

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

19 de Setembro de 2002 *

No processo C-101/00,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pelo Korkein hallinto-oikeus (Finlândia), destinado a obter, em processos instaurados por

Tulliasiamies,

Antti Siilin,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE) e da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1;

* Língua do processo: finlandês.

EE 09 F1 p. 54), na versão resultante da Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, que altera a Directiva 77/388 e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (JO L 384, p. 47),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, S. von Bahr, A. La Pergola, M. Wathelet (relator) e C. W. A. Timmermans, juízes,

advogada-geral: C. Stix-Hackl,

secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação de A. Siilin, por P. Snell, oikeustieteen kandidaatti,

- em representação do Governo finlandês, por T. Pynnä e E. Bygglin, na qualidade de agentes,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e I. Koskinen, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de A. Siilin, do Governo finlandês e da Comissão, na audiência de 12 de Setembro de 2001,

ouvidas as conclusões da advogada-geral apresentadas na audiência de 25 de Outubro de 2001,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por despacho de 15 de Março de 2000, que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 17 de Março seguinte, o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo) submeteu, ao abrigo do artigo 234.º CE, seis questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE) e da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), na versão resultante da Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, que altera a Directiva 77/388 e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (JO L 384, p. 47, a seguir «Sexta Directiva»).
- 2 Estas questões foram suscitadas no quadro de dois processos instaurados no Korkein hallinto-oikeus, um por A. Siilin e o outro pelo tulliasiamies (representante da Direcção-Geral das Alfândegas), contra uma decisão do Uudenmaan läänioikeus (Tribunal Administrativo) proferida no âmbito de um litígio que

opõe A. Siilin à Administração das Alfândegas finlandesa a propósito de um imposto que incidiu, quando da sua importação para a República da Finlândia, sobre um veículo usado que A. Siilin adquirira noutra Estado-Membro.

Enquadramento jurídico nacional

- 3 As disposições nacionais pertinentes resultam da autoverolaki (1482/1994) (lei relativa ao imposto automóvel), de 29 de Dezembro de 1994, na versão aplicável em 1998 (a seguir «lei relativa ao imposto automóvel»), e da arvonlisäverolaki (1501/1993) (lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado), com as modificações introduzidas pelas Leis (1483/1994), (1486/1994) e (1767/1995) (a seguir «lei relativa ao IVA»).

- 4 O artigo 1.º da lei relativa ao imposto automóvel estabelece que esse imposto deve ser pago antes da matrícula ou da entrada em serviço dos veículos de turismo e de veículos pertencentes a outras categorias. A tieliikennelaki (267/81) (lei sobre a circulação rodoviária) enuncia os critérios que permitem considerar que um veículo a motor pertence a uma ou a outra dessas categorias.

- 5 Nos termos do artigo 6.º, primeiro parágrafo, da lei relativa ao imposto automóvel:

«O imposto a pagar equivale ao valor tributável do veículo, diminuído de 4 600 FIM. Todavia, o montante do imposto é sempre igual, pelo menos, a 50% do valor tributável do veículo.»

6 O artigo 7.º da lei relativa ao imposto automóvel estabelece que:

«O imposto devido por um veículo usado importado equivale ao exigido por um veículo novo similar, reduzido de 0,5% por cada mês de calendário, até ao fim do sexto mês posterior à matrícula ou à entrada em serviço na data da declaração para efeitos de imposto. Se não se puder determinar com fiabilidade a data da primeira matrícula ou da primeira entrada em serviço, o período de utilização é calculado a partir do fim do ano de fabrico. O imposto só sofre uma redução durante os 150 primeiros meses.

Não existindo veículo novo similar, o imposto é determinado com base no imposto correspondente a um veículo novo quase idêntico, cujas características técnicas ou outras sejam próximas. [...]

[...]

As disposições do presente artigo não são aplicáveis aos veículos, se tiverem decorrido pelo menos 25 anos após o termo do ano em que foram fabricados.»

7 O artigo 10.º da lei relativa ao imposto automóvel estabelece que um veículo importado é considerado usado se tiver percorrido mais de 10 000 quilómetros, comprovados por indicações fidedignas, e se tiver estado matriculado no estrangeiro durante mais de 6 meses.

8 O artigo 11.º da lei relativa ao imposto automóvel estabelece:

«A base do valor tributável do veículo importado é o seu valor transaccional para o sujeito passivo, reduzido dos montantes referidos no artigo 16.º

O valor transaccional de um veículo importado é:

- 1) O valor aduaneiro nos termos do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário ([JO L 302, p. 1,] a seguir ‘código aduaneiro’), e do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de Julho de 1993, [que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento n.º 2913/92 (JO L 253, p. 1,] a seguir ‘regulamento de aplicação’), quando não se trate de uma aquisição comunitária; e
- 2) O valor do veículo importado como mercadoria comunitária, determinado no respeito das disposições relevantes do n.º 1.

O valor tributável deve incluir todas as despesas suportadas directa ou indirectamente pelo sujeito passivo, antes de imposto, com o transporte para a Finlândia ou para o primeiro entreposto na Finlândia, bem como, se for caso disso, os direitos aduaneiros.

O valor tributável de um veículo fabricado no território nacional é o preço de fábrica do veículo, determinado com base nos custos de fabrico se o fabricante estiver sujeito ao imposto.

[...]»

- 9 Do despacho de reenvio resulta que o regime de tributação decorrente da lei relativa ao imposto automóvel, na versão aplicável em Março de 1998 e, portanto, aos factos no processo principal, foi objecto de uma notificação para cumprimento da Comissão. O Governo finlandês respondeu, em 29 de Junho de 1998, que tinha a intenção de aprovar, no Outono de 1998, as propostas necessárias com vista a modificar as disposições dessa lei criticadas pela Comissão.
- 10 A lei que modifica a lei relativa ao imposto automóvel (1160/1998) entrou em vigor em 15 de Janeiro de 1999, tendo, designadamente, modificado a percentagem de redução mensal do imposto devido por um veículo usado. A percentagem de redução, anteriormente fixada em 0,5% do imposto aplicável a um veículo novo similar ou quase similar, foi assim aumentada para 0,6%, para os 100 primeiros meses de utilização, 0,9%, para os 100 meses seguintes, e diminuída para 0,4% quando ultrapasse este último limite, sendo estas duas percentagens calculadas com base no valor residual do imposto no termo do mês precedente. Todavia, esta lei modificativa não se aplica aos factos que estão na origem do processo principal e, portanto, é irrelevante no quadro do presente processo.
- 11 O artigo 5.º da lei relativa ao imposto automóvel prevê que o sujeito passivo desse imposto tenha igualmente de liquidar um imposto sobre o valor acrescentado assente no imposto automóvel, cujo montante — que corresponde a uma percentagem do imposto automóvel — é fixado pela lei relativa ao IVA.

12 Nos termos do artigo 102.º, n.º 1, ponto 4, da lei relativa ao IVA:

«O sujeito passivo pode deduzir, para efeitos de uma actividade comercial sujeita a tributação:

[...]

4) O imposto sobre o valor acrescentado assente no imposto automóvel pago em conformidade com a lei relativa ao imposto automóvel.»

13 O artigo 102.º, n.º 1, ponto 4, da lei relativa ao IVA apenas foi aplicado durante um ano. Foi revogado pela Lei (1767/1995), de 29 de Dezembro de 1995, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1996.

