CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL JULIANE KOKOTT apresentadas em 24 de Março de 2011 [1]

I – Introdução

1. Um Estado-Membro que cobrou impostos em violação do direito da União está por princípio obrigado a restituí-los ao sujeito passivo, tal como resulta da jurisprudência constante. Ainda não está, no entanto, esclarecida a questão de saber se nos termos do direito da União também o sujeito que, em última análise, teve que suportar economicamente o imposto pode ter um direito directo contra o Estado, devido ao facto de este ter sido repercutido sobre o mesmo pelo sujeito passivo, por exemplo, através do preço de compra.

2. No presente processo, o Vestre Landsret dinamarquês solicitou ao Tribunal de Justiça que esclareça a referida questão. O Landsret tem de decidir sobre as acções propostas contra o Ministério das Finanças dinamarquês, através das quais duas empresas industriais pedem o reembolso do imposto que a Dinamarca cobrou até Novembro de 2001 sobre óleos lubrificantes e hidráulicos, apesar de o direito da União prever que os óleos minerais utilizados para fins que não sejam os de combustíveis para motores ou combustíveis de aquecimento estão isentos do imposto especial de consumo harmonizado. As empresas petrolíferas a quem foi cobrado este imposto tinham repercutido o imposto nas demandantes através do preço de venda.

II – Quadro jurídico

A – *Direito da União*

1. A directiva relativa aos impostos especiais de consumo

3. 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 [2] (a seguir «directiva relativa aos impostos especiais de consumo») estabelece, de acordo com o artigo 1.º, n.º 1, o regime

1 — Língua original: alemão.

2 — JO L 76, p. 1.

dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo e outros impostos indirectos que incidem directa ou indirectamente sobre o consumo desses produtos, com exclusão do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e dos impostos estabelecidos pela União. Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, as disposições especiais relativas às taxas e às estruturas dos impostos sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo constam de directivas específicas.

4. O artigo 3.º, n.os 1 e 2, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo dispõe o seguinte:

«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 mencionados 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.»

2. A directiva relativa ao imposto sobre óleos minerais

5. A 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 [3] (a seguir «directiva relativa ao imposto sobre óleos minerais») dispõe no seu artigo 1.º, n.º 1 que os Estados-Membros aplicam aos óleos minerais um imposto especial de consumo harmonizado de acordo com o disposto na presente directiva.

6. O artigo 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), primeiro parágrafo, da directiva relativa ao imposto sobre os óleos minerais dispõe o seguinte:

«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;

b) Óleos minerais fornecidos para utilização como carburantes na navegação aérea, com excepção da aviação de recreio privada.»

3 — JO L 316, p. 12.

B – *Direito dinamarquês*

7. O imposto sobre óleos lubrificantes e hidráulicos foi criado na Dinamarca através da Lei n.º 1029, de 19 de Dezembro de 1992, relativa ao imposto sobre a energia que incide sobre os produtos de óleos minerais (a seguir «lei do imposto sobre óleos minerais»).

8. Nos termos do § 1, n.º 12, da lei do imposto sobre óleos minerais, na redacção pertinente para o processo principal, é cobrado o imposto especial de consumo sobre óleos lubrificantes e óleos hidráulicos (a seguir globalmente designados «óleos lubrificantes») no montante de 178 øre/l (a seguir «imposto sobre óleos lubrificantes»).

9. O pagamento do imposto sobre óleos lubrificantes incumbia às empresas petrolíferas. Quando o imposto foi introduzido, vinha referido o seguinte nas observações à proposta de lei, entre outros pontos:

«O imposto pode provavelmente ser repercutido pelas empresas petrolíferas. Uma grande parte dos óleos sobre os quais incide o imposto objecto da proposta é utilizada na actividade económica, na qual as possibilidades de repercussão são variadas.»

10. Nas observações referia-se ainda que o imposto «aumentaria o incentivo à economia de óleos, o que teria um amplo efeito favorável em termos ambientais».

11. Em reacção ao acórdão do Tribunal de Justiça no processo Braathens [4], a Dinamarca aboliu retroactivamente o imposto sobre óleos lubrificantes com a aprovação da Lei n.º 395, de 6 de Junho de 2002, com efeitos a partir de 1 de Dezembro de 2001. No referido acórdão, o Tribunal de Justiça tinha declarado, no contexto de um imposto ecológico cobrado na Suécia sobre o consumo de carburante no tráfego aéreo nacional, que o artigo 8.º, n.º 1, alínea b), da directiva relativa aos impostos sobre óleos minerais ficaria privado de todo o efeito útil se fosse permitido aos Estados-Membros onerar com outro tributo indirecto os produtos isentos do imposto especial de consumo harmonizado. Por conseguinte, um tributo deste tipo não se poderia basear no artigo 3.º, n.º 2, da directiva relativa aos impostos especiais de consumo.

12. De acordo com o pedido de decisão prejudicial, durante a discussão da proposta de lei o Ministro das Finanças dinamarquês respondeu à comissão de finanças do Folketing [5] que não tinha dúvidas quanto ao facto de o imposto sobre óleos lubrificantes ser contrário ao direito comunitário.

13. Após a aprovação da lei, a administração das alfândegas e impostos emitiu uma circular com as linhas directrizes para o reembolso do imposto cobrado ilegalmente (circular n.º 80 de 15 de Julho de 2002 do Ministério das Finanças relativa ao reembolso do imposto sobre óleos lubrificantes, entre outros pontos). No que respeita ao elenco dos sujeitos

4 — Acórdão de 10 de Junho de 1999 (C-346/97, Colect., p. I-3419).

5 — Parlamento dinamarquês.

com direito a reembolso, resulta o seguinte do ponto 3.1 da circular:

«Têm direito ao reembolso, na primeira fase do circuito económico, as empresas que, com fundamento na revogação da lei, se possa considerar terem direito a obter o reembolso. Trata-se de empresas que pagaram o imposto e não o repercutiram sobre a fase seguinte.

A questão da existência de outras pessoas com aquele direito, será decidida com base nos princípios gerais do direito a indemnização.»

III – Matéria de facto e questões prejudiciais

14. A Danfoss A/S (a seguir «Danfoss») produz sistemas e refrigeração, de aquecimento e de automatização industrial, entre outros equipamentos. Tanto na produção dos referidos sistemas como também na tecnologia de transmissão, utilizou óleos lubrificantes de forma a evitar o sobreaquecimento e a deterioração de máquinas rotativas e de corte.

15. Os óleos lubrificantes utilizados foram comprados pela Danfoss no período de 1 de Janeiro de 1995 a 30 de Novembro de 2001 a diversas empresas petrolíferas dinamarquesas, que neste âmbito pagaram o imposto sobre óleos lubrificantes ao Estado dinamarquês, nos termos da lei do imposto sobre óleos minerais.

