



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

11 de julho de 2019*

«Incumprimento de Estado — Impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas — Artigo 110.º TFUE — Diretiva 92/83/CEE — Diretiva 92/84/CEE — Regulamento (CE) n.º 110/2008 — Aplicação de uma taxa inferior de imposto especial sobre o consumo ao fabrico dos produtos nacionais denominados *tsipouro* e *tsikoudia*»

No processo C-91/18,

que tem por objeto uma ação por incumprimento nos termos do artigo 258.º TFUE, entrada em 8 de fevereiro de 2018,

Comissão Europeia, representada por A. Kyratsou e F. Tomat, na qualidade de agentes,

demandante,

contra

República Helénica, representada por M. Tassopoulou e D. Tsagkaraki, na qualidade de agentes,

demandada,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: T. von Danwitz, presidente de secção, C. Vajda e A. Kumin (relator), juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

* Língua do processo: grego.

Acórdão

- 1 Com a sua petição, a Comissão Europeia pede que o Tribunal de Justiça declare que a República da Polónia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem:
 - Por força dos artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas (JO 1992, L 316, p. 21), conjugados com o artigo 23.º, n.º 2, dessa diretiva, e por força do artigo 110.º TFUE, ao adotar e manter em vigor uma legislação que aplica uma taxa reduzida do imposto especial sobre o consumo em 50 % em relação à taxa nacional normal ao *tsipouro* e à *tsikoudia* fabricados pelas empresas de destilação, ditas «destiladoras sistemáticas», enquanto as bebidas alcoólicas importadas de outros Estados-Membros estão sujeitas à taxa normal de imposto especial sobre o consumo, e
 - por força dos artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83, conjugados com o artigo 22.º, n.º 1, da mesma diretiva e com o artigo 3.º, n.º 1, da Diretiva 92/84/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas (JO 1992, L 316, p. 29), e por força do artigo 110.º TFUE, ao adotar e manter em vigor uma legislação que aplica, nas condições previstas nessa legislação, uma taxa de imposto especial sobre o consumo muito reduzida ao *tsipouro* e à *tsikoudia* fabricados pelos pequenos destiladores, denominados «ocasionais», ao passo que as bebidas alcoólicas importadas de outros Estados-Membros estão sujeitas à taxa normal de imposto especial sobre o consumo.

Quadro jurídico

Direito da União

- 2 O décimo sexto, décimo sétimo e vigésimo considerandos da Diretiva 92/83 têm a seguinte redação:

«Considerando que se poderá autorizar os Estados-Membros a aplicar taxas reduzidas ou isenções a determinados produtos de natureza regional ou tradicional;

Considerando que as taxas reduzidas que os Estados-Membros estão autorizados a aplicar não devem conduzir a distorções de concorrência no mercado interno;

[...]

Considerando que, no entanto, é possível autorizar os Estados-Membros a optarem pela aplicação de isenções ligadas ao consumo final dentro do seu território;»
- 3 O artigo 19.º desta diretiva prevê:
 - «1. Os Estados-Membros aplicarão ao álcool etílico um imposto especial de consumo de acordo com as disposições da presente diretiva.
 2. Os Estados-Membros estabelecerão as suas taxas de acordo com a Diretiva 92/84/CEE.»

4 O artigo 20.º da Diretiva 92/83 enuncia:

«Para efeitos de aplicação da presente diretiva, por “álcool etílico” entendem-se:

- os produtos com um teor alcoólico em volume superior a 1,2 % vol. abrangidos pelos códigos NC 2207 e 2208, mesmo quando estes produtos constituam parte de um produto abrangido por outro capítulo da Nomenclatura Combinada,

[...]»

5 O artigo 21.º desta diretiva dispõe:

«O imposto especial sobre o consumo de álcool etílico é fixado por hectolitro de álcool puro a 20 °C e calculado por referência ao número de hectolitros de álcool puro. Sem prejuízo do disposto no artigo 22.º, os Estados-Membros aplicarão a mesma taxa de imposto especial de consumo a todos os produtos sujeitos ao imposto sobre o álcool etílico.»

6 O artigo 22.º da referida diretiva precisa:

«1. Os Estados-Membros podem aplicar taxas reduzidas de imposto ao álcool etílico produzido por pequenas destilarias dentro dos seguintes limites:

- as taxas reduzidas, que poderão ser inferiores à taxa mínima, não são aplicáveis às empresas que produzam mais de 10 hectolitros de álcool puro por ano; no entanto, os Estados-Membros que em 1 de janeiro de 1992 aplicavam taxas reduzidas às empresas que produzem entre 10 e 20 hectolitros de álcool puro por ano poderão continuar a fazê-lo,
- as taxas reduzidas não podem ser inferiores em mais de 50 % à taxa normal nacional do imposto especial de consumo.

2. Para efeitos da aplicação de taxas reduzidas, por “pequena destilaria” entende-se uma destilaria jurídica e economicamente independente de outras destilarias e que não opere sob licença.

[...]

4. Os Estados-Membros podem prever disposições segundo as quais o álcool produzido por pequenos produtores que não tenham efetuado quaisquer transações intracomunitárias deverá ser colocado em livre circulação logo que tenha sido obtido, sem ser submetido ao regime de entrepostos fiscais, devendo ser tributado definitivamente com base numa taxa única.

[...]»

7 O artigo 23.º da mesma diretiva enuncia:

«Os seguintes Estados-Membros podem aplicar taxas reduzidas inferiores à taxa mínima mas não inferiores em mais de 50 % à taxa normal nacional do imposto sobre o álcool etílico aos produtos a seguir referidos:

[...]