14 O artigo 102.º-B da lei relativa ao IVA estabelece que:

«A condição necessária para o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado assente no imposto automóvel é a decisão relativa à cobrança do referido imposto que indica o montante do imposto devido.»

- 15 Por último, do artigo 141.º, ponto 5, da lei relativa ao IVA resulta que as deduções relativas ao imposto referido no artigo 102.º, n.º 1, ponto 4, da mesma lei se reportam ao mês em que este foi liquidado.

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

- 16 Em 2 de Março de 1998, A. Siilin adquiriu numa garagem na Alemanha, pelo preço de 7 350 DEM, um veículo de turismo usado, de marca Mercedes Benz (modelo 190 2.0 Diesel). Esse veículo entrou em serviço em 13 de Novembro de 1986 e tinha 180 000 km. O veículo possuía caixa automática e tecto de abrir.
- 17 Em 20 de Abril de 1998, A. Siilin importou esse veículo para a Finlândia e declarou-o no serviço aduaneiro da região de Helsínquia (a seguir «serviço aduaneiro»), para efeitos do imposto automóvel.
- 18 Por decisão de 20 de Abril de 1998 (a seguir «aviso de liquidação»), o serviço aduaneiro fixou em 46 288 FIM o montante do imposto automóvel e em 10 183 FIM o montante do imposto sobre o valor acrescentado assente nesse imposto (cobrado à taxa de 22%) a pagar por A. Siilin, ou seja, um total de 56 471 FIM.
- 19 Esse montante foi calculado pelo serviço aduaneiro com base numa comparação do veículo usado de A. Siilin com um veículo da mesma marca, cujo modelo era diferente (modelo C 220 D), mas com características técnicas muito comparáveis às do modelo do veículo de A. Siilin. O preço indicado nos catálogos para esse

veículo de referência em estado novo, na Alemanha, era de 41 000 DEM, sem impostos. O serviço aduaneiro adicionou a esse preço 2 200 DEM pela caixa automática e 1 680 DEM pelo tecto de abrir. O valor tributável foi assim fixado em 44 980 DEM, ou seja, após conversão, em 136 851 FIM. Nos termos da lei relativa ao imposto automóvel, deduziu-se desse montante uma quantia fixa de 4 600 FIM, bem como um montante de 85 963 FIM, correspondente a um coeficiente de desvalorização de 65%.

- 20 Em 21 de Abril de 1998, A. Siilin liquidou o imposto automóvel e o imposto sobre o valor acrescentado correspondente no serviço aduaneiro. Em seguida, interpôs no Uudenmaan lääninoikeus competente recurso do aviso de liquidação.
- 21 Sustentou, por um lado, que o montante do imposto fixado para o veículo que importara era superior ao montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo, já presente no mercado finlandês, que tivesse sido matriculado em estado novo na Finlândia e fosse similar na idade, nas características e no estado de conservação. Afirmava, por conseguinte, que o imposto cobrado era discriminatório e contrário ao artigo 95.º do Tratado. Invocou, a este propósito, os acórdãos de 9 de Março de 1995, Nunes Tadeu (C-345/93, Colect., p. I-479), e de 23 de Outubro de 1997, Comissão/Grécia (C-375/95, Colect., p. I-5981), para sustentar que a desvalorização de um veículo não pode ser linear e que o valor deste diminui mais de 5% ao ano.
- 22 A. Siilin alegou, por outro lado, que a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado assente no imposto automóvel era contrária à Sexta Directiva, pelo que esse imposto não devia ser aplicado.
- 23 Assim, A. Siilin solicitou, por um lado, a anulação do aviso de liquidação no que respeita ao imposto sobre o valor acrescentado assente no imposto automóvel. Por outro, no que respeita ao imposto automóvel, solicitou a remessa do processo

ao serviço aduaneiro, para que o referido imposto fosse fixado por forma a não ser superior ao montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo, já presente no mercado finlandês, que tivesse sido matriculado em estado novo na Finlândia e fosse similar na idade, nas características e no estado de conservação.

- 24 O serviço aduaneiro pediu que o recurso de A. Siilin fosse julgado improcedente, sustentando que o imposto automóvel e o imposto sobre o valor acrescentado assente nesse imposto tinham sido fixados em conformidade com o direito finlandês.
- 25 Na sua decisão de 3 de Junho de 1999, o Uudenmaan lääninoikeus observou que o facto de o montante do imposto aplicável ao veículo de A. Siilin ter sido determinado por referência ao imposto aplicável a um veículo novo similar nas suas características técnicas e outras e efectuando uma redução de acordo com as modalidades previstas nessa lei estava em conformidade com o artigo 7.º da lei relativa ao imposto automóvel.
- 26 Todavia, sublinhando que o veículo em causa no processo principal era um veículo usado importado para a República da Finlândia a partir de outro Estado-Membro, o Uudenmaan lääninoikeus recordou que, no acórdão Nunes Tadeu, já referido, o Tribunal de Justiça considerou ser contrário ao artigo 95.º do Tratado que um Estado-Membro cobre um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados semelhantes já matriculados no território nacional.
- 27 O Uudenmaan lääninoikeus considerou que, no caso em apreço no processo principal, o imposto fora calculado sem que o serviço aduaneiro tivesse examinado a depreciação real do veículo de A. Siilin ou tentado determinar se o montante desse imposto fixado para o referido veículo excedia o montante do

imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar, da mesma marca e do mesmo ano, matriculado na Finlândia. Assim, anulou o aviso de liquidação no que respeita ao imposto automóvel e remeteu o processo ao serviço aduaneiro para que este determinasse o seu montante.

- 28 No que respeita ao imposto sobre o valor acrescentado assente no imposto automóvel, o Uudenmaan lääninoikeus considerou que a sua cobrança não era contrária à Sexta Directiva, pois, pelas suas características fundamentais, não se tratava de um imposto constitutivo de um «imposto sobre o valor acrescentado», na acepção dessa directiva, ou de um imposto sobre o volume de negócios proibido pelo artigo 33.º da mesma directiva.
- 29 Todavia, tendo anulado a parte do aviso de liquidação relativa ao imposto automóvel em virtude do seu montante ser excessivo, o Uudenmaan lääninoikeus considerou que o imposto sobre o valor acrescentado assente no referido imposto também podia ter sido fixado num montante demasiado elevado. Assim, também no que respeita ao imposto sobre o valor acrescentado, anulou o aviso de liquidação e remeteu o processo ao serviço aduaneiro.
- 30 Foram apresentados ao Korkein hallinto-oikeus dois requerimentos para efeitos da autorização para interpor recurso dessa decisão do Uudenmaan lääninoikeus.
- 31 O primeiro requerimento, apresentado pelo tulliasiamies, visa a anulação da decisão do Uudenmaan lääninoikeus no que respeita tanto ao imposto automóvel como ao imposto sobre o valor acrescentado correspondente. O segundo requerimento, apresentado por A. Siilin, só visa a parte dessa decisão relativa

ao imposto sobre o valor acrescentado assente no imposto automóvel. A. Siilin solicita que, a esse respeito, a referida decisão seja anulada e que se reconheça que não há lugar à cobrança desse imposto sobre o valor acrescentado relativamente ao veículo que importou.