16. É incontestado que as empresas petrolíferas repercutiram sobre a Danfoss o imposto sobre óleos lubrificantes que incidiu sobre os óleos lubrificantes que esta adquiriu. O referido imposto equivalia a um montante total de 6.108.054 DKK.

17. A Danfoss revendeu uma pequena parte dos óleos lubrificantes à Sauer-Danfoss Aps (a seguir «Sauer-Danfoss»), que também utilizou os referidos óleos como elemento auxiliar no processo de produção.

18. A Danfoss declarou no processo principal que no preço dos óleos lubrificantes revendidos à Sauer-Danfoss estava incluído o imposto sobre óleos lubrificantes no montante de 1 686 096 DKK. De acordo com as informações fornecidas pelas empresas em causa, para além desta revenda à Sauer-Danfoss, tanto a Danfoss como a Sauer-Danfoss não repercutiram o imposto sobre óleos lubrificantes numa fase posterior do circuito económico. O Governo dinamarquês contesta esta afirmação.

19. As empresas petrolíferas não exigiram o reembolso do imposto sobre os óleos lubrificantes vendidos à Danfoss.

20. Ao invés, a Danfoss e a Sauer-Danfoss pediram às autoridades fiscais o reembolso de 6.108.054 DKK e 1.686.096 DKK, respectivamente.

21. O montante repercutido sobre a Sauer-Danfoss está incluído no montante pedido pela Danfoss. As duas empresas celebraram um acordo, nos termos do qual a Danfoss, após receber o montante total do Estado, restituirá à Sauer-Danfoss 1 686 096 DKK, a qual, por seu turno, desistirá do seu pedido de 1.686.096 DKK apresentado contra o Ministério das Finanças. Assim, o pedido da Sauer-Danfoss contra o Ministério é subsidiário em relação ao pedido da Danfoss.

22. As autoridades fiscais recusaram o reembolso. Como fundamento da recusa foi alegado que não há direito ao reembolso, uma vez que as empresas não pagaram o imposto sobre óleos lubrificantes directamente ao Estado e, portanto, o pedido deve ser apreciado com base nas condições gerais de indemnização previstas no direito dinamarquês. Segundo as autoridades fiscais, estas condições não estão, no entanto, preenchidas.

23. Quanto ao fundamento da responsabilidade, as autoridades fiscais alegaram que anteriormente ao acórdão Braathens, que clarificou a relação entre a directiva relativa aos impostos especiais de consumo e a directiva relativa aos impostos sobre óleos minerais, o carácter contrário ao direito comunitário do imposto sobre óleos lubrificantes não era tão claro que a sua criação pudesse ser geradora de responsabilidade do Estado. No que se refere ao período posterior a este acórdão, o prejuízo causado a um elo no circuito económico posterior ao sujeito passivo não pode ser considerado adequado. Isto porque não era previsível por parte do Estado saber em que ponto do circuito económico ocorreriam prejuízos.

24. A Danfoss e a Sauer-Danfoss propuseram de seguida, em 15 de Março e a 4 de Maio de 2005, respectivamente, acções contra o Ministério das Finanças no Vestre Landsret, nas quais exigem o pagamento dos montantes controvertidos. O Vestre Landsret decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1. O direito comunitário opõe-se a que um Estado-Membro recuse um pedido de reembolso apresentado por uma empresa sobre a qual foi repercutido um imposto especial de consumo contrário à directiva, quando tal recusa – em circunstâncias como as do processo principal – tem como fundamento o facto de não ter sido essa empresa quem pagou o imposto ao Estado?»

2. O direito comunitário opõe-se a que um Estado-Membro recuse um pedido de indemnização apresentado por uma empresa sobre a qual foi repercutido um imposto especial de consumo contrário à directiva, quando tal recusa – em circunstâncias como as do processo principal – se baseia nos fundamentos invocados pelo Estado-Membro (nomeadamente o facto de a empresa não ser o lesado directo e de não existir uma relação causal directa entre os eventuais danos e a eventual conduta do responsável pela sua reparação)?

25. A Danfoss, a Sauer-Danfoss, os Governos dinamarquês, espanhol, italiano, polaco e sueco, o Governo do Reino Unido, bem como a Comissão Europeia participaram no processo no Tribunal de Justiça como intervenientes, tendo os Governos espanhol e polaco apresentado apenas observações escritas e o Governo sueco unicamente observações orais.

IV – Apreciação

26. Antes de mais, importa observar que as duas questões prejudiciais apontam no mesmo sentido: as empresas que se encontram na situação da Danfoss e da Danfoss-Sauer têm, à luz do direito da União, um direito directo ao pagamento por parte do Estado no valor do montante que corresponde ao imposto sobre óleos lubrificantes e que o Estado, em violação do direito da União, cobrou às empresas petrolíferas e estas repercutiram sobre as referidas empresas? As duas questões diferem, no entanto, quanto à base legal dos direitos. Enquanto a primeira questão diz respeito a um direito ao reembolso na acepção de uma restituição, a segunda questão está relacionada com um eventual direito a indemnização. Neste sentido, as questões necessitam de ser respondidas em separado.

A – *Quanto à primeira questão prejudicial*

27. Na sua primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, saber se num caso em que um Estado-Membro tiver cobrado um imposto em violação do direito da União, e o sujeito passivo tiver repercutido o referido imposto sobre o seu cliente, este pode, à luz do direito da União, exigir directamente do Estado o reembolso deste montante.

28. O facto de os Estados-Membros serem, por princípio, obrigados a restituir os impostos e outros tributos cobrados em violação do direito da União constitui, há muito, jurisprudência assente [6].

29. De acordo com uma formulação clássica do Tribunal de Justiça, o direito de obter o reembolso dos tributos cobrados por um Estado-Membro em violação do direito da União é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares pelas

6 — V., neste sentido, desde logo os acórdãos de 27 de Fevereiro de 1980, Just (68/79, Recueil, p. 501, n.º 25 a 27), de 27 de Março de 1980, Denkavit italiana (61/79, Recueil, p. 1205, n.º 22 a 27) e de 9 de Novembro de 1983, San Giorgio (199/82, Recueil, p. 3595, n.º 12), posteriormente de forma expressa, entre outros, os acórdãos 14 de Janeiro de 1997, Comateb e o. (C-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.º 20), de 8 de Março de 2001, Metallgesellschaft e o. (C-397/98 e C-410/98, Colect., p. I-1727, n.º 84), de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Colect., p. I-11753, n.º 202) e de 28 de Janeiro de 2010, Direct Parcel Distribution Belgium (C-264/08, Colect., p. I-731, n.º 45). V., quanto a esta temática, apesar de relacionadas com outros aspectos, as conclusões do advogado-geral Cruz Villalón, de 7 de Dezembro de 2010, Lady & Kid e o. (C-398/09, Colect., p. I-7375) e as conclusões do advogado-geral Mengozzi de 22 de Dezembro de 2010, Accor (C-310/09, Colect., p. I-8117, n.ºs 53 e segs.).

disposições do direito da União, que proíbem este tipo de impostos [7].