2. A República Helénica, relativamente às bebidas espirituosas anisadas definidas no Regulamento (CEE) n.º 1576/89 [do Conselho, de 29 de maio de 1989, que estabelece as regras gerais relativas à definição, à designação e à apresentação das bebidas espirituosas (JO 1989, L 160, p. 1)] que sejam incolores e apresentem um teor de açúcar igual ou inferior a 50 gramas por litro e em que, no

mínimo, 20 % do teor alcoólico adquirido do produto acabado seja composto por álcool aromatizado por destilação em alambiques tradicionais descontínuos de cobre com capacidade igual ou inferior a 1 000 litros.»

8 O Regulamento n.º 1576/89 foi revogado e substituído pelo Regulamento (CE) n.º 110/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de janeiro de 2008, relativo à definição, designação, apresentação, rotulagem e proteção das indicações geográficas das bebidas espirituosas e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 1576/89 (JO 2008, L 39, p. 16).

9 O artigo 4.º do Regulamento n.º 110/2008 previa:

«As bebidas espirituosas são classificadas em categorias de acordo com as definições constantes do anexo II.»

10 Nos termos do anexo II desse regulamento:

«[...]

6. Aguardente bagaceira ou bagaço de uva

a) Entende-se por aguardente bagaceira ou bagaço de uva uma bebida espirituosa que satisfaz as seguintes condições:

- i) É obtida exclusivamente a partir de bagaço de uvas fermentadas e destiladas, quer diretamente por vapor de água quer após adição de água,
- ii) Pode ser adicionada ao bagaço de uva uma quantidade máxima de borras de 25 kg por 100 kg de bagaço de uva utilizado,
- iii) A quantidade de álcool proveniente das borras não deve exceder 35 % da quantidade total de álcool no produto acabado,
- iv) A destilação deve ser efetuada com o próprio bagaço a menos de 86 % [vol.],
- v) É autorizada a redestilação ao mesmo título alcoométrico,
- vi) O teor de substâncias voláteis deve ser igual ou superior a 140 gramas por hectolitro de álcool a 100 % vol. e o teor máximo de metanol deve ser de 1 000 gramas por hectolitro de álcool a 100 % vol.;

b) O título alcoométrico volúmico mínimo da aguardente bagaceira ou bagaço é de 37,5 %;

c) A aguardente bagaceira ou bagaço de uva não pode ser objeto de adição de álcool tal como definida no ponto 5 do anexo I, diluído ou não;

d) A aguardente de bagaço de frutos não pode ser aromatizada, o que não exclui métodos de produção tradicionais.

e) A aguardente bagaceira ou bagaço de uva só pode conter caramelo como meio para adaptar a cor.

[...]

28. *Anis*

a) Entende-se por *anis* uma bebida espirituosa anisada cujo aroma característico provém exclusivamente do anis verde (*Pimpinella anisum* L.) e/ou do anis estrelado (*Illicium verum* Hook. f.) e/ou do funcho (*Foeniculum vulgare* Mill.);

b) O título alcoométrico volúmico mínimo do anis é de 35 %;

c) Na elaboração do *anis* só podem ser utilizados substâncias e preparados aromatizantes naturais, tal como definidos no artigo 1.º, n.º 2, alínea b), subalínea i), e alínea c), da Diretiva 88/388/CEE.

29. *Anis* destilado

- a) Entende-se por *anis* destilado o *anis* que contém álcool destilado com as sementes referidas na alínea a) da categoria 28 e, no caso de indicações geográficas, com mastique e outras sementes, plantas e frutos aromáticos, numa proporção mínima de 20 % do título alcoométrico volúmico do *anis* destilado;
- b) O título alcoométrico volúmico mínimo do *anis* destilado é de 35 %;
- c) Na elaboração do *anis* destilado só podem ser utilizados substâncias e preparados aromatizantes naturais, tal como definidos no artigo 1.º, n.º 2, alínea b), subalínea i), e alínea c), da Diretiva 88/388/CEE.

[...]»

- 11 Segundo o artigo 15.º, n.º 2, do referido regulamento, as indicações geográficas das bebidas espirituosas são registadas no anexo III do referido regulamento. Os pontos 6 e 29 desse anexo têm a seguinte redação:

«Categoria de produto	Indicação geográfica	País de origem (a origem geográfica exata é descrita no <i>dossier</i> técnico)
6. Aguardentes bagaceiras		
	<i>Marc de Champagne/Eau-de-vie de marc de Champagne</i>	França
	[...]	[...]
	<i>Aguardente Bagaceira Bairrada</i>	Portugal
	[...]	[...]
	<i>Orujo de Galicia</i>	Espanha
	<i>Grappa</i>	Itália
	[...]	[...]
	<i>Τσικουδιά/Tsikoudia</i>	Grécia
	<i>Τσικουδιά Κρήτης/Tsikoudia de Creta</i>	Grécia
	<i>Τσίπουρο/Tsipouro</i>	Grécia
	<i>Τσίπουρο Μακεδονίας/Tsipouro da Macedónia</i>	Grécia
	<i>Τσίπουρο Θεσσαλίας/Tsipouro da Tessália</i>	Grécia
	<i>Τσίπουρο Τυρνάβου/Tsipouro de Tyrnavos</i>	Grécia
	<i>Eau-de-vie de marc marque nationale luxembourgeoise</i>	Luxemburgo
	<i>Ζιβανία/Τζιβανία/Ζιβάνα/Zivania</i>	Chipre
	<i>Törkölypálinka</i>	Hungria
	[...]	
29. Anis destilado		

