenciais do IVA. Além disso, o Tribunal de Justiça esclareceu, no acórdão Solisnor-Estaleiros Navais, já referido, n.os 19 e 20, que o artigo 33.° da Sexta Directiva não se opõe à manutenção ou à criação duma imposição, desde que a mesma não revista as características essenciais do IVA.

24 Convém observar que um imposto como o descrito pelo tribunal de reenvio não é um imposto geral, uma vez que não se destina a abranger a totalidade das operações económicas no Estado-Membro em causa (v., neste sentido, os acórdãos Solisnor-Estaleiros Navais, já referido, n.° 17, e o acórdão de 16 de Dezembro de 1992, Beaulande, C-208/91, Colect., p. I-6709, n.° 16). Com efeito, resulta dos artigos 14.°, n.° 1, ponto 8, da FAG, do artigo 1.° do Wiener GStV e do artigo 1.° da Oö GStG que o imposto apenas se aplica a uma categoria limitada de bens, incidindo apenas sobre o fornecimento a título oneroso de gelados, incluindo os frutos transformados que os mesmos contêm ou os frutos que os acompanham, e de bebidas, incluindo, nos dois casos, os acondicionamentos e os acompanhamentos vendidos com os produtos.

25 Por conseguinte, sem que haja necessidade de apreciar as outras características do imposto sobre as bebidas, deve responder-se à primeira questão que o artigo 33.° da Sexta Directiva, na versão que lhe foi dada pela Directiva 91/680, não se opõe à manutenção de uma imposição como um imposto sobre as bebidas em causa no processo principal, que incide sobre o fornecimento a título oneroso de gelados, incluindo os frutos transformados que contêm ou os frutos que os acompanham, e de bebidas, incluindo, nos dois casos, os acondicionamentos e os acompanhamentos vendidos com os produtos.

Quanto à segunda questão

26 Através da segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente se o artigo 3.°, n.os 2 e 3, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo se opõe à manutenção de uma imposição como o imposto sobre as bebidas em vigor em Viena e na Alta Áustria no momento dos factos do processo principal.

27 A fim de responder a esta questão, é conveniente antes de mais distinguir consoante o imposto sobre as bebidas incida, por um lado, sobre as bebidas não alcoólicas e os gelados e, por outro, sobre as bebidas alcoólicas. Com efeito, o artigo 3.° da directiva relativa aos impostos especiais de consumo contém disposições diferentes consoante o produto submetido ao imposto seja o mencionado no n.° 1, que é o caso das bebidas alcoólicas (a disposição pertinente neste caso é o n.° 2), ou não (a disposição pertinente neste caso é o n.° 3).

28 No que respeita a um imposto como o imposto municipal austríaco que incide sobre as bebidas não alcoólicas e os gelados, resulta do artigo 3.°, n.° 3, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo que uma imposição que incide sobre produtos diferentes dos que são mencionados no n.° 1 ou que incida sobre prestações de serviços que não tenha a natureza de imposto sobre o volume de negócio pode ser mantido pelos Estados-Membros, desde que não origine formalidades ligadas à passagem na fronteira nas trocas entre Estados-Membros.

29 Não foi contestado no âmbito dos litígios do processo principal nem perante o Tribunal de Justiça que o imposto sobre as bebidas não alcoólicas e os gelados preenche essa condição. O referido imposto é, portanto, compatível com o artigo 3.°, n.° 3, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo.

30 No que respeita a uma imposição como o imposto municipal austríaco que incide sobre as bebidas alcoólicas, deve recordar-se que, segundo o artigo 3.°, n.° 2, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo, os produtos mencionados no n.° 1 do mesmo artigo (incluindo as bebidas alcoólicas) podem ser sujeitos a outras imposições indirectas além dos impostos especiais de consumo, se, por um lado, prosseguirem uma ou várias finalidades específicas na acepção dessa disposição e se, por outro, respeitarem as regras de tributação aplicáveis em matéria de impostos especiais de consumo ou de IVA para a determinação da base tributável, o cálculo, a exigibilidade e o controlo do imposto.