30. Nesta acepção, um particular é, em qualquer caso, o próprio sujeito passivo em causa. Segundo a jurisprudência constante, este tem, em princípio, por força do direito da União, um direito ao reembolso, por parte do Estado, do imposto cobrado em violação do direito da União [8].

31. Segundo a jurisprudência, o dever de reembolso do Estado em relação ao sujeito passivo apenas conhece uma única excepção, que, além disso, deve ser interpretada em sentido restrito. Neste sentido, um Estado-Membro pode recusar a restituição ao sujeito passivo se as autoridades nacionais provarem que a carga fiscal foi repercutida na sua totalidade em terceiros e o reembolso gere um enriquecimento sem causa do sujeito passivo – devendo este ponto ser objecto de uma análise suplementar [9].

32. A questão de saber se numa situação de repercussão deste tipo o direito ao reembolso por parte do Estado, e não por parte do sujeito passivo, é agora conferido àquele sobre o qual foi repercutido o imposto e que não o conseguiu repercutir numa fase posterior (a seguir, por uma questão de simplificação, «o comprador final») ainda não está clarificada. É, no entanto, possível retirar diversos indícios da jurisprudência que ajudam a responder a esta questão.

1. O interesse no reembolso digno de protecção do comprador final

33. No acórdão Comateb e o. [10], o Tribunal de Justiça referiu expressamente a possibilidade de o comprador final poder exigir, directamente às autoridades nacionais, a restituição do montante do imposto indevido cujo encargo suportou. No entanto, apenas referiu esta possibilidade como mera situação hipotética em que, em caso de concretização, a questão do reembolso do sujeito passivo não se coloca como tal. O Tribunal de Justiça não se pronunciou, no entanto, em relação à questão de saber se, e em que condições, deve existir este tipo de direito directo do comprador final contra o Estado nos termos do direito nacional ou do direito da União.

7 — Acórdãos San Giorgio (já referido na nota 6, n.º 12), Comateb e o. (já referido na nota 6, n.º 20), Metallgesellschaft e o. (já referido na nota 6, n.º 84), Test Claimants in the FII Group Litigation (já referido na nota 6, n.º 202) e Direct Parcel Distribution Belgium (já referido na nota 6, n.º 45).

8 — V. os acórdãos referidos na nota 6, que dizem todos respeito aos casos em que o próprio sujeito passivo pede o reembolso, bem como os acórdãos de 29 de Junho de 1988, Deville (240/87, Colect., p. 3513, n.º 11) e de 2 de Outubro de 2003, Weber's Wine World e o. (C-147/01, Colect., p. I-11365, n.ºs 93 a 95).

9 — Acórdãos Just (já referido na nota 6, n.º 26), de 21 de Setembro de 2000, Michaïlidis (C-441/98 e C-442/98, Colect., p. I-7145, n.º 33) e Weber's Wine World e o. (já referido na nota 8, n.ºs 94 e 102). Nas sua conclusões no processo Lady & Kid e o., já referidas na nota 6, o advogado-geral Cruz Villalón remete, nos n.ºs 34 e 44, correctamente para o facto de neste caso o Tribunal de Justiça assumir como sua uma excepção de origem nacional, defendendo a admissão de outras excepções para além daquela relacionada com uma repercussão (n.ºs 35 e segs.).

10 — Já referido na nota 6, n.º 24.

34. No mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça referiu, contudo, que a restituição ao sujeito passivo do montante do imposto, apesar de este o ter repercutido sobre o comprador, equivaleria para aquele a um pagamento em dobro susceptível de ser qualificado como enriquecimento sem causa, *sem que, porém, sejam remediadas as consequências da ilegalidade do imposto para o comprador* [11]. O Tribunal de Justiça reconheceu, assim, que o imposto contrário ao direito da União pode atingir economicamente outra pessoa para além do sujeito passivo e que existe uma necessidade de devolver o montante do imposto ao património desta pessoa.

35. Tal necessidade resulta também do carácter geral dos impostos indirectos. Estes são aplicados à despesa ou ao consumo, caracterizando-se ainda pelo facto de o seu encargo financeiro ser repercutido no comprador final e por este suportado [12], tal como sucede com o imposto dinamarquês sobre óleos lubrificantes em causa no presente processo. Nas observações à proposta de lei relativas à introdução do referido imposto, refere-se expressamente que o imposto pode provavelmente ser repercutido pelas empresas petrolíferas. O incentivo à economia de óleos, esperado pelo Estado dinamarquês, também pressupõe logicamente que o imposto seja repercutido e, deste modo, o óleo se torne mais caro para aquele que o consome.

36. A jurisprudência do Tribunal de Justiça, de acordo com a qual a questão da repercussão ou não de um imposto indirecto constitui uma questão de facto em cada caso concreto, na medida em que repercussão efectiva, total ou parcial, depende de vários factores próprios a cada transacção comercial [13], não põe em causa o referido traço característico dos impostos indirectos. Apenas esclarece que o Estado não se pode basear, em relação ao sujeito passivo, numa presunção de repercussão para opor ao direito ao reembolso do sujeito passivo que um reembolso implicaria um enriquecimento sem causa deste.

37. Por conseguinte, também o comprador final, sobre quem foi repercutido o imposto indirecto cobrado em violação do direito da União, tal como sucedeu com o imposto dinamarquês sobre óleos lubrificantes, deve ser considerado um particular, para o qual resultam direitos das disposições do direito da União que proíbem a cobrança deste tipo de imposto. Também este particular deve poder

11 — Acórdão Comateb e o. (já referido na nota 6, n.º 22, o itálico é da minha autoria).

12 — Neste sentido, também o advogado-geral Jacobs nas suas conclusões de 17 de Março de 2005, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Colect., p. I-9373, n.º 35).

13 — Acórdãos de 25 de Fevereiro de 1988, Les Fils de Jules Bianco e Girard (331/85, 376/85 e 378/85, Colect., p. 1099, n.os 17 e 20), Comateb e o. (já referido na nota 6, n.os 25 a 27) e Weber's Wine World e o. (já referido na nota 8, n.os 96 e segs.).

obter um reembolso do imposto que foi sobre ele repercutido.