	<i>Ouzo/Oύζο</i>	Chipre, Grécia
	Ούζο Μυτιλήνης/ <i>Ouzo</i> de Mitilene	Grécia
	Ούζο Πλωμαρίου/ <i>Ouzo</i> de Plomari	Grécia
	Ούζο Καλαμάτας/ <i>Ouzo</i> de Kalamata	Grécia
	Ούζο Θράκης/ <i>Ouzo</i> da Trácia	Grécia
	Ούζο Μακεδονίας/ <i>Ouzo</i> da Macedónia	Grécia»

12 O artigo 3.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 92/84 dispõe:

«A partir de 1 de janeiro de 1993, a taxa mínima do imposto especial sobre o consumo de [álcool] será fixada em 550 [euros] por hectolitro de [álcool puro].»

Direito grego

13 O artigo 4.º, n.º 3, alínea b), da Lei 3845/2010 (FEK A' 65/6.5.2010) dispõe:

«É aplicado um imposto especial sobre o consumo de álcool etílico a uma taxa reduzida em cinquenta por cento (50 %), relativamente à taxa normal em vigor, ao álcool etílico destinado ao fabrico do *ouzo* ou contido no *tsipouro* e na *tsikoudia*. Essa taxa reduzida é fixada em mil duzentos e vinte e cinco (1 225) euros por hectolitro de álcool etílico anidrido.»

14 O artigo 82.º da Lei 2960/2001 (FEK A' 265/22.11.2001), conforme alterada pela Lei 2969/2001 (FEK A' 281/18.12.2001), com a epígrafe «Tributação do *tsipouro* ou da *tsikoudia* dos destiladores “ocasionais” de primeira categoria», tem a seguinte redação:

«1. O *tsipouro* e o *tsikoudia* fabricados a partir de aguardente bagaceira e de outras substâncias autorizadas por pequenos destiladores (ocasionais), em conformidade com o artigo 7.º, ponto E, da Lei 2969/2001, estão sujeitos a uma tributação à taxa fixa de cinquenta nove cêntimos de euro (0,59) por quilograma de produto acabado.

2. O imposto será pago no momento da emissão da autorização de destilação, com base na declaração do beneficiário relativamente à quantidade de bagaço de uva ou de outras substâncias autorizadas que pretende utilizar e da quantidade do *tsipouro* ou da *tsikoudia* que vai produzir.

3. A introdução do produto em questão no consumo efetua-se sem qualquer restrição de local ou de tempo, mediante a emissão dos documentos fiscais previstos por lei.»

15 O artigo 7.º, ponto E, n.ºs 1, 3 e 8, da Lei 2969/2001 dispõe:

«1) Os viticultores e os produtores das outras substâncias referidas no n.º 2 serão autorizados a destilar as matérias-primas da sua produção [...] durante um período de dois meses definido entre 1 de agosto de cada ano e 31 de julho do ano seguinte para cada município, unidade municipal ou autarquia local municipal pelo chefe da região aduaneira em causa [...]

[...]

3) Para a destilação, é necessária uma autorização passada pela estância aduaneira em cuja circunscrição esteja instalado o alambique que servirá para destilação. Essa duração não pode ultrapassar para cada produtor oito períodos de 24 horas, sucessivos ou separados, e depende da quantidade das matérias-primas destinadas à destilação [...]

[...]

8) O produto acabado é introduzido no consumo pelos próprios produtores ou pelos compradores, com os documentos fiscais previstos no código de livros e registos, a granel, em recipientes de vidro sem qualquer tipo de normalização. Se o próprio produtor distribuir o produto, este é acompanhado da autorização de destilação e do recibo de pagamento do imposto especial sobre o consumo.»

Procedimento pré-contencioso

- 16 A Comissão recebeu uma queixa relativa às taxas de imposto especial sobre o consumo aplicáveis nos termos da lei grega às bebidas alcoólicas denominadas *tsipouro* e *tsikoudia*. Após ter procedido à análise da denúncia, a Comissão, em 28 de outubro de 2011, enviou à República Helénica uma notificação para cumprir, indicando-lhe que não cumprira as suas obrigações decorrentes das Diretivas 92/83 e 92/84, por um lado, e do artigo 110.º TFUE, por outro.
- 17 A República Helénica respondeu por ofício de 11 de abril de 2012, dando conhecimento à Comissão, nomeadamente, da sua intenção de alterar a legislação nacional relativa aos pequenos destiladores.
- 18 Na falta de informações sobre as alterações legislativas anunciadas, pedidas por ofício de 20 de junho de 2012 dirigido à República Helénica, a Comissão enviou, em 27 de setembro de 2013, uma notificação para cumprir complementar, à qual a República Helénica respondeu em 11 de abril de 2014.
- 19 Não considerando suficiente a resposta da República Helénica, a Comissão, em 25 de setembro de 2015, dirigiu-lhe um parecer fundamentado, no qual mantinha as acusações expressas nas suas cartas de notificação para cumprir e de notificação para cumprir complementar. Aí convidava esse Estado-Membro a tomar as medidas necessárias para dar cumprimento ao parecer fundamentado no prazo de dois meses a contar da sua receção.
- 20 Na sua resposta de 21 de janeiro de 2016, a República Helénica indicou a sua intenção de proceder a uma alteração da legislação nacional existente, por um lado, alargando a taxa reduzida do imposto especial sobre o consumo em 50 % da taxa nacional normal do *tsipouro* e do *tsikoudia* às outras aguardentes bagaceiras provenientes de outros Estados-Membros e, por outro, no respeitante ao fabrico do *tsipouro* e da *tsikoudia* pelos pequenos destiladores, aplicando essa taxa reduzida do imposto especial em 50 %, limitando, porém, a produção a 120 quilogramas por ano e por produtor e destinando-a unicamente ao consumo privado, sendo proibida qualquer comercialização.
- 21 Em 11 de fevereiro de 2016, a Comissão indicou à República Helénica que esse projeto não dava resposta às obrigações que lhe incumbem por força das Diretivas 92/83 e 92/84, por um lado, e do artigo 110.º TFUE, por outro.
- 22 Não tendo recebido nenhuma informação adicional da República Helénica, a Comissão propôs a presente ação.