31 Deve averiguar-se, em primeiro lugar, se uma imposição como aquela a que estão sujeitas as bebidas alcoólicas prossegue uma finalidade específica na acepção do artigo 3.°, n.° 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo, ou seja, um objectivo não meramente orçamental (v., neste sentido, o acórdão de 24 de Fevereiro de 2000, Comissão/França, C-434/97, Colect., p. I-1095, n.° 19).

32 Segundo o Governo austríaco, a finalidade específica do imposto sobre as bebidas reside no reforço da autonomia fiscal das colectividades territoriais.

33 Ora, o reforço da autonomia municipal pelo reconhecimento do poder de cobrar receitas fiscais constitui um objectivo meramente orçamental, que não pode, por si só, tal como acabou de se afirmar, constituir uma finalidade específica na acepção do artigo 3.°, n.° 2, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo.

34 O Governo austríaco sustentou também que a finalidade específica do imposto sobre as bebidas residia na compensação dos importantes encargos suportados pelos municípios face aos inconvenientes resultantes do turismo.

35 Ora, resulta dos autos do processo principal, o que aliás não foi constado pelo Governo austríaco, que nenhuma afectação predeterminada é imposta aos municípios e que não existe conexão com as infra-estruturas turísticas ou o desenvolvimento do turismo, uma vez que este imposto, que incide sobre as bebidas independentemente do lugar onde são consumidas, é também cobrado nos locais que não são turísticos. Deve observar-se, além disso, que existem já na Áustria impostos que visam especificamente a promoção do turismo (v., a este propósito, o acórdão de 8 de Junho de 1999, Pelzl e o., C-338/97, C-344/97 e C-390/97, Colect., p. I-3319).

36 O Governo austríaco sustenta finalmente que o imposto tem por objectivo proteger a saúde pública, porque incita ao consumo de bebidas não alcoólicas, menos tributadas do que as bebidas alcoólicas.

37 A este propósito, resulta do artigo 14.°, n.° 1, ponto 8, da FAG que a venda directa de vinho está exonerada, na Áustria, do imposto sobre as bebidas, de forma que é contestável que este imposto tenha por objectivo dissuadir o consumo de bebidas alcoólicas e prosseguir o objectivo de protecção da saúde pública. Ademais, tal como sublinhou a Comissão, sem ser contraditada quanto a este ponto, segundo o artigo 10.°, n.° 3, ponto 1, da UStG, o vinho de uvas frescas produzido e vendido directamente pelas explorações vitícolas nacionais beneficia na Áustria de uma taxa reduzida de IVA, de forma que uma bebida como o vinho austríaco vendido directamente nos locais de exploração é globalmente menos tributado do que uma bebida não alcoólica como o sumo de laranja. Por outro lado, o imposto sobre as bebidas incide, à mesma taxa que sobre as bebidas alcoólicas (10%), sobre os gelados de consumo bem como, ainda que a uma taxa menor (5%), sobre as bebidas não alcoólicas, o que indica também que a protecção da saúde pública não foi a finalidade específica da legislação em causa.

38 Resulta das considerações expostas que uma imposição como o imposto a que estão sujeitas as bebidas alcoólicas não pode ser considerada como prosseguindo uma finalidade específica na acepção do artigo 3.°, n.° 2, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo.

39 Em segundo lugar, deve determinar-se se uma imposição como o imposto que incide sobre as bebidas alcoólicas respeita as regras de tributação aplicáveis aos impostos especiais de consumo ou ao IVA no que respeita à determinação da base tributável, ao cálculo, à exigibilidade e ao controlo do imposto.

40 Convém antes de mais observar que as versões linguísticas do artigo 3.°, n.° 2, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo divergem de um duplo ponto de vista.

41 A este respeito, deve salientar-se que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, quando uma disposição de direito comunitário é susceptível de várias interpretações, deve dar-se a prioridade à que é adequada para salvaguardar o seu efeito útil (v., designadamente, acórdão de 22 de Setembro de 1988, Land do Sarre e o, 187/87, Colect., p. 5013, n.° 19).