2. Consequências a retirar da necessidade de protecção

38. Seria, no entanto, prematuro concluir, apenas com base no interesse no reembolso do comprador final, sobre quem foi repercutido um imposto cobrado em violação do direito da União, que este deve, à luz do direito da União, beneficiar de um direito directo de reembolso contra o Estado. Deve ser tido em conta que, ao contrário do que sucede com o sujeito passivo, que logicamente apenas pode recorrer ao Estado, o comprador final poderá invocar o seu direito contra o sujeito passivo, no lugar do Estado.

39. Neste sentido, o Tribunal de Justiça concluiu em relação ao sujeito passivo que, se o comprador final puder obter o reembolso, por parte do sujeito passivo, do montante do imposto que sobre si se repercutiu, esse sujeito passivo deverá, por sua vez, poder obter o respectivo reembolso do Estado [14]. Se este for o caso, a repercussão não implica que o reembolso origine um enriquecimento sem causa do sujeito passivo.

14 — Acórdão Comateb e o. (já referido na nota 6, n.º 24).

40. No que respeita ao sujeito passivo que se opõe ao comprador final, «a consequência e o complemento» dos direitos conferidos ao comprador final pelo direito da União poderão muito bem ser diferentes do que sucede no caso do sujeito passivo.

41. Assim, importa ainda analisar se da jurisprudência relativa ao direito ao reembolso do sujeito passivo é possível retirar indícios de que o comprador final também pode beneficiar directamente de um direito deste tipo contra o Estado. Com este fim, importa começar por examinar o conteúdo exacto que a jurisprudência conferiu ao direito ao reembolso do sujeito passivo.

a) O conteúdo concreto do direito ao reembolso do sujeito passivo

42. Nos termos da jurisprudência, o Estado deve, por um lado, restituir ao sujeito passivo o imposto indevidamente cobrado e, por outro, também os montantes pagos ao Estado ou por ele retidos, directamente relacionados com esse imposto [15].

15 — Entre estes montantes, o Tribunal de Justiça inclui, em particular, o prejuízo financeiro que o sujeito passivo sofreu pelo facto de um imposto, que em si não é criticável em matéria de direito da União, ter sido cobrado demasiado cedo, resultando a incompatibilidade com o direito da União, por conseguinte, apenas da referida exigibilidade prematura do imposto. Neste caso, o pagamento de juros representa o reembolso do montante prestado sem base jurídica. V. acórdãos Metallgesellschaft e o. (já referido na nota 6, n.os 87 a 89), Test Claimants in the FII Group Litigation (já referido na nota 6, n.º 205) e de 13 de Março de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Colect., p. I-2107, n.º 112), bem como o despacho de 23 de Abril de 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, Colect., p. I-2875, n.º 114).

i) O critério da consequência inevitável

43. O direito ao reembolso não abrange, no entanto, quaisquer desvantagens que assentem em decisões tomadas pelo sujeito passivo e que não são uma consequência inevitável da actuação contrária ao direito da União do Estado-Membro [16]. Até ao momento, este critério da consequência inevitável ainda não foi devidamente desenvolvido na jurisprudência, apenas tendo sido, segundo é possível depreender, aplicado num contexto fiscal muito específico [17]. O critério visa manifestamente delimitar aquilo que pode ser exigido no âmbito de um direito ao reembolso concedido à luz do direito da União daquilo que «apenas» pode ser exigido no âmbito de um direito a indemnização igualmente baseado no direito da União, que está sujeito a exigências mais rigorosas [18].

16 — Acórdãos Test Claimants in the FII Group Litigation (já referido na nota 6, n.º 207) e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (já referido na nota 15, n.º 113), bem como o despacho Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (já referido na nota 15, n.º 115).

17 — Nos termos desta jurisprudência, nem os desagravamentos ou outros benefícios fiscais, a que uma sociedade residente terá renunciado para poder imputar integralmente o imposto indevidamente cobrado num montante devido a título de outro imposto, nem as despesas em que as sociedades desse grupo incorreram para dar cumprimento à legislação nacional em causa podem ser compensados, com base no direito comunitário, através de uma acção destinada a obter o reembolso (v. a jurisprudência referida na nota 16).

18 — V., a este respeito, o acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation (já referido na nota 6, n.ºs 207 a 209).

ii) Direito ao reembolso apesar da repercussão

44. O prejuízo que o sujeito passivo sofreu pelo facto de ter repercutido o imposto sobre os seus clientes através do preço, tendo este aumento do preço provocado uma diminuição do volume das suas vendas, não está, contudo, nos termos da jurisprudência, abrangido, pelo menos directamente, pelo direito ao reembolso. É o que resulta das observações do Tribunal de Justiça em relação à excepção, já referida, ao dever de reembolso do Estado.

45. Nos termos desta, um Estado-Membro pode opor-se à restituição ao sujeito passivo se as autoridades nacionais provarem que o imposto foi suportado na íntegra por pessoa diferente do sujeito passivo e que o reembolso do imposto implicaria um enriquecimento sem causa deste último [19]. Nos termos da jurisprudência, não se gera, no entanto, um enriquecimento sem causa caso o sujeito passivo sofra um prejuízo económico associado à diminuição do volume das suas vendas [20]. O Tribunal de Justiça sublinhou, neste contexto, que a repercussão de um imposto num terceiro não neutraliza necessariamente os efeitos económicos do mesmo sobre o sujeito passivo. A mera repercussão não significa, portanto, que um reembolso provoque um enriquecimento sem causa do sujeito passivo e que o

19 — Acórdãos Just (já referido na nota 6, n.º 26), Michaïlidis (já referido na nota 9, n.º 33) e Weber's Wine World e o. (já referido na nota 8, n.º 94).

20 — Acórdãos Comateb e o. (já referido na nota 6, n.ºs 29 e segs.), Michaïlidis (já referido na nota 9, n.ºs 34 e segs.) e Weber's Wine World e o. (já referido na nota 8, n.ºs 95 e 98 e segs.).

direito ao reembolso deva, por conseguinte, ser recusado [21].

iii) Conclusões relativas a um eventual direito ao reembolso do comprador final

46. De forma a poder extrair das referidas características do direito ao reembolso do sujeito passivo, conferido pela legislação da União Europeia, as conclusões a respeito da questão de saber se um direito deste tipo também pode ser concedido por princípio ao consumidor final, importa começar por analisá-las criticamente.

47. Neste âmbito, importa observar que a afirmação do direito ao reembolso, apesar da repercussão verificada, apenas é compatível com o «critério da consequência inevitável» [22] caso se considere o prejuízo causado pela diminuição do volume de vendas como consequência inevitável da cobrança do imposto pelo Estado, não obstante a decisão empresarial subjacente de repercutir o imposto. Esta tese parece ser amplamente discutível.