Quanto à ação

- 23 Em apoio da sua ação, a Comissão apresenta duas alegações de violação dos artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83, conjugados com o seu artigo 23.º, n.º 2, e do artigo 110.º TFUE, por um lado, e dos artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83, conjugados com o seu artigo 22.º, n.º 1, e com o artigo 3.º, n.º 1, da Diretiva 92/84, do artigo 110.º TFUE, por outro.

Quanto à primeira alegação, relativa à violação dos artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83, conjugados com o seu artigo 23.º, n.º 2, e do artigo 110.º TFUE

Argumentos das partes

- 24 A primeira alegação da Comissão tem duas partes.
- 25 Com a primeira parte desta alegação, a Comissão afirma que a legislação grega relativa aos impostos especiais sobre o consumo aplicável ao *tsipouro* e à *tsikoudia* fabricados pelas empresas de destilação, ditas «destiladoras sistemáticas», não é compatível com os artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83, conjugados com o seu artigo 23.º, n.º 2.
- 26 A este respeito, a Comissão alega que, de acordo com os artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83, a República Helénica é obrigada a aplicar a taxa normal do imposto especial sobre o consumo ao *tsipouro* e à *tsikoudia* e não uma taxa reduzida em 50 % dessa taxa. Qualquer exceção a este princípio só pode ser admitida se for permitida expressamente pelo direito da União. Ora, o artigo 23.º desta diretiva só admite exceções relativamente a dois produtos, dos quais não fazem parte o *tsipouro* nem a *tsikoudia*.
- 27 Está excluída a possibilidade de interpretação extensiva do artigo 23.º da Diretiva 92/83, que constitui uma disposição excecional. Com efeito, de acordo com o Regulamento n.º 1576/89, substituído pelo Regulamento n.º 110/2008, o *tsipouro* e a *tsikoudia* pertencem a uma categoria de bebidas espirituosas totalmente diferente da categoria a que pertence o *ouzo*, prevista no artigo 23.º, n.º 2, da Diretiva 92/83. Se a República Helénica está convencida de que, face à semelhança dos produtos em causa, o *tsipouro* e a *tsikoudia* devem ser incluídos na disposição excecional que é o artigo 23.º dessa diretiva da mesma forma que o *ouzo*, deveria ter procedido às diligências legislativas necessárias para o efeito.
- 28 Neste contexto, a Comissão refere ainda que, segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, o legislador da União não teve a intenção de permitir aos Estados-Membros instituírem discricionariamente regimes derogatórios dos previstos pela Diretiva 92/83 (Acórdão de 10 de abril de 2014, Comissão/Hungria, C-115/13, não publicado, EU:C:2014:253, n.º 35).
- 29 No âmbito da segunda parte da primeira alegação, a Comissão acusa a República Helénica de não ter respeitado as suas obrigações decorrentes tanto do artigo 110.º, primeiro parágrafo, TFUE como do artigo 110.º, segundo parágrafo, TFUE.
- 30 No que respeita ao artigo 110.º, primeiro parágrafo, TFUE, que prevê que «[n]enhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições [...] superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares», a Comissão alega que o conceito de semelhança deve ser interpretado de forma extensiva.
- 31 A este respeito, a Comissão sustenta que, para apreciar a semelhança de dois produtos, há que examinar, nomeadamente, as suas características objetivas. Ora, as características enumeradas no anexo II, ponto 6, do Regulamento n.º 110/2008, relativas às aguardentes bagaceiras ou ao bagaço de

uva, são as que correspondem igualmente ao *tsipouro* e à *tsikoudia*. Entende que esses dois produtos são, portanto, pelo menos semelhantes a todas as bebidas espirituosas importadas pertencentes à categoria «aguardente bagaceira ou bagaço de uva», na aceção do Regulamento n.º 110/2008.