42 Além disso, em caso de divergência entre as diferentes versões linguísticas de um texto comunitário, a disposição em questão deve ser interpretada em função da economia geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento (v., nomeadamente, acórdão de 27 de Março de 1990, Cricket St Thomas, C-372/88, Colect., p. I-1345, n.° 19).

43 Em primeiro lugar, nas versões alemã, espanhola, francesa, italiana e portuguesa, a utilização do termo «ou» abre uma alternativa entre o respeito das regras comunitárias de tributação relativas aos impostos especiais de consumo e o respeito das relativas ao IVA, enquanto, nas versões inglesa, dinamarquesa, finlandesa, helénica, neerlandesa e sueca, o termo «e» parece exigir o respeito cumulativo de ambas as regras.

44 Ora, o IVA e os impostos especiais de consumo apresentam determinadas características incompatíveis. Assim, o primeiro é proporcional ao preço dos bens sobre que incide enquanto os segundos são calculados, a título principal, sobre o volume do produto. Além disso, o IVA é cobrado em cada fase do processo de produção e de distribuição (sendo, em princípio, dedutível o imposto pago a montante aquando da operação anterior) enquanto os impostos especiais de consumo passam a ser exigíveis aquando da colocação de produtos importados no consumo (sem que haja um mecanismo semelhante de dedução). Por último, o IVA caracteriza-se pela sua generalidade, enquanto o imposto especial de consumo é exigido apenas sobre produtos determinados. Consequentemente, o artigo 3.°, n.° 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo prevê uma condição impossível de realizar, no caso de ser interpretado no sentido de que

impõe aos Estados-Membros o respeito simultâneo das regras de tributação relativas a ambas as categorias de impostos.

45 Em segundo lugar, nas versões inglesa, dinamarquesa, finlandesa, neerlandesa, portuguesa e sueca, a directiva sobre os impostos especiais de consumo impõe o respeito da ou das regulamentações fiscais relativas aos impostos especiais de consumo e ao IVA. Em contrapartida, na versão alemã, apenas obriga os Estados-Membros a respeitarem os princípios da tributação («Besteuerungsgrundsätze») em matéria de imposto especial de consumo ou de IVA. As versões espanhola, francesa, helénica e italiana, quanto a elas, empregam perífrases como «las normas impositivas aplicables *en relación* con los impuestos especiales o el IVA», «les règles applicables *pour les besoins* des accises ou de la TVA», «κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ», «le regole di imposizione applicabili *ai fini* della accise o dell'IVA».

46 A este respeito, resulta, tanto da comparação dos n.os 2 e 3 do artigo 3.°, como do terceiro considerando da directiva sobre os impostos especiais de consumo, que visa ao mesmo tempo as hipóteses previstas no artigo 3.°, que a referida directiva tem por objectivo evitar que as imposições indirectas suplementares entravem indevidamente as trocas comerciais. É o que sucederia, designadamente, se os operadores económicos estivessem sujeitos a formalidades diferentes das previstas na regulamentação comunitária relativa aos impostos especiais de consumo ou ao IVA, dado que seriam susceptíveis de variar de um Estado-Membro para outro.

47 Nestas condições, deve considerar-se que o artigo 3.°, n.° 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo não exige aos Estados-Membros o respeito de todas as regras relativas aos impostos especiais de consumo ou ao IVA em matéria de determinação da base tributável, do cálculo, da exigibilidade e do controlo do imposto. Basta que as imposições indirectas que têm em vista finalidades específicas estejam em conformidade, sobre estes pontos, com a economia geral

de uma ou outra destas técnicas de tributação, tal como estão organizadas na legislação comunitária.

48 A este propósito, deve observar-se que o imposto sobre as bebidas não respeita a economia geral das regras relativas aos impostos especiais de consumo sobre as bebidas alcoólicas. Com efeito, afasta-se das modalidades de cálculo dos impostos especiais de consumo, uma vez que o seu montante é determinado em relação ao valor do produto, e não com base no peso do produto, na quantidade do produto ou no álcool que contém. Além disso, não respeita as regras relativas à exigibilidade dos impostos especiais de consumo, uma vez que apenas é exigível na fase da venda ao consumidor, e não no momento da colocação no consumo, tal como é definida no artigo 6.°, n.° 1, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo.