48. Para além disso, este ponto de vista é dificilmente conciliável com a jurisprudência, segundo a qual o problema da repercussão ou não de uma imposição indirecta constitui em cada caso concreto uma questão de facto, na medida em que a repercussão efectiva, parcial ou total, depende de vários factores próprios a cada transacção comercial [23].

49. Levanta-se, por conseguinte, a questão de saber se o direito ao reembolso constitui efectivamente a base jurídica adequada para regular um prejuízo deste tipo. Mais apropriado parece que se resolva a reparação de tais prejuízos à luz da legislação relativa à responsabilidade, ou seja, de acordo com as regras que o Tribunal de Justiça estabeleceu em relação à responsabilidade dos Estados-Membros por prejuízos causados a particulares por violações do direito da União.

50. A reparação dos prejuízos através do direito ao reembolso tem também, por fim, efeitos sobre a questão de saber como poderão ser eliminadas as consequências económicas para o comprador final do imposto cobrado em violação do direito da União.

51. Caso o sujeito passivo, apesar da repercussão do imposto cobrado em violação do direito da União, tiver direito ao seu reembolso por ter sofrido um prejuízo económico

21 — V. acórdão Weber's Wine World e o. (já referido na nota 8, n.os 101 e segs.).

22 — V. supra, n.º 43.

23 — Acórdãos Les Fils de Jules Bianco e Girard (já referido na nota 13, n.os 17 e 20), Comateb e o. (já referido na nota 6, n.os 25 a 27) e Weber's Wine World e o. (já referido na nota 8, n.os 96 e segs.).

em resultado da diminuição do seu volume de vendas – para efeitos deste exemplo num montante equivalente –, ao proceder ao reembolso o Estado estaria a satisfazer a referida pretensão, que, deste modo estaria, em princípio, esgotada. Numa situação deste tipo, o comprador final já não poderia eficazmente dirigir-se, com o seu próprio pedido de reembolso, ao sujeito passivo. Com efeito, o montante que este obteve do Estado visa efectivamente cobrir o seu próprio prejuízo e ficar na sua posse. O sujeito passivo também não poderia ceder um direito ao comprador final se não lhe for concedido um novo direito ao reembolso suplementar que visa, neste caso, substituir efectivamente o próprio imposto. Neste caso, o destinatário natural do comprador final seria, pelo contrário, o próprio Estado.

52. Em geral, é possível constatar que a jurisprudência actual relativa ao conteúdo do direito do sujeito passivo ao reembolso contém indícios tanto favoráveis como contrários à possibilidade de concessão ao comprador final de um tal direito directo ao reembolso.

53. Caso se entenda que o sujeito passivo, para além do direito ao reembolso, também pode obter uma reparação dos prejuízos resultantes da diminuição do volume de venda, poderão ser criadas situações semelhantes à que foi mencionada *supra*, em que o comprador final apenas pode fazer valer o seu direito contra o Estado. Para além disso, para ser consequente também se deveria admitir o critério da consequência inevitável em relação à redução patrimonial do comprador final. Caso o referido prejuízo do sujeito passivo deva ser considerado uma consequência inevitável da cobrança do imposto pelo Estado, apesar da sua própria decisão de repercutir o imposto, então a redução patrimonial associada à repercussão que o comprador final sofre não é menos inevitável.

54. Ao invés, caso se aplique o critério da consequência inevitável de acordo com o seu sentido, constata-se que este não está cumprido em relação ao comprador final. Com efeito, a repercussão não representa um automatismo, baseando-se, em última instância, numa decisão empresarial do sujeito passivo. Tendo em consideração esta concepção restrita, a natureza do direito ao reembolso que pode ser concedido ao sujeito passivo oporse-ia à concessão, nos mesmos termos, deste direito ao comprador final.

55. Estes pontos de partida contraditórios permitem concluir que da jurisprudência actual relativa ao conteúdo do direito ao reembolso do sujeito passivo não é possível retirar quaisquer critérios decisivos para a questão

de saber a quem o comprador final deve poder exigir em princípio o reembolso. Outros indícios são, no entanto, fornecidos pela jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa aos princípios da equivalência e da efectividade.

b) Direito de acção directa contra o Estado por motivos de equivalência e efectividade

56. Nos termos da jurisprudência constante, não havendo regulamentação da União em matéria de pedidos de restituição de impostos cobrados em violação do direito da União, cabe ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro prever as condições em que esses pedidos podem ser exercidos, devendo estas condições respeitar os princípios da equivalência e da efectividade [24]. As referidas condições não devem, por conseguinte, ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem organizadas de modo a impossibilitar ou tornar excessivamente difícil na prática o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União [25].

57. Entre as referidas condições incluem-se, em primeira linha, a designação dos órgãos jurisdicionais competentes e a configuração do processo judicial, ou seja, as modalidades processuais [26]. No entanto, o Tribunal de Justiça também atribuiu neste âmbito, pelo menos parcialmente, aos Estados-Membros a definição das condições substantivas [27].

58. A questão da identidade do sujeito contra o qual pode ser feito valer o direito constitui uma questão de mérito. No que respeita ao sujeito passivo, a questão é respondida pelo próprio direito da União: o sujeito demandado é o Estado. No âmbito desta relação bilateral, não é tido mais ninguém em consideração. No que respeita ao comprador final, dão uma resposta parcial os princípios da equivalência e da efectividade que, tal como foi constatado, também se aplicam a questões substantivas.

59. Com efeito, tal como a Danfoss e a Sauer-Danfoss manifestamente defendem, caso o direito dinamarquês conceda ao comprador

24 — Acórdãos de 6 de Outubro de 2005, MyTravel (C-291/03, Colect., p. I-8477, n.º 17) e de 15 de Março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Colect., p. I-2425, n.º 37).

25 — Acórdãos Weber's Wine World e o. (já referido na nota 8, n.º 103), MyTravel (já referido na nota 24, n.º 17), Reemtsma Cigarettenfabriken (já referido na nota 24, n.º 37) e Direct Parcel Distribution Belgium (já referido na nota 6, n.º 46).

26 — Acórdãos Just (já referido na nota 6, n.º 25), Metallgesellschaft e o. (já referido na nota 6, n.º 85), Weber's Wine World e o. (já referido na nota 8, n.º 103), Test Claimants in the FII Group Litigation (já referido na nota 6, n.º 203) e Direct Parcel Distribution Belgium (já referido na nota 6, n.º 46).