- 32 Neste contexto, a Comissão precisa que, em seu entender, a forma como uma bebida é consumida não pode ser considerada um critério de distinção de duas bebidas, uma vez que os hábitos dos consumidores são variáveis e não têm, portanto, a qualidade de critério imutável.
- 33 No que respeita ao artigo 110.º, segundo parágrafo, TFUE, segundo o qual «nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções», a Comissão considera que esta disposição proíbe qualquer forma de protecionismo fiscal indireto no caso de produtos importados que, embora não sejam semelhantes a produtos nacionais, se encontrem numa relação de concorrência, ainda que parcial, indireta ou potencial com alguns deles.
- 34 A este respeito, a Comissão salienta que o *tsipouro* e o *tsikoudia* podem encontrar-se numa relação de concorrência com bebidas espirituosas como o *whisky*, o *gin* e a vodca.
- 35 Por último, a Comissão salienta que, em seu entender, a venda de bebidas espirituosas importadas na Grécia diminuiu desde 2010 face à das bebidas espirituosas de produção nacional, o que prova o efeito protetor da lei grega sobre os impostos especiais de consumo objeto da presente ação.
- 36 A República Helénica admite, em primeiro lugar, no que respeita à alegação da Comissão segundo a qual a legislação grega relativa aos impostos especiais de consumo aplicável ao *tsipouro* e à *tsikoudia* fabricados pelas empresas de destilação, designadas «destiladoras sistemáticas», não é compatível com os artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83, conjugados com o seu artigo 23.º, n.º 2, que o *ouzo*, o *tsipouro* e a *tsikoudia* pertencem, segundo o Regulamento n.º 110/2008, a categorias diferentes de bebidas alcoólicas, a saber, o *ouzo* à categoria «anis destilado» e o *tsipouro* e a *tsikoudia* à categoria «aguardente bagaceira ou bagaço de uva».
- 37 No entanto, segundo a República Helénica, este facto não significa necessariamente que essas bebidas espirituosas tenham características e qualidades diferentes. Assim, a aplicação da mesma taxa de imposto especial reduzida em 50 % ao *tsipouro* e à *tsikoudia* assim como ao *ouzo* poderia basear-se no artigo 23.º, n.º 2, da Diretiva 92/83, não obstante o facto de esta última disposição dever ser interpretada de forma estrita.
- 38 Em apoio do seu critério, a República Helénica alega que a interpretação do artigo 23.º, n.º 2, da Diretiva 92/83 deve ser efetuada à luz das exigências decorrentes de normas jurídicas de grau superior, no caso as previstas no artigo 110.º TFUE. Ora, esta disposição de direito primário tem por objeto proibir qualquer discriminação fiscal.
- 39 Afastando o argumento da Comissão de que o artigo 110.º TFUE visa proteger os produtos provenientes de outros Estados-Membros, ao passo que o produto a que se refere a República Helénica no âmbito da sua análise do artigo 23.º, n.º 2, da Diretiva 92/83 é o *ouzo*, de produção nacional, este Estado-Membro rejeita igualmente a alegação da Comissão de não ter respeitado as suas obrigações decorrentes do artigo 110.º TFUE.
- 40 Assim, a República Helénica alega, em segundo lugar, que o artigo 110.º, primeiro parágrafo, TFUE, que proíbe os Estados-Membros de fazerem incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições superiores às que incidem sobre produtos nacionais similares, não é violado pela lei grega relativa aos impostos especiais sobre o consumo em causa. Com efeito, segundo este Estado-Membro, o *tsipouro* e o *tsikoudia*, aromatizados ou não, diferem das outras bebidas espirituosas importadas, não só como o *whisky*, o *gin* ou a vodca, mas também como a *grappa* ou a *zivania* e, de modo geral, das bebidas espirituosas pertencentes à categoria de aguardente bagaceira e bagaço de uva.

- 41 Neste contexto, a República Helénica salienta que as condições previstas no anexo II, ponto 6, do Regulamento n.º 110/2008, que uma aguardente bagaceira deve preencher, estão redigidas em termos muito gerais e não descrevem as características qualitativas essenciais do produto. Assim, não se tem em conta, nomeadamente, a matéria-prima utilizada, o bagaço de uva, nem o método de destilação utilizado que têm ambos uma influência determinante nas características organoléticas da aguardente obtida.
- 42 Em terceiro lugar, no âmbito do artigo 110.º, segundo parágrafo, TFUE, que proíbe os Estados-Membros de fazerem incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas para proteger indiretamente outras produções, a República Helénica contesta igualmente a existência de uma relação de concorrência entre o *tsipouro* e a *tsikoudia*, por um lado, e outras bebidas espirituosas, como o *whisky*, o *gin* ou a vodka ou as pertencentes à categoria da aguardente bagaceira, por outro.
- 43 Neste contexto, a República Helénica acaba por rejeitar as afirmações da Comissão relativas à diminuição do consumo das bebidas espirituosas importadas. A este respeito, refere que os anos de 2010 a 2012 foram marcados por um período de crise e que não podem, portanto, ser tidos em conta para extrair conclusões seguras e fiáveis quanto ao consumo das diferentes categorias de bebidas espirituosas. Entende, assim, não estar provado o caráter protetor da legislação fiscal grega em benefício do *tsipouro* e da *tsikoudia*, alegado pela Comissão.