- 32 Foi nestas condições que o Korkein hallinto-oikeus decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«O imposto automóvel

- 1) Segundo o artigo 11.º da lei finlandesa relativa ao imposto automóvel, o valor transaccional de um veículo para o sujeito passivo constitui a base do valor tributável para efeitos de determinação do imposto automóvel sobre um veículo importado como mercadoria comunitária. O valor transaccional utilizado é o valor aduaneiro definido no código aduaneiro e no seu regulamento de aplicação.

O artigo 95.º do Tratado [...] pode ser interpretado no sentido de que uma legislação nacional que fixa o valor tributável que constitui a base do imposto automóvel não é discriminatória se for tido especialmente em conta que o valor tributável varia consoante a fase (ou o nível) de comercialização na qual opera o importador do veículo, isto é, consoante o importador é grossista, retalhista ou consumidor?

- 2) Segundo o artigo 7.º, primeiro parágrafo, da lei relativa ao imposto automóvel, a base do imposto a cobrar sobre um veículo usado importado é constituída pelo imposto sobre um veículo novo similar, reduzida segundo as modalidades previstas na lei. Segundo a Lei 1482/1994, o imposto exigível sobre um veículo usado importado era o imposto relativo a um veículo novo similar, reduzido de 0,5% por cada mês de calendário, calculado a partir do momento em que decorreram 6 meses sobre a matrícula ou sobre a entrada em serviço, até ao limite de 150 meses a contar da primeira utilização. Segundo a Lei 1160/1998 actualmente em vigor, o imposto a cobrar sobre um veículo usado é o imposto exigível sobre um veículo novo similar, reduzido de 0,6% por cada mês de calendário para os 100 primeiros meses de utilização, de 0,9% para os 100 meses seguintes e de 0,4% depois deste último período, sendo estas percentagens calculadas com base no valor residual do imposto no final do mês anterior. Consideram-se meses de utilização os meses de calendário decorridos desde a primeira entrada em serviço ou desde a matrícula.

O artigo 95.º do Tratado [...] pode ser interpretado no sentido de que uma legislação nacional desta natureza não é discriminatória desde que sejam tidos em conta essencialmente os seguintes pontos:

- o ponto de partida é o imposto relativo a um veículo novo similar;

- segundo a legislação anteriormente em vigor, o imposto só era reduzido decorrido um prazo de 6 meses;

- quer segundo a nova legislação quer segundo a legislação que a precedeu, o imposto era reduzido de forma linear, segundo as modalidades atrás descritas?

- 3) Além das bases de cálculo definidas na legislação fiscal nacional, devem ser sistematicamente examinadas as especificidades individuais do veículo, a fim de garantir que a cobrança do imposto automóvel não dê lugar, em determinados casos, a uma discriminação contrária ao artigo 95.º do Tratado [...]?

O imposto sobre o valor acrescentado assente sobre o imposto automóvel

- 4) A [Sexta Directiva] pode ser interpretada no sentido de que o imposto designado 'imposto sobre o valor acrescentado', exigido sobre o imposto automóvel nos termos do artigo 5.º, primeiro parágrafo, da lei relativa ao imposto automóvel e do artigo 1.º, n.º 5, da lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, é efectivamente um imposto sobre o valor acrescentado na acepção da directiva, tendo em conta que, segundo a legislação nacional, este imposto é cobrado exclusivamente sobre o imposto automóvel?
- 5) Se a resposta à quarta questão for negativa, um imposto deste tipo pode, no entanto, ser considerado um imposto ou uma imposição cuja cobrança é autorizada ao abrigo do artigo 33.º da directiva?
- 6) No caso de estas disposições fiscais nacionais não serem consideradas contrárias à [Sexta Directiva], o artigo 95.º do Tratado [...] pode ser interpretado no sentido de que estas disposições não são discriminatórias no sentido indicado neste artigo?»

Quanto às questões relativas ao imposto automóvel

- 33 As três primeiras questões prejudiciais visam determinar se o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado permite a um Estado-Membro aplicar aos veículos usados importados de outro Estado-Membro um imposto com as características do imposto automóvel em causa no processo principal.

Quanto à primeira questão prejudicial

- 34 Através da sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado permite a um Estado-Membro aplicar aos veículos usados importados de outro Estado-Membro um sistema de tributação em que o valor tributável, determinado por referência ao valor aduaneiro como definido pelo código aduaneiro e pelo seu regulamento de aplicação, é definido de modo diferente consoante a fase de comercialização em que intervém o importador do veículo.

Observações apresentadas ao Tribunal

- 35 A. Siilin alega, a título preliminar, que a importação de veículos novos para a Finlândia é feita fundamentalmente através de importadores oficiais, pois, para um mesmo veículo novo, o preço proposto aos consumidores pelo importador é claramente inferior ao preço que um particular teria de pagar se importasse directamente o veículo para a Finlândia. Este último preço incluiria as margens obtidas pelos circuitos de distribuição do Estado-Membro do vendedor, que representavam, em média, 30% do preço de compra.

- 36 A. Siilin sustenta também que o imposto residual incorporado no valor de um veículo usado já presente no mercado finlandês é inferior ao imposto que incide sobre um veículo usado importado por um particular, em virtude de se atender à fase de comercialização em que intervém o importador do veículo.
- 37 Assim, alegou que o imposto que incide sobre um veículo importado novo pelo importador oficial da marca é calculado com base no preço efectivo a que o importador oficial o adquiriu e está incluído no preço de venda do veículo novo ao consumidor final, de que representa 26% a 30%. Assim, não era o preço de venda do veículo novo aos consumidores, que inclui a margem do distribuidor (que representa, regra geral, de acordo com A. Siilin, 25% do preço de venda) e outras quantias anexas, que era tomado em consideração para calcular o imposto finlandês que incide sobre um veículo novo assim importado.
- 38 Em contrapartida, segundo A. Siilin, para calcular o imposto devido quando da importação de um veículo usado por um particular, o valor tributável era determinado por referência ao preço de venda ao consumidor de um veículo novo similar. A diferença entre esse modo de cálculo e o descrito no número anterior para a importação de um veículo novo pelo importador oficial conduz a que o valor tributável de um veículo usado seja sobreavaliado relativamente ao de um veículo novo e que o imposto sobre os veículos usados importados represente entre 40% e 70% do preço que pagaria o consumidor na Finlândia por um veículo usado similar.
- 39 Segundo A. Siilin, a determinação, pelas autoridades finlandesas, do valor tributável de um veículo usado importado, por referência ao seu valor aduaneiro, tomando em consideração a fase de comercialização em que intervém o importador, conduz efectivamente a que o imposto que incide sobre um veículo desse tipo corresponda, proporcionalmente, pelo menos, ao dobro do imposto

que incidiu sobre um veículo similar importado novo pelo importador oficial da marca na Finlândia e posteriormente revendido como veículo usado no mercado finlandês.