27 — Acórdãos Denkavit italiana (já referido na nota 6, n.º 22), San Giorgio (já referido na nota 6, n.º 12) e Metallgesellschaft e o. (já referido na nota 6, n.º 86); v., quanto à responsabilidade extracontratual dos Estados-Membros devido a violação do direito da União, também os acórdãos de 19 de Novembro de 1991, Francovich e o. (C-6/90 e C-9/90, Colect., p. I-5357, n.º 42 e 43), de 10 de Julho de 1997, Palmisani (C-261/95, Colect., p. I-4025, n.º 27), de 17 de Abril de 2007, AGM-COS.MET (C-470/03, Colect., p. I-2749, n.º 86), e de 24 de Março de 2009, Danske Slagterier (C-445/06, Colect., p. I-2119, n.º 31).

final, sobre quem foi repercutido um imposto cobrado em violação do direito dinamarquês, um direito directo ao reembolso contra o Estado, o princípio da equivalência impõe que um direito deste tipo também seja conferido no caso de impostos cobrados em violação do direito da União.

60. Caso o reembolso se torne impossível ou excessivamente difícil, no caso de remissão do comprador final para o sujeito passivo, o princípio da efectividade pode impor que o comprador final se possa dirigir directamente ao Estado. Esta situação foi ponderada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Reemtsma para o caso em que um prestador de serviços facturou por erro o imposto sobre o valor acrescentado ao seu cliente, o pagou ao Estado e de seguida se tornou insolvente [28]. O mesmo deve ser válido, por maioria de razão, caso o erro não seja da responsabilidade do prestador de serviços ou do vendedor, mas sim do Estado. Em caso de insolvência do sujeito passivo, o princípio da efectividade pode, por conseguinte, impor que o comprador final possa exigir o reembolso directamente ao Estado.

61. O princípio da efectividade também exige, neste âmbito, que o referido direito, por natureza, seja efectivamente um direito ao reembolso. O exercício dos direitos do comprador final tornar-se-ia excessivamente difícil caso este tivesse, a título de exemplo, de cumprir as condições mais rígidas que, nos termos da jurisprudência, se aplicam aos pedidos de indemnização baseados no direito da União [29]. Também não se vislumbra por que motivo num caso destes o Estado se pudesse esconder atrás destas condições mais rígidas de atribuição. Afinal, este permanece enriquecido com o montante do imposto cobrado em violação do direito da União, estando apenas em causa o reembolso deste montante à pessoa que, em última instância, o suportou economicamente.

62. Caso o direito nacional não conceda um direito ao reembolso ao comprador final que suporta economicamente o imposto, nem contra o Estado nem contra o sujeito passivo, resulta ainda do princípio da efectividade a necessidade de criar pelo menos um destes direitos ao reembolso. Neste sentido, o princípio da efectividade obriga os Estados-Membros a prever os instrumentos e as vias processuais necessárias para permitir ao comprador final recuperar o imposto cobrado em violação do direito da União [30]. Também neste caso se deve considerar que o nível de protecção exigido pelo direito da União não seria satisfeito se se remetesse o comprador

28 — Acórdão Reemtsma Cigarettenfabriken (já referido na nota 24, n.º 41).

29 — V., a este respeito, o acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation (já referido na nota 6, n.ºs 207 a 209).

30 — V., neste sentido, o acórdão Reemtsma Cigarettenfabriken (já referido na nota 24, n.º 41); v. igualmente, o artigo 19.º, n.º 1, segundo parágrafo, TUE.

final para eventuais direitos de indemnização em relação ao Estado.

63. A título de conclusão provisória pode-se, assim, ter por assente que os princípios da equivalência e da efectividade podem fundamentar um direito directo ao reembolso do comprador final contra o Estado.

c) Inexistência de exigências suplementares do direito da União

64. Desde que não resulte dos princípios da equivalência e da efectividade um direito de demandar directamente o Estado, deve aplicar-se a regra geral, nos termos da qual não havendo regulamentação da União em matéria de pedidos de restituição de impostos cobrados em violação do direito da União, cabe ao ordenamento jurídico interno dos Estado-Membro prever as condições em que esses pedidos podem ser apresentados [31].

65. No acórdão Denkavit italiana [32], o Tribunal de Justiça remeteu expressamente para o facto de a protecção dos direitos que resultam para o particular do efeito directo da proibição de cobrar determinados impostos não exigir obrigatoriamente uma regulamentação uniforme, comum a todos os Estados-Membros, dos pressupostos formais e materiais, dos quais está dependente o reembolso destes impostos. Isto também se deveria aplicar, por maioria de razão, caso esteja em causa um possível beneficiário «de segunda linha», sobre o qual o imposto cobrado em violação do direito da União foi repercutido pelo sujeito passivo.

66. Com efeito, deve ser tido em consideração que – tal como o Tribunal de Justiça declarou repetidamente – o reembolso de impostos indevidamente pagos é resolvido de modo diferente nos diversos Estados-Membros, e mesmo no interior do mesmo Estado-Membro, consoante os diversos tipos de imposição em causa. Enquanto em alguns casos os direitos ao reembolso assumem uma natureza administrativa, noutros são de natureza civil e seguem em particular as regras relativas à repetição do indevido [33]. Caso, com excepção dos casos em que o princípio da efectividade o impõe [34], se ignorasse estas regras, em parte complexas, e pretendesse

31 — V. a jurisprudência referida na nota 24.

32 — Já referido na nota 6, n.º 22.

33 — V. acórdãos Just (já referido na nota 6, n.ºs 23 e segs.), de 17 de Novembro de 1998, Aprile (C-228/96, Colect., p. I-7141, n.º 17) e de 17 de Junho de 2004, Recheio - Cash & Carry (C-30/02, Colect., p. I-6051, n.º 16).

34 — Ao invés, o princípio da equivalência não poria em causa a regulamentação nacional, levando, pelo contrário, à aplicação desta a casos de impostos cobrados em violação do direito da União.

conferir ao comprador final um direito geral ao reembolso contra o Estado, sem que o legislador da União pudesse configurar de forma mais precisa o enquadramento jurídico de um direito deste tipo, estar-se-ia provavelmente a criar mais problemas do que a solucioná-los. Também é concebível que se torne substancialmente mais atractivo para o comprador final – particularmente no caso de impostos mais reduzidos, que digam respeito à vida quotidiana – que este possa tratar com o seu co-contratante em vez de ser obrigado a dirigir-se ao Estado.

67. Por conseguinte, caberá à ordem jurídica interna e porventura aos órgãos jurisdicionais nacionais determinar se a pessoa sobre quem foi repercutido pelo sujeito passivo um imposto nacional cobrado por um Estado-Membro em violação do direito da União pode exigir o reembolso do montante do imposto directamente ao Estado ou por princípio apenas ao sujeito passivo ou se pode escolher a este respeito, devendo, no entanto, ser respeitados os princípios da equivalência e da efectividade.