Apreciação do Tribunal de Justiça

- 44 A título preliminar, refira-se que, quando uma questão é regulamentada exaustivamente de forma harmonizada a nível da União, qualquer medida nacional relativa a essa questão deve ser apreciada à luz das disposições dessa medida de harmonização exaustiva e não das disposições do Tratado FUE (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de março de 2013, Comissão/França, C-216/11, EU:C:2013:162, n.º 27 e jurisprudência aí referida, e de 10 de abril de 2014, Comissão/Hungria, C-115/13, não publicado, EU:C:2014:253, n.º 38).
- 45 A este respeito, verifica-se que a Diretiva 92/83 harmonizou exaustivamente a estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas na União. Assim, de acordo com os artigos 19.º e 21.º dessa diretiva, os Estados-Membros fixam, em conformidade com a Diretiva 92/84, em princípio, a mesma taxa de imposto especial sobre o consumo para todos os produtos sujeitos a imposto especial sobre o consumo de álcool etílico, estando as exceções, que permitem em certas condições que os Estados-Membros fixem essa taxa num nível inferior ao mínimo, previstas de forma precisa nos artigos 22.º e 23.º da Diretiva 92/83 (v., neste sentido, Acórdão de 10 de abril de 2014, Comissão/Hungria, C-115/13, não publicado, EU:C:2014:253, n.ºs 38 e 39).
- 46 Daí resulta que, na sua apreciação das alegações feitas pela Comissão, o Tribunal de Justiça se deve limitar à interpretação das Diretivas 92/83 e 92/84.
- 47 No caso, a legislação nacional em causa aplica uma taxa de imposto especial sobre o consumo reduzida em 50 % face à taxa nacional normal ao *tsipouro* e à *tsikoudia* fabricados pelas empresas de destilação, ditas «destiladoras sistemáticas», enquanto as bebidas alcoólicas importadas de outros Estados-Membros estão sujeitas à taxa normal de imposto especial.
- 48 No que respeita à exceção ao princípio, resultante dos artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83, da aplicação da mesma taxa de imposto a todos os produtos sujeitos a imposto especial sobre o consumo sobre o álcool etílico prevista no artigo 23.º da referida diretiva, essa disposição excecional visa, de forma inequívoca, no que respeita à República Helénica, exclusivamente uma «bebida espirituosa anisada», a saber, o *ouzo*.

- 49 Como disposição derogatória que institui um regime de exceção ao princípio geral da fixação das taxas de imposto especial sobre o consumo, o artigo 23.º, n.º 2, da referida diretiva deve ser interpretado de forma estrita.
- 50 Ora, no que diz respeito às isenções ou às reduções das taxas de impostos especiais sobre o consumo previstas na Diretiva 92/83 para certas categorias de bebidas, o Tribunal de Justiça já declarou que, tendo em conta os objetivos dessa diretiva e a redação do seu décimo sétimo considerando, que faz referência à proibição de distorções da concorrência no âmbito do mercado interno, o legislador da União não teve a intenção de permitir aos Estados-Membros instituírem discricionariamente regimes derogatórios dos previstos na Diretiva 92/83 (Acórdão de 10 de abril de 2014, Comissão/Hungria, C-115/13, não publicado, EU:C:2014:253, n.º 35).
- 51 Embora resulte do exposto que os artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83, conjugados com o seu artigo 23.º, n.º 2, devem ser interpretados no sentido de que o *tsipouro* e a *tsikoudia*, que não fazem parte, no atual estado da legislação da União, dos produtos abrangidos pelo regime excecional previsto no artigo 23.º, n.º 2, dessa diretiva, estão sujeitos à mesma taxa de imposto especial de todos os produtos de álcool etílico que entrem no âmbito de aplicação da referida diretiva, há que verificar se essa interpretação é desmentida pela apreciação das referidas disposições à luz do artigo 110.º TFUE. Com efeito, a República Helénica alega que, de acordo com esse critério, o artigo 23.º, n.º 2, da Diretiva 92/83 deve ter uma interpretação ampla que inclua o *tsipouro* e a *tsikoudia* no seu âmbito de aplicação.
- 52 A esse respeito, há que lembrar que, segundo jurisprudência constante, o artigo 110.º TFUE tem por objetivo assegurar a livre circulação de mercadorias entre os Estados-Membros, em condições normais de concorrência. Para o efeito, este artigo visa a eliminação de qualquer forma de proteção que possa resultar da aplicação de tributos internos discriminatórios relativamente a produtos originários de outros Estados-Membros (v., neste sentido, Acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 34 e jurisprudência aí referida).
- 53 Neste contexto, o Tribunal de Justiça já declarou que o artigo 110.º, primeiro parágrafo, TFUE visa garantir a perfeita neutralidade da tributação interna face à concorrência entre os produtos que já se encontram no mercado nacional e os produtos importados (v., neste sentido, Acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 35 e jurisprudência aí referida).
- 54 Por conseguinte, resulta claramente dos termos do artigo 110.º TFUE que o princípio da neutralidade fiscal, invocado pela República Helénica, se refere unicamente à igualdade de tratamento entre os produtos nacionais e os produtos importados. Ora, os produtos a que se refere a República Helénica no âmbito do artigo 23.º, n.º 2, da Diretiva 92/83, no caso em apreço, o *ouzo*, o *tsipouro* e a *tsikoudia*, são produtos de produção nacional.
- 55 Dito isto, há que lembrar que o Tribunal de Justiça, mesmo apesar de ter reconhecido que o princípio da neutralidade fiscal pode traduzir, num contexto diferente, o princípio da igualdade de tratamento (v., neste sentido, Acórdão de 10 de novembro de 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, n.º 61 e jurisprudência aí referida), precisou que o princípio da neutralidade fiscal não permite, por si só, alargar o âmbito de aplicação de uma isenção. Com efeito, este princípio não é uma norma de direito primário, mas sim um princípio interpretativo que deve ser aplicado paralelamente com o princípio de que as isenções são de interpretação estrita (v., neste sentido, Acórdão de 19 de julho de 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, n.º 45).
- 56 Ora, como se refere no n.º 48 do presente acórdão, o artigo 23.º, n.º 2, da Diretiva 92/83 é uma disposição de natureza derogatória que é clara e precisa.
- 57 Há que rejeitar, portanto, o critério da República Helénica no sentido de interpretar esta disposição de forma ampla, à luz do artigo 110.º TFUE, aí se incluindo o *tsipouro* e a *tsikoudia*.