49 O imposto sobre as bebidas também não respeita a economia geral das regras aplicáveis em matéria de IVA. Para além de não ser compatível com o artigo 33.° da Sexta Directiva, o referido imposto não é conforme com as regras aplicadas em matéria de IVA no que respeita às regras de cálculo e de exigibilidade. Com efeito, sendo cobrado unicamente na fase da venda ao consumidor, não é cobrado em cada fase do processo de produção e de distribuição; além disso, é calculado sem tomar em conta qualquer dedução do imposto pago a montante.

50 Por consequência, deve responder-se à segunda questão que o artigo 3.°, n.° 3, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo não se opõe à manutenção dum imposto cobrado sobre as bebidas não alcoólicas e os gelados, como o que está em causa no processo principal. O artigo 3.°, n.° 2, dessa mesma directiva opõe-se à manutenção dum imposto cobrado sobre as bebidas alcoólicas, como o que está em causa no processo principal.

Quanto à terceira questão

51 Através da terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente se a isenção do pagamento do imposto sobre as bebidas, no que respeita à venda directa do vinho ao consumidor final, constitui um auxílio de Estado incompatível com o direito comunitário.

52 A este propósito, importa recordar desde já que, segundo jurisprudência assente, compete apenas ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a proferir, apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder julgar o caso, como a pertinência das questões que coloca ao Tribunal de Justiça (v., nomeadamente, o acórdão de 15 de Dezembro de 1995, Bosman, C-415/93, Colect., p. I-4921, n.° 59). No entanto, o Tribunal considerou não poder pronunciar-se sobre uma questão prejudicial colocada por um órgão jurisdicional nacional, quando seja manifesto que a interpretação ou a apreciação da validade de uma regra comunitária, solicitadas pelo órgão jurisdicional nacional, não tem qualquer relação com a realidade ou com o objecto do litígio no processo principal, ou ainda quando o problema seja hipotético e o Tribunal não disponha dos elementos de facto ou de direito necessários para responder utilmente às questões que lhe são colocadas (v. acórdãos Bosman, já referido, n.° 61, e de 15 de Junho de 1999, Tarantik, C-421/97, Colect., p. I-3633, n.° 33).

53 Ora, deve concluir-se que a questão colocada é desprovida de pertinência para a solução dos litígios no processo principal, que dizem respeito à obrigação imposta à EKW e à Wein & Co. de pagarem o imposto sobre as bebidas em virtude das operações de entrega a título oneroso de bebidas e de gelados e não sobre a questão de saber se a exoneração do pagamento desse imposto relativamente à venda de vinho directamente no local de produção constitui um auxílio de Estado incompatível com o Tratado.

54 Em consequência, não há que responder à terceira questão prejudicial.

Quanto à limitação no tempo dos efeitos do acórdão

55 Nas suas observações, o Governo austríaco evocou a possibilidade de o Tribunal de Justiça, no caso de considerar que uma imposição como o imposto sobre as bebidas é incompatível com as disposições pertinentes do direito comunitário, limitar os efeitos no tempo do presente acórdão.

56 Em apoio desse pedido, o Governo austríaco chamou antes de mais a atenção do Tribunal de Justiça para as consequências financeiras catastróficas que teria tal acórdão se implicasse a obrigação de reembolsar o imposto que foi indevidamente cobrado até agora. Com efeito, os municípios austríacos seriam obrigados a fazer face a um número incalculável de pedidos de reembolso, que não estariam em condições de suportar. Tal reembolso tornar-se-ia, aliás, difícil pelo número considerável de transacções que foram efectuadas, e que se cifram em milhões. Além disso, os fornecedores sujeitos ao imposto sobre as bebidas repercutiram o imposto sobre os consumidores, no âmbito das suas actividades. Não conservando em geral estes últimos qualquer prova de pagamento depois de terem consumido uma bebida ou um gelado, não seria possível restituir-lhes o imposto. Finalmente, o Governo austríaco argumentou, sem ser contraditado sobre este ponto, que representantes da Comissão, aquando das negociações da adesão da República da Áustria à União Europeia, lhe deram a garantia de que o imposto sobre as bebidas era compatível com o direito comunitário.