68. Esta conclusão equivale, aliás, à solução encontrada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Reemtsma Cigarettenfabriken [35] para o caso em que o prestador de serviços facturou por erro o imposto sobre o valor acrescentado ao seu cliente e o pagou ao Estado. Apesar de a questão de saber se foi uma empresa a facturar erradamente ao seu cliente um imposto não devido ou o próprio Estado a cobrar um imposto em violação do direito da União, que depois foi repercutido, ter relevância para a temática da responsabilidade do Estado, não existe qualquer necessidade de regular de forma diferente o direito ao reembolso dos lesados economicamente. Em ambos os casos apenas é necessário assegurar que ao lesado sejam reembolsadas as quantias indevidamente cobradas pelo Estado, quer por via directa quer indirecta.

69. No processo principal, o princípio da efectividade poderia, no entanto, impor a consideração de um direito directo ao reembolso contra o Estado – o que, em última análise, terá de ser analisado pelo órgão jurisdicional de reenvio. No que respeita ao regime jurídico na Dinamarca, o Governo dinamarquês afirmou que o comprador final não tem qualquer direito directo ao reembolso contra o Estado. A Danfoss e a Sauer-Danfoss, pelo contrário, alegaram que, nos termos do direito dinamarquês, o comprador final também não poderia exigir qualquer reembolso ao sujeito passivo. A este respeito, o Governo dinamarquês, quando questionado, confirmou na audiência que a existência de tal direito não é clara nos termos do direito dinamarquês. Se o comprador final não puder efectivamente, ao abrigo do direito dinamarquês, exigir, nem directa nem indirectamente, qualquer reembolso do montante do imposto, o exercício dos direitos dos demandantes no processo

35 — Já referido na nota 24, n.os 37 e segs.

principal tornar-se-ia excessivamente difícil caso fossem remetidos para a possibilidade juridicamente ainda por abrir e actualmente discutível de serem reembolsados pelas empresas petrolíferas e por este motivo fosse negado provimento aos recursos interpostos contra o Skatteministeriet.

3. Conclusão

70. Deve, por conseguinte, responder-se à primeira questão prejudicial que cabe à ordem jurídica interna e porventura aos órgãos jurisdicionais nacionais determinar se a pessoa sobre quem foi repercutido pelo sujeito passivo um imposto nacional cobrado por um Estado-Membro em violação do direito da União pode exigir o reembolso do montante do imposto directamente ao Estado ou por princípio apenas ao sujeito passivo ou se pode escolher a este respeito, devendo, no entanto, ser respeitados os princípios da equivalência e da efectividade.

B – *Quanto à segunda questão prejudicial*

71. Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se num caso em que um Estado-Membro tiver cobrado um imposto especial sobre o consumo em violação do direito da União e o sujeito passivo tiver repercutido este imposto sobre o seu cliente, é possível recusar um pedido de indemnização apresentado pelo referido cliente contra o Estado com o fundamento de que está excluída de antemão a existência de uma relação causal directa entre a cobrança do imposto e os danos do cliente.

72. Segundo a jurisprudência constante, os Estados-Membros são por princípio responsáveis pelos danos causados aos particulares por violações do direito da União que lhes sejam imputáveis [36].

73. O direito a reparação está sujeito a três requisitos: que a norma de direito violada da União tenha por objecto conferir-lhes direitos, que a violação dessa norma seja suficientemente caracterizada e que exista um nexo de causalidade directo entre essa violação e

36 — Acórdãos Francovich e o. (já referido na nota 27, n.º 35), de 5 de Março de 1996, Brasserie du pêcheur e Factortame (C-46/93 e C-48/93, Colect., p. I-1029, n.º 31), Danske Slagterier (já referido na nota 27, n.º 27), de 26 de Janeiro de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Colect., p. I-635, n.º 29), de 25 de Novembro de 2010, Fuß (C-429/09, Colect., p. I-12167, n.º 45) e de 9 de Dezembro de 2010, Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie e o. (C-568/08, Colect., p. I-12655, n.º 87).

o dano sofrido pelos particulares [37]. A questão prejudicial diz respeito a este terceiro requisito.

74. Em princípio, compete aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar se existe efectivamente um nexo de causalidade directo entre a violação do direito da União por parte do Estado e o dano sofrido pelo particular [38]. Por um lado, o Tribunal de Justiça pode, contudo, fornecer todas as indicações que entenda necessárias para dar àquele órgão jurisdicional uma resposta útil [39], por outro, o presente caso diz menos respeito a uma questão de facto do que a uma questão de direito. Importa designadamente esclarecer se o requisito do nexo de causalidade directo deve ser entendido em sentido de tal forma estrito que, tal como invoca particularmente o Governo dinamarquês, apenas pode estar preenchido em relação ao sujeito passivo, mas não já em relação àquele sobre o qual foi repercutido, pelo sujeito passivo, o imposto especial sobre o consumo cobrado em violação do direito da União.

75. Antes de mais, cumpre assinalar que no presente caso a *causalidade*, enquanto tal, não está em questão. Se o imposto especial sobre o consumo não tivesse sido cobrado, não teria sido causado o prejuízo invocado pelas demandantes no processo principal, que consiste no montante do imposto que foi sobre elas foi repercutido pelas empresas petrolíferas.

76. No que respeita ao *carácter directo* da causalidade, este não deve ser entendido num sentido absoluto, antes bastando, nos termos da jurisprudência, que a causalidade «suficientemente directa» [40]. O Tribunal de Justiça procedeu à referida precisão remetendo para a jurisprudência em matéria de responsabilidade extracontratual da União [41], em relação à qual se aplicam, no essencial, os mesmos três requisitos que são exigidos em relação à responsabilidade dos Estados-Membros por violação do direito da União [42]. Desta jurisprudência também resulta que o critério do «carácter suficientemente directo» visa particularmente garantir que não haja que indemnizar qualquer consequência danosa, mesmo longínqua [43]. Caso não se pretenda alargar demasiado o conceito de «carácter directo» através da anteposição da palavra «suficientemente», poder-se-ia, por conseguinte, referir

37 — Acórdãos Brasserie du pêcheur e Factortame (já referido na nota 36, n.º 51), Danske Slagterier (já referido na nota 27, n.º 20) e Transportes Urbanos y Servicios Generales (já referido na nota 36, n.º 30).

38 — Acórdãos Brasserie du pêcheur e Factortame (já referido na nota 36, n.º 65), de 15 de Junho de 1999, Rechberger e o. (C-140/97, Colect., p. I-3499, n.º 72), AGM-COS.MET (já referido na nota 27, n.º 83) e Fuß (já referido na nota 36, n.ºs 48 e 59).

39 — Acórdãos de 18 de Janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Colect., p. I-493, n.º 38) e de 18 de Junho de 2009, Stadeco (C-566/07, Colect., p. I-5295, n.º 43).