58 Nestas condições, o primeiro fundamento deve ser julgado procedente.

Quanto à segunda alegação, relativa à violação dos artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83, conjugados com o seu artigo 22.º, n.º 1, e com o artigo 3.º, n.º 1, da Diretiva 92/84, bem como do artigo 110.º TFUE

Argumentos das partes

59 A segunda alegação da Comissão contém duas partes.

60 Com a primeira parte dessa alegação, a Comissão afirma que a legislação grega relativa aos impostos especiais sobre o consumo aplicável ao *tsipouro* e à *tsikoudia* fabricados pelos pequenos destiladores, denominados «ocasionais», não é compatível com os artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83, conjugados com o seu artigo 22.º, n.º 1, nem com o artigo 3.º, n.º 1, da Diretiva 92/84.

61 A este respeito, a Comissão lembra que, segundo os artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83, a República Helénica é obrigada a aplicar, em princípio, a mesma taxa de imposto especial sobre o consumo, fixada em conformidade com a Diretiva 92/84, a todos os produtos sujeitos a imposto especial sobre o consumo de álcool etílico. Só a título excecional e dentro dos limites impostos pelo artigo 22.º dessa diretiva é que os Estados-Membros podem aplicar taxas de imposto reduzidas ao referido álcool quando este é produzido por pequenas destilarias.

62 A Comissão salienta que, segundo a legislação grega relativa aos impostos especiais sobre o consumo em causa, por um lado, o *tsipouro* e a *tsikoudia* produzidos pelos pequenos destiladores estão sujeitos a uma tributação de 0,59 euros por quilograma, o que corresponde a 59 euros por hectolitro. Ora, esta tributação é nitidamente inferior aos 50 % da redução, permitida pelo artigo 22.º, n.º 1, da Diretiva 92/83, relativamente à taxa nacional normal mínima do imposto especial sobre o consumo fixada, em conformidade com o artigo 3.º, n.º 1, da Diretiva 92/84, em 550 euros por hectolitro de álcool puro.

63 Por outro lado, segundo a Comissão, a referida legislação grega não prevê, para as pequenas destilarias, ditas «ocasionais», limites de produção situados nos limites fixados no artigo 22.º, n.º 1, da Diretiva 92/83, no caso, uma produção inferior a dez hectolitros de álcool puro por ano.

64 No âmbito da segunda parte da segunda alegação, a Comissão acusa a República Helénica de não ter respeitado, no que diz respeito à sua legislação relativa aos impostos especiais sobre o consumo aplicável ao *tsipouro* e à *tsikoudia* fabricados pelos pequenos destiladores, denominados «ocasionais», as suas obrigações resultantes tanto do artigo 110.º, primeiro parágrafo, TFUE como do artigo 110.º, segundo parágrafo, TFUE. A este respeito, a Comissão remete para a sua argumentação exposta nos n.ºs 29 a 35 do presente acórdão.

65 A República Helénica observa que os pequenos destiladores, denominados «ocasionais», de *tsipouro* e de *tsikoudia* operam num quadro nacional específico que tem em conta uma prática tradicional de longa data. A venda de *tsipouro* e de *tsikoudia* produzidos em aparelhos extremamente simples é feita unicamente a granel, entre particulares, e nunca foi objeto de transações intracomunitárias.

66 No que diz respeito ao imposto aplicado, pontual e forfetário, conforme previsto no artigo 22.º, n.º 4, da Diretiva 92/83, tem carácter simbólico, uma vez que o seu objetivo é principalmente o de controlar o respeito do quadro muito estrito em que os pequenos destiladores, denominados «ocasionais», são obrigados a agir.

67 Neste contexto, a República Helénica refere ainda a ata do Conselho «Ecofin» de 19 de outubro de 1992, segundo a qual os Estados-Membros que isentam tradicionalmente a produção de pequenas quantidades de álcool destinadas ao consumo privado podem continuar a aplicar essas isenções.

Apreciação do Tribunal de Justiça

68 Como foi recordado no n.º 45 do presente acórdão, as estruturas do imposto especial sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas são harmonizadas na União, nomeadamente no que diz respeito às condições em que os Estados-Membros podem fixar a taxa do imposto especial sobre o consumo num nível inferior ao da taxa mínima. Por conseguinte, a segunda alegação deve ser examinada unicamente à luz das disposições das Diretivas 92/83 e 92/84 que são objeto da primeira parte.

69 A Comissão alega que a legislação grega relativa aos impostos especiais de consumo prevê uma tributação do *tsipouro* e da *tsikoudia* fabricados por pequenos destiladores, denominados «ocasionais», de 59 euros por hectolitro, que é nitidamente inferior aos 50 % de redução, permitida nos termos do artigo 22.º, n.º 1, da Diretiva 92/83, relativamente à taxa nacional normal mínima do imposto especial sobre o consumo fixado, em conformidade com o artigo 3.º, n.º 1, da Diretiva 92/84, em 550 euros por hectolitro de álcool puro.

70 Em relação a esta argumentação, há que lembrar, antes de mais, que é pacífico que as taxas mínimas de imposto especial sobre o consumo de álcool etílico, previstas nos artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83, conjugados com o artigo 3.º da Diretiva 92/84, não são respeitadas pela legislação grega dos impostos especiais sobre o consumo no que respeita ao *tsipouro* e à *tsikoudia* fabricados pelos pequenos destiladores, denominados «ocasionais».