- 40 O Governo finlandês considera, em contrapartida, que o artigo 95.º do Tratado não se opõe a uma imposição como o imposto automóvel que, na Finlândia, incide, segundo critérios objectivos, tanto sobre os veículos novos como sobre os veículos usados (acórdãos de 15 de Março de 1983, Comissão/Itália, 319/81, Recueil, p. 601; de 4 de Março de 1986, Comissão/Dinamarca, 106/84, Colect., p. 833, e de 7 de Abril de 1987, Comissão/França, C-196/85, Colect., p. 1597).
- 41 Em especial, não se pode considerar que o imposto automóvel é contrário ao artigo 95.º do Tratado por tomar em consideração, para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos, a fase de comercialização em que se encontram. A este propósito, o Governo finlandês sublinha que tanto o valor tributável de um veículo novo como o de um veículo usado são determinados por referência à legislação aduaneira comunitária. O valor tributável de um veículo novo é, regra geral, determinado segundo o método definido no artigo 29.º do código aduaneiro, ou seja, utilizando o valor transaccional próprio da mercadoria. Segundo o Governo finlandês, a utilização desse valor pode conduzir, para dois veículos novos similares, a valores tributáveis diferentes consoante o preço pago e a fase de distribuição. Para determinar o valor tributável de um veículo usado, o procedimento mais usual entre os previstos no artigo 31.º do código aduaneiro é, quando o sujeito passivo do imposto automóvel é um consumidor, o que utiliza como referência o preço mais baixo, sem impostos, para o consumidor, de um veículo novo similar quer no país de aquisição do veículo usado quer no mercado finlandês.
- 42 A Comissão alega que o artigo 95.º do Tratado não se opõe à aplicação, por um Estado-Membro, de um sistema de tributação em que o montante do imposto automóvel aplicado a um veículo usado importado de outro Estado-Membro é

determinado com base no imposto que seria aplicado, no momento da tributação do veículo usado, a um veículo de referência novo e numa redução calculada em função da antiguidade do veículo de acordo com as regras estabelecidas na lei, desde que se encontrem satisfeitas duas condições.

- 43 Em primeiro lugar, o veículo de referência deve ser idêntico em todos os aspectos ao veículo usado importado, ou seja, deve ser do mesmo modelo e do mesmo tipo que o veículo importado e deve ser similar nas suas outras características. Se esse veículo já não estiver à venda quando da tributação do veículo usado importado, o veículo de referência devia ser um veículo de tipo e modelo idênticos que tenha sido colocado à venda anteriormente. O valor do veículo de referência podia, eventualmente, ser rectificado tendo em conta a inflação.
- 44 Em segundo lugar, o imposto automóvel assim determinado não devia exceder o imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no Estado-Membro de importação.
- 45 Em contrapartida, a Comissão sustenta que o artigo 95.º do Tratado se opõe à aplicação, por um Estado-Membro, de um sistema de tributação em que se atenda às diferentes fases de comercialização, se isso conduzir a que o montante do imposto que incide sobre um veículo usado importado difira do montante médio do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados já matriculados no território nacional.
- 46 Considera pertinente, a este respeito, o acórdão de 17 de Junho de 1998, *Grundig Italiana* (C-68/96, Colect., p. I-3775), embora o processo que esteve na sua génese não se relacionasse com a tributação no sector automóvel, pois dizia respeito a um imposto italiano sobre os produtos audiovisuais e foto-ópticos. No n.º 16

desse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que a proibição de discriminação contida no artigo 95.º do Tratado é violada na hipótese de uma imposição calculada sobre o valor do produto se, apenas em relação ao produto importado, forem considerados elementos de avaliação susceptíveis de lhe aumentar o valor relativamente ao produto nacional correspondente.

- 47 A Comissão considera que a tomada em consideração da fase de comercialização em que intervém o importador para se determinar o valor transaccional e, portanto, o valor tributável do veículo usado importado incide sobre um elemento de avaliação em análise no acórdão Grundig Italiana, já referido, e viola, por conseguinte, o artigo 95.º do Tratado, pois conduz a um aumento injustificado do valor desse veículo, o que é incompatível com o princípio da não discriminação.
- 48 A Comissão também apresentou, na audiência, um exemplo quantificado destinado a demonstrar o efeito discriminatório do imposto automóvel no que respeita aos veículos usados importados. Após ter pago, na Alemanha, o equivalente a 3 758 euros para adquirir o seu veículo usado, A. Siilin teve de pagar, na Finlândia, 7 785,08 euros a título do imposto automóvel e 1 712,64 euros a título do imposto sobre o valor acrescentado assente no primeiro imposto. No total, o seu veículo ter-lhe-á portanto custado 13 255,74 euros. Em contrapartida, o preço médio, no mercado finlandês, de um veículo usado como o de A. Siilin, mas que tivesse sido matriculado em estado novo na Finlândia, seria, no momento em que ocorreram os factos no processo principal, de 9 500 euros, o que era confirmado pelo certificado do valor do veículo de A. Siilin, emitido por Auto-Data Oy, de 21 de Abril de 1998. Referindo-se ao documento apresentado por A. Siilin em anexo à sua resposta às questões do Tribunal de Justiça, proveniente do Centro de Informação do Sector Automóvel e intitulado «Composição do preço de um veículo particular», a Comissão observa que, em 1 de Janeiro de 1997, o imposto automóvel representava 29,28% do preço a retalho de um veículo. Daí deduziu que o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado comparável ao de A. Siilin, ou seja, 9 500 euros, era, no máximo, de 2 850 euros. A Comissão conclui assim que A. Siilin teve de pagar mais de 13 000 euros pelo veículo usado que importou, quando só teria pago 9 500 euros por um veículo usado similar adquirido no mercado finlandês.

Apreciação do Tribunal

- 49 A título preliminar, importa observar que a lei relativa ao imposto automóvel remete para o código aduaneiro e para o seu regulamento de aplicação, para determinar o valor tributável de um veículo usado nas diferentes fases de comercialização. Por conseguinte, tal como o advogado-geral sublinhou no n.º 60 das suas conclusões, a diferença de valor tributável consoante as fases de comercialização resulta da aplicação da regulamentação comunitária em matéria de valor aduaneiro.
- 50 A este propósito, importa sublinhar que o Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de declarar que a mera remissão para o código aduaneiro, para efeitos da determinação de um valor tributável, não é, em si mesma, contrária ao Tratado (v. acórdão de 3 de Fevereiro de 2000, Dounias, C-228/98, Colect., p. I-577, n.º 45).
- 51 Por outro lado, há que recordar a jurisprudência do Tribunal de Justiça em matéria de tributação dos veículos usados importados.
- 52 O artigo 95.º do Tratado visa garantir a perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência entre produtos que se encontram já no mercado nacional e produtos importados (v., neste sentido, acórdãos de 11 de Dezembro de 1990, Comissão/Dinamarca, C-47/88, Colect., p. I-4509, n.º 9, e Nunes Tadeu, já referido, n.º 18).
- 53 Segundo uma jurisprudência bem assente, há violação do artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado, sempre que a imposição que incide sobre o produto importado e a que incide sobre o produto nacional similar são calculadas de

forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzam, ainda que apenas em certos casos, a uma imposição superior do produto importado (v. acórdãos Comissão/Grécia, já referido, n.ºs 20 e 29; de 2 de Abril de 1998, Outokumpu, C-213/96, Colect., p. I-1777, n.º 34; e de 22 de Fevereiro de 2001, Gomes Valente, C-393/98, Colect., p. I-1327, n.º 21).