40 — Acórdãos Test Claimants in the FII Group Litigation (já referido na nota 6, n.º 218) e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (já referido na nota 15, n.º 122).

41 — Acórdão de 4 de Outubro de 1979, Dumortier e o./Conselho (64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 e 45/79, Recueil, p. 3091, n.º 21).

42 — Acórdão Brasserie du pêcheur e Factortame (já referido na nota 36, n.º 53).

43 — Acórdão Dumortier e o./Conselho (já referido na nota 41, n.º 21).

também simplesmente um estreito nexo de causalidade. O conceito de «nexo de causalidade directo» está, no entanto, de tal forma estabelecido na jurisprudência que irei continuar a utilizá-lo – na sua acepção ampla – no âmbito das considerações seguintes.

77. Remetendo para os princípios em matéria de responsabilidade do direito dinamarquês, o Governo dinamarquês alega que apenas o «lesado directo» poder ter um direito à indemnização, não se incluindo neste grupo o sujeito sobre quem foi repercutido um imposto indevidamente cobrado. Os danos deste estariam, pelo contrário, relacionados com uma série de outras circunstâncias, tais como a política de preços do sujeito passivo bem como a sua própria política de preços, a utilização concreta dos produtos tributados e a situação concorrencial. Para além disso, o círculo de pessoas, em última instância, economicamente afectadas é indefinido e difícil de prever.

78. No entanto, este tipo de critério do «lesado directo» não encontra qualquer base de apoio no direito da União. Pelo contrário, nos termos da jurisprudência assente os três requisitos referidos *supra* no n.º 73, entre os quais o «nexo de causalidade suficientemente directo», são suficientes para instituir em favor dos particulares um direito a obter reparação [44]. Recentemente, o Tribunal de Justiça concluiu ainda que os Estados-Membros não podem impor requisitos suplementares [45].

79. O critério referido pelo Governo dinamarquês representa, em última análise, um requisito suplementar, baseando-se em simultâneo num conceito de causalidade mais rigoroso. Daqui resulta que o direito a indemnização consagrado no direito da União é sistematicamente negado, sem análise do caso concreto, ao sujeito que deve suportar economicamente o imposto cobrado em violação do direito da União e que sofreu um prejuízo manifesto. A plena eficácia do direito da União e a protecção efectiva dos direitos reconhecidos pelo direito da União, que este direito a indemnização visa assegurar [46], seriam significativamente postas em causa por uma limitação de tal forma geral do círculo dos possíveis titulares do direito.

44 — Acórdãos Francovich e o. (já referido na nota 27, n.º 41), AGM-COS.MET (já referido na nota 27, n.º 85) e Fuß (já referido na nota 36, n.º 65).

45 — Acórdão Fuß (já referido na nota 36, n.º 66).

46 — Neste sentido, os acórdãos Francovich e o. (já referido na nota 27, n.º 33), Brasserie du pêcheur e Factortame (já referido na nota 36, n.º 52) e de 30 de Setembro de 2003, Köbler (C-224/01, Colect., p. I-10239, n.º 33).

80. Para além disso, importa constatar que o prejuízo sofrido pelo comprador final não pode, de forma alguma, ser considerado uma consequência longínqua da cobrança do imposto. Tal como já foi exposto no âmbito da primeira questão prejudicial, é precisamente característico dos impostos indirectos não serem suportados economicamente pelo sujeito passivo, mas sim pelo comprador final, pelo que é este que acaba por sofrer um prejuízo. No fundo, o mesmo prejuízo é transmitido através do circuito económico. O seu valor mantém-se inalterado, pelo que é passível de ser previsto e calculado pelo Estado. O mero facto de o sujeito passivo poder ter prescindido de repercutir o imposto através do preço, e de o sujeito efectivamente prejudicado ter prescindido de continuar a repercutir, por seu lado, o imposto, não interrompe a causalidade da cobrança do imposto em relação ao prejuízo nem lhe retira automaticamente o seu carácter suficientemente directo na acepção da jurisprudência.

81. O facto de o círculo dos sujeitos com possibilidade de ter direito à indemnização ser eventualmente indefinido – pelo menos num primeiro momento – não põe em causa a possibilidade da causalidade directa. Com efeito, o facto de um número indeterminado de pessoas entrar em linha de consideração como titular do direito a indemnização não pode excluir o referido direito conferido pelo direito da União [47]. De resto, apesar de previamente o círculo de sujeitos efectivamente prejudicados poder ser menos conhecido do que o círculo de sujeitos passivos, é, no entanto, claramente definível desde o início. Estão em causa os sujeitos sobre quem foi repercutido o imposto e que, por seu lado, não podem continuar a repercuti-lo.

82. Também a análise de um outro domínio do direito da União relativo à responsabilidade confirma que este desconhece a restrição ao «lesado directo» na acepção do direito dinamarquês. Assim, no acórdão Manfredi [48], o Tribunal de Justiça concluiu, em relação à proibição de cartéis, que qualquer pessoa tem o direito de pedir a reparação do dano sofrido quando existe um nexo de causalidade entre o referido dano e um acordo proibido.

83. Por conseguinte, no caso em que um Estado-Membro tenha cobrado um imposto especial sobre o consumo em violação do direito da União e o sujeito passivo tiver repercutido este sobre o seu cliente, um direito a indemnização deste cliente contra o Estado não pode ser recusado com o fundamento de que é de excluir de antemão um nexo de causalidade directo entre a cobrança do imposto e o dano do cliente.

47 — Nesta acepção, o acórdão Brasserie du pêcheur e Factortame (já referido na nota 36, n.º 71).

48 — Acórdão de 13 de Julho de 2006, Manfredi e o. (C-295/04 a C-298/04, Colect., p. I-6619, n.º 61).

V – Conclusão

84. Face ao exposto, proponho que seja dada a seguinte resposta às questões prejudiciais submetidas pelo Vestre Landsret:

«1. Cabe à ordem jurídica interna e porventura aos órgãos jurisdicionais nacionais determinar se a pessoa sobre quem foi repercutido pelo sujeito passivo um imposto nacional cobrado por um Estado-Membro em violação do direito da União pode exigir o reembolso do montante do imposto directamente ao Estado ou por princípio apenas ao sujeito passivo ou se pode escolher a este respeito, devendo, no entanto, ser respeitados os princípios da equivalência e da efectividade.»

2. No caso em que um Estado-Membro tenha cobrado um imposto especial sobre o consumo em violação do direito da União e o sujeito passivo tiver repercutido este sobre o seu cliente, um direito a indemnização deste cliente em relação ao Estado não pode ser recusado com o fundamento de que é de excluir de antemão um nexo de causalidade directo entre a cobrança do imposto e o dano do cliente.