71 Refira-se, em seguida, que é certo que a Diretiva 92/83 prevê isenções ou reduções das taxas de impostos especiais sobre o consumo específicas no que respeita a certas categorias de bebidas ou certos Estados-Membros. No entanto, tendo em conta os objetivos dessa diretiva e a redação do seu décimo sétimo considerando, recordando que as eventuais taxas reduzidas não devem conduzir a distorções de concorrência no âmbito do mercado interno, há que concluir que o legislador da União não teve a intenção de permitir aos Estados-Membros instituírem discricionariamente regimes derogatórios dos previstos pela Diretiva 92/83.

72 Assim, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, no que respeita aos efeitos das isenções de pequenas quantidades de álcool etílico no mercado interno, quando uma questão está regulamentada de forma harmonizada ao nível da União, qualquer medida nacional relativa a essa questão deve ser analisada à luz das disposições dessa medida de harmonização (v., neste sentido, Acórdão de 10 de abril de 2014, Comissão/Hungria, C-115/13, não publicado, EU:C:2014:253, n.º 38 e jurisprudência aí referida).

73 Neste contexto, as Diretivas 92/83 e 92/84 fixam as taxas mínimas de imposto especial sobre o consumo de álcool etílico sem condicionar a sua aplicação ao efeito que a produção e o consumo privado desse álcool possam ter no mercado. É irrelevante, portanto, a argumentação da República Helénica de que a venda do *tsipouro* e da *tsikoudia* entre particulares nunca foi objeto de transações intracomunitárias.

74 Por último, no que respeita à argumentação da República Helénica de que os pequenos destiladores, ditos «ocasionais», de *tsipouro* e de *tsikoudia* operam num quadro nacional específico que tem em conta uma prática tradicional de longa data, há que salientar que, mesmo apesar de o décimo sexto considerando da Diretiva 92/83 prever que os Estados-Membros podem aplicar taxas reduzidas ou isenções de imposto especial sobre o consumo a certos produtos regionais ou tradicionais, não é isso

que significa que uma tradição nacional pode, só por si, isentar os Estados-Membros das suas obrigações resultantes do direito da União (v., neste sentido, Acórdão de 10 de abril de 2014, Comissão/Hungria, C-115/13, não publicado, EU:C:2014:253, n.º 44 e jurisprudência aí referida).

- 75 Por uma questão de exaustividade, resta precisar que uma declaração contida numa ata de um Conselho «Ecofin» não pode pôr em causa a análise efetuada nos n.ºs 71 a 74 do presente acórdão. Com efeito, resulta de jurisprudência constante que as declarações feitas na fase dos trabalhos preparatórios da adoção de uma diretiva não podem ser aceites para a sua interpretação quando o seu conteúdo não encontre qualquer expressão no texto da disposição em causa e não tenham, portanto, qualquer alcance jurídico (Acórdão de 10 de abril de 2014, Comissão/Hungria, C-115/13, não publicado, EU:C:2014:253, n.º 36 e jurisprudência aí referida).
- 76 Resulta do exposto que, ao adotar e aplicar uma legislação que prevê que, nas condições nela definidas, a produção de *tsipouro* e de *tsikoudia* efetuada pelos pequenos destiladores, denominados «ocasionais», está sujeita a uma taxa de imposto especial sobre o consumo de 59 euros por hectolitro, a República Helénica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83, conjugados com o seu artigo 22.º, n.º 1, e com o artigo 3.º, n.º 1, da Diretiva 92/84.
- 77 Resulta destes elementos que há que julgar procedente a segunda alegação.
- 78 Em face destas considerações, há que declarar que a República Helénica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem:
- por força dos artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83, conjugados com o artigo 23.º, n.º 2, dessa mesma diretiva, ao adotar e manter em vigor uma legislação que aplica uma taxa do imposto especial sobre o consumo reduzida em 50 % face à taxa nacional normal ao *tsipouro* e à *tsikoudia* fabricados pelas empresas de destilação, ditas «destiladoras sistemáticas», e
 - por força dos artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83, conjugados com o artigo 22.º, n.º 1, dessa mesma diretiva e com o artigo 3.º, n.º 1, da Diretiva 92/84, ao adotar e manter em vigor uma legislação que aplica, nas condições previstas nessa legislação, uma taxa de imposto especial sobre o consumo muito reduzida ao *tsipouro* e à *tsikoudia* fabricados pelos pequenos destiladores, denominados «ocasionais».

Quanto às despesas

- 79 Nos termos do artigo 138.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação da República Helénica e tendo esta sido vencida, há que condená-la nas despesas.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sétima Secção) decide:

1) A República Helénica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem:

- por força dos artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas, conjugados com o artigo 23.º, n.º 2, dessa mesma diretiva, ao adotar e manter em vigor uma legislação que aplica uma taxa do imposto especial sobre o consumo reduzida em 50 % face à taxa nacional normal ao *tsipouro* e à *tsikoudia* fabricados pelas empresas de destilação, ditas «destiladoras sistemáticas», e
- por força dos artigos 19.º e 21.º da Diretiva 92/83, conjugados com o artigo 22.º, n.º 1, dessa mesma diretiva e com o artigo 3.º, n.º 1, da Diretiva 92/84/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas, ao adotar e manter em vigor uma legislação que aplica, nas condições previstas nessa legislação, uma taxa de imposto especial sobre o consumo muito reduzida ao *tsipouro* e à *tsikoudia* fabricados pelos pequenos destiladores, denominados «ocasionais».

2) A República Helénica é condenada nas despesas.

Assinaturas