- 54 Designadamente, cobrar um imposto sobre os veículos usados importados, que tenha por base um valor superior ao valor real do veículo e que conduza a que os veículos usados importados sejam mais pesadamente tributados do que os veículos usados similares disponíveis no mercado nacional, contraria o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado (v., neste sentido, acórdão de 11 de Dezembro de 1990, Comissão/Dinamarca, já referido, n.º 22). Assim, para aplicar uma imposição aos veículos usados, há que tomar em consideração a sua depreciação real.
- 55 O Tribunal de Justiça considerou assim que a cobrança, por um Estado-Membro, de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado-Membro é contrária ao artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado, quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional (v. acórdãos, já referidos, Nunes Tadeu, n.º 20, e Gomes Valente, n.º 23).
- 56 Importa ainda recordar que, para apreciar o carácter de similitude em que se funda a proibição do artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado, há que examinar se os produtos apresentam propriedades análogas e satisfazem as mesmas necessidades dos consumidores (v. acórdão de 15 de Março de 2001, Comissão/França, C-265/99, Colect., p. I-2305, n.º 42, e jurisprudência indicada).
- 57 Um sistema de tributação dos veículos como o em causa no processo principal caracteriza-se pela tomada em consideração de fases de comercialização diferentes na medida em que, tratando-se de um veículo usado já matriculado

no território nacional, o imposto automóvel pode ter sido liquidado, quando o veículo era novo, com base no valor de aquisição do veículo novo pelo importador oficial, o que exclui a sua margem de lucro e a dos eventuais grossistas e retalhistas, quando o imposto automóvel devido pelos veículos usados importados por um particular é calculado com base no preço de aquisição, para o consumidor, de um veículo novo similar, que é, em geral, mais elevado do que o pago pelo importador oficial.

58 Ora, o exame da compatibilidade de um sistema de tributação como este com o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado obriga a que se verifique se o montante do imposto que incide sobre os veículos usados importados não é superior ao montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional. Isto pressupõe que o valor tributável, definido nesses dois casos por referência ao valor de um veículo novo, seja apreciado da mesma forma relativamente aos dois termos da comparação, sem tomar em consideração fases de comercialização diferentes.

59 Não sendo isto o que necessariamente se verifica no sistema de tributação em causa no processo principal, não é de excluir — o que é confirmado pelos cálculos apresentados pela Comissão ao Tribunal de Justiça e não contestados pelo Governo finlandês — que o imposto que incide sobre o veículo usado importado por um particular, como A. Siilin, calculado com base no preço de venda ao consumidor de um veículo novo similar, seja de montante superior ao imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional. Assim aconteceria, por exemplo, se este último veículo tivesse sido tributado, quando era novo, tomando em consideração uma fase de comercialização em que o seu valor era menor.

60 Assim, um sistema de tributação como o em causa no processo principal não exclui totalmente a hipótese de os veículos usados importados ficarem sujeitos, em determinados casos, a um imposto de montante mais elevado do que o do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

- 61 Por conseguinte, há que responder à primeira questão que o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado permite a um Estado-Membro aplicar aos veículos usados importados de outro Estado-Membro um sistema de tributação em que o valor tributável é determinado por referência ao valor aduaneiro como definido pelo código aduaneiro e pelo seu regulamento de aplicação, mas obsta a que o valor tributável varie em função da fase de comercialização quando daí possa resultar, pelo menos em determinados casos, que o montante do imposto que incide sobre um veículo usado importado exceda o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

Quanto à segunda questão prejudicial

- 62 Através da sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, saber se o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado se opõe a que um Estado-Membro aplique aos veículos usados importados de outro Estado-Membro um sistema de tributação em que o imposto que incide sobre esses veículos:

— é igual, durante os 6 primeiros meses após a matrícula ou a entrada em serviço do veículo, ao imposto que incide sobre um veículo novo similar, e

— é igual, do 7.º ao 150.º mês de utilização do veículo, ao imposto que incide sobre um veículo novo similar, reduzido de forma linear à razão de uma percentagem, por mês de calendário, igual a 0,5%

Observações apresentadas ao Tribunal

- 63 Tendo sustentado que um sistema de tributação dos veículos usados importados, que atende à fase de comercialização em que o importador intervém, é contrário ao artigo 95.º do Tratado, A. Siilin considera que as reduções mensais previstas no artigo 7.º da lei relativa ao imposto automóvel só têm uma importância marginal na avaliação da parte residual do imposto incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional. Com efeito, não permitiam evitar uma discriminação, pois o veículo novo que servia de referência para calcular o imposto que incide sobre o veículo usado importado e o veículo novo similar importado pelo importador oficial tinham, à partida, valores tributáveis diferentes.
- 64 Após ter recordado que o Tribunal de Justiça já declarara que a redução de um imposto como o em causa não podia ser linear (acórdão Comissão/Grécia, já referido, n.º 22), A. Siilin chega à conclusão de que as reduções estabelecidas no artigo 7.º da lei relativa ao imposto automóvel são contrárias ao artigo 95.º do Tratado.
- 65 Invocando o acórdão Nunes Tadeu, já referido, A. Siilin sustenta que o montante do imposto que incide sobre um veículo usado importado deve ser calculado com base no imposto liquidado quando da primeira matrícula de um veículo similar e que deve sofrer uma redução proporcionalmente igual à diminuição do valor real do referido veículo usado.
- 66 A. Siilin sustenta, por conseguinte, que o imposto automóvel tem efeitos discriminatórios no que se refere aos veículos usados importados e, portanto, é contrário ao artigo 95.º do Tratado.

67 Para o Governo finlandês, não importa, no quadro da apreciação da compatibilidade do imposto automóvel com o artigo 95.º do Tratado, que a tributação dos veículos usados seja determinada por referência ao imposto correspondente a um veículo novo similar. O fundamental é, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, que as reduções aplicadas em função da antiguidade do veículo correspondam à sua depreciação real.

68 O Governo finlandês alega que, efectivamente, a depreciação real dos veículos é praticamente linear, pelo que nenhum argumento extraído do direito comunitário permitiria pôr em causa as reduções previstas no artigo 7.º da lei relativa ao imposto automóvel, para calcular o valor dos veículos usados importados.

69 A Comissão sustenta que o artigo 95.º do Tratado obsta à aplicação, por um Estado-Membro, de um sistema de tributação em que:

— ou a diminuição do imposto que incide sobre o veículo de referência é determinada de forma linear e a depreciação real do veículo usado não é tomada em consideração;

— ou os 6 primeiros meses após a matrícula ou a entrada em serviço ficam excluídos da determinação da depreciação do veículo usado e a sua depreciação real não é tomada em consideração;

— ou as especificidades do veículo não são tomadas em consideração na tributação, se daí resultar que o montante do imposto aplicado a um veículo usado importado é superior ao montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no Estado-Membro considerado.

70 Assim, segundo a Comissão, a não tomada em consideração da depreciação do veículo durante os 6 primeiros meses após a sua matrícula ou a sua entrada em serviço não corresponde à realidade. Do mesmo modo, um sistema de tributação em que, no termo desses 6 primeiros meses, o imposto (teórico) que incide sobre o veículo de referência sofre uma redução linear seria contrário ao artigo 95.º do Tratado, pois não permitia que se atendesse à depreciação real do veículo.

71 A Comissão reconhece ser impossível determinar de uma forma universal o montante efectivo da depreciação de um veículo, que depende de inúmeros factores que podem variar segundo os países, ou ainda o tipo ou o modelo dos veículos. Como o veículo de A. Siilin foi importado para a República da Finlândia em 1998, era necessário, para determinar o montante da depreciação real do veículo de referência, reconstituir as condições existentes então nesse Estado-Membro.