57 Convém observar que só a título excepcional é que o Tribunal de Justiça pode, aplicando o princípio geral da segurança jurídica inerente à ordem jurídica comunitária, ser levado a limitar a possibilidade de qualquer interessado invocar

uma disposição que o Tribunal interpretou para pôr em causa relações jurídicas estabelecidas de boa fé. Esta limitação só pode ser admitida, segundo a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, no próprio acórdão que decide quanto à interpretação solicitada. Para se decidir se se deve ou não limitar o alcance do acórdão no tempo, deve tomar-se em consideração que, embora as consequências práticas de qualquer decisão jurisdicional devam ser pesadas com cuidado, não se pode, todavia, ir até ao ponto de inflectir a objectividade do direito e comprometer a sua aplicação futura em virtude das repercussões que uma decisão judicial pode implicar relativamente ao passado (acórdãos de 2 de Fevereiro de 1988, Blaizot, 24/86, Colect., p. 379, n.os 28 e 30, e de 16 de Julho de 1992, Legros e o., C-163/90, Colect., p. I-4625, n.° 30).

58 No que diz respeito ao presente processo, deve observar-se que, antes de mais, o artigo 3.°, n.° 2, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo não foi até agora objecto de qualquer acórdão prejudicial de interpretação e, em seguida, que o comportamento da Comissão pôde levar o Governo austríaco a considerar com razoabilidade que a regulamentação relativa ao imposto sobre as bebidas alcoólicas estava em conformidade com o direito comunitário.

59 Nestas condições, e sem necessidade de invocar o montante global em questão, a ausência de prova de pagamento ou o número muito elevado de pequenas transacções respeitantes a pequenos montantes, razões imperiosas de segurança jurídica opõem-se a que se ponham em causa relações jurídicas que esgotaram os seus efeitos no passado, quando tal questionamento desorganizaria retroactivamente o sistema de financiamento dos municípios austríacos.

60 Deve por conseguinte decidir-se que as disposições do artigo 3.°, n.° 2, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo não podem ser invocadas em apoio de pedidos relativos a uma imposição como o imposto sobre as bebidas

alcoólicas, que foi paga ou se tornou exigível antes da data do presente acórdão, excepto para os recorrentes que, antes desta data, interpuseram um recurso judicial ou apresentaram uma reclamação equivalente.

Quanto às despesas

61 As despesas efectuadas pelo Governo austríaco e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Verwaltungsgerichtshof, por despacho de 18 de Dezembro de 1997, declara:

1) **O artigo 33.° da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, na**

redacção que lhe foi dada pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388, não se opõe à manutenção de uma imposição como o imposto sobre as bebidas em causa no processo principal, que incide sobre o fornecimento a título oneroso de gelados, incluindo os frutos transformados que contêm ou os frutos que os acompanham, e de bebidas, incluindo, nos dois casos, os acondicionamentos e os acompanhamentos vendidos com os produtos.

2) O artigo 3.°, n.° 3, da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, não se opõe à manutenção dum imposto cobrado sobre as bebidas não alcoólicas e os gelados, como o que está em causa no processo principal. O artigo 3.°, n.° 2, dessa mesma directiva opõe-se à manutenção dum imposto cobrado sobre as bebidas alcoólicas, como o que está em causa no processo principal.

3) As disposições do artigo 3.°, n.° 2, da Directiva 92/12 não podem ser invocadas em apoio de pedidos relativos a uma imposição como o imposto sobre as bebidas alcoólicas, que foi paga ou se tornou exigível antes da data do presente acórdão, excepto pelos recorrentes que, antes desta data, interpuseram um recurso judicial ou apresentaram uma reclamação equivalente.

Edward Moitinho de Almeida Gulmann

Puissochet Wathelet

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 9 de Março de 2000.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

D. A. O. Edward