72 A Comissão sublinha, a este respeito, que o Governo finlandês assinalou a existência de estudos realizados em 1998, a fim de apreciar a depreciação média mensal de três dezenas de modelos de veículos de turismo no mercado finlandês. Em Junho de 1998, o Governo finlandês declarou nomeadamente no Parlamento finlandês que, com base nesses estudos, a lei relativa ao imposto automóvel devia ser modificada para que o regime de redução do imposto em função da antiguidade dos veículos passasse a corresponder com mais exactidão à

depreciação observada no mercado finlandês. A Comissão admira-se, portanto, que o Governo finlandês intervenha no quadro do presente processo para defender uma imposição estabelecida em Abril de 1998 e sustente que a aplicação do regime de redução do imposto então em vigor é compatível com as exigências do artigo 95.º do Tratado.

Apreciação do Tribunal

- 73 Para responder à segunda questão, importa, em primeiro lugar, examinar se o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado permite que uma regulamentação nacional se baseie, para determinar o valor tributável de um veículo usado importado, no valor de um veículo novo.
- 74 Importa recordar, a este respeito, que, segundo jurisprudência constante, o veículo que serve de referência para efeitos do cálculo do imposto devido por um veículo usado importado deve ser um veículo similar.
- 75 Produtos, como as viaturas, são similares, na acepção do artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado, quando as suas propriedades e as necessidades que satisfazem os colocam numa relação de concorrência, dependendo o grau de concorrência entre dois modelos da medida em que satisfaçam diversas exigências, nomeadamente em matéria de preço, dimensões, conforto, resultados, consumo, longevidade e fiabilidade (acórdão de 15 de Março de 2001, Comissão/França, já referido, n.º 43).

- 76 Como sublinhado pelo advogado-geral no n.º 71 das suas conclusões, o veículo de referência deve ser aquele que possui as características mais parecidas com as do veículo importado, o que implica que se tome em consideração o modelo, o tipo e certas características, como o modo de propulsão ou o equipamento.
- 77 Em segundo lugar, importa determinar se o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado permite que uma regulamentação nacional em matéria de tributação de veículos usados importados preveja uma redução do imposto linear que apenas se aplica no termo dos 6 primeiros meses após a matrícula ou a entrada em serviço do veículo.
- 78 A este respeito, há que recordar que, no n.º 22 do acórdão Comissão/Grécia, já referido, o Tribunal de Justiça declarou que a diminuição anual do valor dos veículos automóveis é, em regra, sensivelmente superior a 5%, que essa depreciação não é linear, nomeadamente nos primeiros anos, em que é muito mais acentuada do que posteriormente, e, finalmente, que esse fenómeno continua para além do quarto ano de entrada em circulação dos veículos. Importa acrescentar que a depreciação de um veículo começa quando da sua compra ou da sua entrada em serviço.
- 79 Nestas condições, há que declarar que um sistema de tributação em que o imposto aplicável a um veículo usado importado corresponde ao imposto devido por um veículo novo similar, reduzido de 0,5% por mês a contar do termo dos 6 primeiros meses após a matrícula ou a entrada em serviço do veículo, não é compatível com as exigências do artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado, pois não toma em consideração a depreciação real desse veículo usado.

80 Por conseguinte, há que responder à segunda questão que o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado se opõe a que um Estado-Membro aplique aos veículos usados importados de outro Estado-Membro um sistema de tributação em que o imposto que incide sobre esses veículos:

- seja igual, durante os 6 primeiros meses após a matrícula ou a entrada em serviço do veículo, ao imposto que incide sobre um veículo novo similar, e

- seja igual, do 7.º ao 150.º mês de utilização do veículo, ao imposto que incide sobre um veículo similar, reduzido de forma linear à razão de uma percentagem, por mês de calendário, igual a 0,5%,

pois esse sistema de tributação não atende à depreciação real do veículo e não permite garantir, sempre, que o montante do imposto que fixa não excede o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

Quanto à terceira questão prejudicial

81 Através da sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta em substância se, quando um Estado-Membro aplica aos veículos usados importados de outros Estados-Membros um sistema de tributação em que a depreciação real dos veículos é definida, de modo geral e abstracto, com base em critérios determinados pelo direito nacional, o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado

exige que se proceda a um exame das características próprias de cada veículo, a fim de garantir que o montante do imposto aplicado nunca seja superior ao montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

Observações apresentadas ao Tribunal

- 82 Segundo o Governo finlandês, não é necessário, para se atender à depreciação dos veículos, prever apreciações específicas do valor de cada um. Um método de cálculo definido por lei bastaria para esse efeito, desde que assentasse em critérios objectivos e se pudesse considerar que não perturba o funcionamento do mercado interno. Este Governo sustenta, assim, que o facto de se calcular a redução do imposto automóvel devido na Finlândia com base na depreciação média do valor dos veículos é compatível com o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado.
- 83 A Comissão recorda o acórdão Gomes Valente, já referido, do qual resulta que um sistema de tributação baseado em critérios gerais é compatível com o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado, desde que seja isento de efeitos discriminatórios e que os proprietários de veículos usados importados possam recorrer à justiça a fim de contestar a aplicação, ao seu veículo, do método de cálculo baseado em critérios gerais.
- 84 A Comissão sustenta que essas condições pressupõem a publicidade dos critérios utilizados para calcular o imposto, o que não se verifica no que respeita ao sistema de tributação em causa no processo principal. As autoridades finlandesas não publicaram nem comunicaram às pessoas que o solicitaram os resultados dos estudos em que se baseiam para determinar o valor tributável dos veículos usados importados e a depreciação em função da antiguidade. Nada nos documentos

oficiais ou nos documentos juntos aos autos demonstra a objectividade e a fiabilidade científica dos estudos efectuados sobre o mercado finlandês. Além disso, a Administração fiscal finlandesa recusara-se a transmitir informações que permitiam calcular o montante do imposto sobre os veículos novos bem como o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados já matriculados no território nacional.

Apreciação do Tribunal

- 85 Resulta do n.º 26 do acórdão Gomes Valente, já referido, que um sistema de tributação dos veículos usados importados que tome em consideração a depreciação real dos veículos com base em critérios gerais só é compatível com o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado se estiver organizado de modo a excluir, tendo em conta as aproximações razoáveis inerentes a um sistema desse tipo, todo o efeito discriminatório.
- 86 A este respeito, o Tribunal já indicou os factores de depreciação que podem ser tomados em consideração a fim de que o método de cálculo forfetário do imposto sobre os veículos usados importados reflecta de modo exacto a depreciação real destes e seja o mais indicado para alcançar o objectivo de uma tributação desses veículos que não seja, tendo em conta as aproximações razoáveis inerentes a qualquer sistema deste tipo, superior ao montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional (v. acórdão Gomes Valente, já referido, n.º 28).
- 87 A compatibilidade de um sistema deste tipo com o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado pressupõe, sempre, que os critérios em que se baseia o método de cálculo forfetário da depreciação dos veículos sejam levados ao conhecimento do público.

- 88 Pressupõe, além disso, que o proprietário de um veículo usado importado tenha a possibilidade de contestar a aplicação de um método de cálculo forfetário a esse veículo a fim de demonstrar que conduz a uma tributação superior ao montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional (acórdão Gomes Valente, já referido, n.º 32).
- 89 Por conseguinte, importa responder à terceira questão que, quando um Estado-Membro aplica aos veículos usados importados de outros Estados-Membros um sistema de tributação em que a depreciação real dos veículos é definida de modo geral e abstracto com base em critérios determinados pelo direito nacional, o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado exige que esse sistema de tributação seja organizado de forma a excluir, tendo em conta as aproximações razoáveis inerentes a um sistema desse tipo, todo e qualquer efeito discriminatório. Esta exigência pressupõe, por um lado, a publicidade dos critérios em que se baseia o método de cálculo forfetário da depreciação dos veículos e, por outro, a possibilidade de o proprietário de um veículo usado importado de outro Estado-Membro contestar a aplicação de um método de cálculo forfetário a esse veículo, o que pode conduzir à necessidade de examinar as suas características próprias a fim de se certificar que o imposto que lhe é aplicado não é superior ao imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

Quanto às questões relativas ao imposto sobre o valor acrescentado

- 90 Através das quarta a sexta questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o imposto denominado «imposto sobre o valor acrescentado» e assente no imposto automóvel, por um lado, constitui um «imposto sobre o valor acrescentado» na acepção da Sexta Directiva e, por outro, é compatível com os artigos 33.º dessa directiva e 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado.

Quanto às quarta e quinta questões prejudiciais

- 91 Através das suas quarta e quinta questões, que importa examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se um imposto como o em causa no processo principal, que em direito nacional se designa por «imposto sobre o valor acrescentado» assente no imposto automóvel, constitui um «imposto sobre o valor acrescentado» na acepção da Sexta Directiva e se é compatível com o artigo 33.º do mesmo diploma.

Observações apresentadas ao Tribunal

- 92 Para A. Siilin, como para a Comissão, o imposto assente no imposto automóvel constitui um «imposto sobre o valor acrescentado» na acepção da Sexta Directiva. Segundo A. Siilin, apresenta especificidades idênticas às do imposto sobre o valor acrescentado. Assim, podia ser deduzido segundo as modalidades do artigo 102.º, n.º 1, ponto 4, da lei relativa ao IVA. Além disso, possuía carácter geral.
- 93 A Comissão alega, sem mais esclarecimentos, que o imposto assente no imposto automóvel, como descrito pelo órgão jurisdicional de reenvio, satisfaz todos os critérios de um imposto sobre o valor acrescentado. Sublinha que esse imposto finlandês, instituído em Dezembro de 1994 pelo artigo 5.º da lei relativa ao imposto automóvel, foi expressamente previsto na lei relativa ao IVA, que, em diferentes projectos de lei apresentados em 1994, se sublinhou que se tratava de um imposto sobre o valor acrescentado e que o objectivo era fazer com que o consumidor pagasse, pelo veículo que importou directamente do estrangeiro, um imposto sobre o valor acrescentado que acrescia ao imposto automóvel.

94 A Comissão acrescenta também que do projecto de lei que institui o imposto assente no imposto automóvel resulta claramente que o mesmo se destinava a compensar o impacto sobre as receitas fiscais que teria a supressão, aquando da adesão da República da Finlândia à União Europeia, da cobrança de direitos aduaneiros sobre as mercadorias provenientes dos outros Estados-Membros. Considerara-se assim que, se não fosse decidida a cobrança de um imposto assente no imposto automóvel, se verificaria uma perda de várias centenas de milhões de FIM no rendimento do imposto sobre o valor acrescentado.

95 A Comissão acrescenta que a cobrança do imposto assente no imposto automóvel contraria a Sexta Directiva, em especial o seu artigo 2.º, o seu artigo 7.º, n.º 1, conjugado com o seu artigo 10.º, e o seu artigo 28.º-A. Antes de mais, esse imposto contrariava o artigo 2.º da Sexta Directiva porque era cobrado apesar de não se verificar um dos factos geradores do imposto sobre o valor acrescentado previstos nessa disposição. Assim, não era cobrado a título de uma transacção comercial efectuada no território nacional por um sujeito passivo ou de uma importação abrangidas por esse artigo 2.º Em seguida, esse imposto não era cobrado na sequência da entrada da mercadoria no território comunitário ou da sua importação para a Finlândia. Por último, não se tratava do imposto sobre o valor acrescentado cobrado sobre as aquisições intracomunitárias definidas no artigo 28.º-A da Sexta Directiva.

96 O Governo finlandês sustenta que, apesar da sua denominação, o imposto assente no imposto automóvel e cobrado à taxa do imposto sobre o valor acrescentado não deve ser considerado um «imposto sobre o valor acrescentado» na acepção da Sexta Directiva e não é proibido pelo artigo 33.º dessa directiva.

97 Com efeito, esse imposto, previsto por uma disposição da lei relativa ao imposto automóvel e calculado segundo as regras fixadas nessa mesma lei, era cobrado independentemente do imposto sobre o valor acrescentado. Sobretudo, não possuía as características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado. Designadamente, o imposto assente no imposto automóvel não era de aplicação

geral, o facto que o gerava era exclusivamente o pagamento do imposto automóvel, só sendo, por conseguinte, cobrado uma única vez, e não incidia sobre o valor acrescentado de bens e serviços.

Apreciação do Tribunal

- 98 A título preliminar, importa observar que a qualificação de imposto sobre o valor acrescentado na acepção da Sexta Directiva depende não da denominação de um imposto nacional na legislação que o institui mas da questão de saber se esse imposto nacional possui as características essenciais de um imposto sobre o valor acrescentado, na acepção da referida directiva.
- 99 A esse título, o Tribunal de Justiça considera características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado: a aplicação geral do imposto às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; a fixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que forneça; a cobrança do imposto em cada fase do processo de produção e de distribuição, incluindo o da venda a retalho, seja qual for o número de transacções efectuadas anteriormente; a dedução do imposto devido por um sujeito passivo dos montantes pagos nas fases anteriores do processo, pelo que o imposto só se aplica, em determinada fase, ao valor acrescentado nessa fase e a carga final do imposto é, em definitivo, suportada pelo consumidor (v. acórdão de 8 de Junho de 1999, Pelzl e o., C-338/97, C-344/97 e C-390/97, Colect., p. I-3319, n.º 21, e jurisprudência indicada).
- 100 Ora, uma imposição como o imposto assente no imposto automóvel descrito pelo órgão jurisdicional de reenvio não possui essas características.

- 101 Assim, em primeiro lugar, o imposto assente no imposto automóvel não é um imposto geral, uma vez que não se destina a abranger a totalidade das operações económicas no Estado-Membro em causa (v., neste sentido, acórdãos de 16 de Dezembro de 1992, Beulande, C-208/91, Colect., p. I-6709, n.º 16, e de 17 de Setembro de 1997, Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Colect., p. I-5053, n.º 17). Com efeito, resulta do artigo 5.º da lei relativa ao imposto automóvel, conjugado com o artigo 1.º da mesma lei, que o imposto assente no imposto automóvel apenas abrange uma categoria limitada de bens, isto é, determinados veículos. Assim, não se aplica de um modo geral às transacções que têm por objecto bens ou serviços. Por outro lado, o seu facto gerador é apenas a cobrança do imposto devido quando da matrícula ou da entrada em serviço desses veículos.
- 102 Em segundo lugar, o montante do imposto assente no imposto automóvel não é proporcional ao preço dos bens. É apenas indirectamente que esse montante é função do preço de um veículo. Com efeito, como o Governo finlandês sublinhou, a base de tributação desse imposto não é o valor do veículo, mas o montante do imposto automóvel, imposto este que é calculado com base no preço do veículo.
- 103 Em terceiro e último lugar, o imposto assente no imposto automóvel não tem de ser liquidado em cada fase do processo de produção e de distribuição, o que todavia é necessário para que um imposto seja qualificado de imposto sobre o valor acrescentado (v. acórdãos de 27 de Novembro de 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Recueil, p. 3759, n.º 15; de 7 de Maio de 1992, Bozzi, C-347/90, Colect., p. I-2947, n.º 12; e de 9 de Março de 2000, EKW e Wein & Co., C-437/97, Colect., p. I-1157, n.º 49), mas apenas quando da cobrança do imposto automóvel. De resto, esse imposto não tem por efeito tributar o valor acrescentado numa fase determinada do processo de produção e de distribuição, mas o valor total.
- 104 Importa, nesta fase, examinar a compatibilidade do imposto assente no imposto automóvel com o artigo 33.º da Sexta Directiva.

- 105 O artigo 33.º da Sexta Directiva obsta à manutenção ou à introdução de direitos de registo ou de outros tipos de impostos, direitos e taxas que possuam as características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado. O Tribunal de Justiça esclareceu que a referida disposição não se opõe à manutenção ou à criação de uma imposição, desde que a mesma não possua uma dessas características (v. acórdão EKW e Wein & Co., já referido, n.º 23, e jurisprudência indicada).
- 106 Na medida em que o imposto assente no imposto automóvel não possui as características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado na acepção da Sexta Directiva, não contraria as disposições do artigo 33.º desta directiva.
- 107 Há, portanto, que responder às quarta e quinta questões que um imposto como o em causa no processo principal, que, em direito nacional, se designa por «imposto sobre o valor acrescentado» assente no imposto automóvel, não constitui um «imposto sobre o valor acrescentado» na acepção da Sexta Directiva e é compatível com o artigo 33.º da mesma directiva.

Quanto à sexta questão prejudicial

- 108 Através da sexta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado se opõe à cobrança de um imposto como o em causa no processo principal, que está assente no imposto automóvel.

Observações apresentadas ao Tribunal

- 109 O Governo finlandês considera que o imposto assente no imposto automóvel é compatível com o artigo 95.º do Tratado, pois incide de forma idêntica sobre todos os veículos.
- 110 Para a Comissão, o imposto assente no imposto automóvel constitui um encargo de efeito equivalente aos direitos aduaneiros, contrário aos artigos 23.º CE e 25.º CE. Na prática, com efeito, esse imposto impediria o particular que não é sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado de importar veículos novos e usados para a Finlândia.
- 111 Todavia, para o caso de o Tribunal considerar que o imposto assente no imposto automóvel não constitui um encargo de efeito equivalente, a Comissão alega que esse imposto produz efeitos discriminatórios em detrimento dos veículos usados importados, na medida em que, em aplicação do artigo 102.º, n.º 1, ponto 4, da lei relativa ao IVA, o sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado tem o direito de deduzir o imposto assente no imposto automóvel no quadro de uma actividade comercial sujeita à tributação, quando, na prática, o consumidor privado que adquiriu um veículo usado noutra Estado-Membro não tem direito a essa dedução. Esse consumidor estaria, por consequência, numa situação menos vantajosa do que o comprador de um veículo usado já matriculado no território nacional, que não teria de liquidar o imposto automóvel nem o imposto assente neste, na medida em que esses impostos já foram liquidados, relativamente a esse veículo, quando o mesmo era novo. O imposto assente no imposto automóvel era, portanto, incompatível com o artigo 95.º do Tratado, pois não se aplicava aos veículos usados já matriculados no território nacional, relativamente aos quais o imposto automóvel já foi liquidado, mas sim aos veículos usados importados de outro Estado-Membro.

Apreciação do Tribunal

- 112 No que respeita à apreciação da compatibilidade com o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado de uma imposição como o imposto assente no imposto automóvel, há que sublinhar que essa imposição, como o imposto em que assenta, apenas é exigida uma vez, antes da matrícula ou da entrada em serviço de um veículo na Finlândia. Por conseguinte, já não há necessidade de pagar esse imposto relativamente a um veículo usado que já foi submetido a ele por ocasião da sua matrícula ou da sua entrada em serviço quando era novo, com base no valor que então possuía.
- 113 Assim, há que rejeitar o argumento da Comissão segundo o qual o imposto assente no imposto automóvel é contrário ao artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado, pois não se aplica aos veículos usados já matriculados no território nacional, mas aos veículos usados importados de outro Estado-Membro. Além disso, é irrelevante que esse imposto seja dedutível no quadro do exercício de uma actividade profissional.
- 114 Como o imposto previsto no artigo 5.º da lei relativa ao imposto automóvel assenta precisamente no imposto automóvel, a sua compatibilidade com o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado deve ser apreciada de acordo com as mesmas regras que a do imposto automóvel. Por conseguinte, essa disposição do Tratado opõe-se a um imposto como o imposto assente no imposto automóvel quando o montante cobrado a título desse imposto sobre um veículo usado importado exceda o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.
- 115 No que respeita à qualificação como encargo de efeito equivalente, importa sublinhar que, segundo jurisprudência constante, invocada pela última vez no

acórdão de 23 de Abril de 2002, Nygård (C-234/99, Colect., p. I-3657, n.º 17), as disposições relativas aos encargos de efeito equivalente e as relativas às imposições internas discriminatórias não são aplicáveis cumulativamente, pelo que uma mesma imposição não pode, no sistema do Tratado, pertencer simultaneamente a essas duas categorias.

- 116 Sendo o imposto assente no imposto automóvel uma imposição interna discriminatória na medida em que o montante cobrado ao abrigo desse imposto sobre um veículo usado importado excede o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional, não pode simultaneamente ser um encargo de efeito equivalente.
- 117 Assim, há que responder à sexta questão que o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado se opõe à cobrança de um imposto como o em causa no processo principal, que está assente no imposto automóvel, na medida em que o montante cobrado ao abrigo desse imposto sobre um veículo usado importado de outro Estado-Membro excede o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

Quanto às despesas

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

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Korkein hallinto-oikeus, por despacho de 15 de Março de 2000, declara:

- 1) O artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE) permite a um Estado-Membro aplicar aos veículos usados importados de outro Estado-Membro um sistema de tributação em que o valor tributável é determinado por referência ao valor aduaneiro como definido pelos Regulamentos (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, e n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de Julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento n.º 2913/92, mas obsta a que o valor tributável varie em função da fase de comercialização quando daí possa resultar, pelo menos em determinados casos, que o montante do imposto que incide sobre um veículo usado importado exceda o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

- 2) O artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado opõe-se a que um Estado-Membro aplique aos veículos usados importados de outro Estado-Membro um sistema de tributação em que o imposto que incide sobre esses veículos:
 - seja igual, durante os 6 primeiros meses após a matrícula ou a entrada em serviço do veículo, ao imposto que incide sobre um veículo novo similar, e

— seja igual, do 7.º ao 150.º mês de utilização do veículo, ao imposto que incide sobre um veículo similar, reduzido de forma linear à razão de uma percentagem, por mês de calendário, igual a 0,5%,

pois esse sistema de tributação não atende à depreciação real do veículo e não permite garantir, sempre, que o montante do imposto que fixa não excede o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

- 3) Quando um Estado-Membro aplica aos veículos usados importados de outros Estados-Membros um sistema de tributação em que a depreciação real dos veículos é definida de modo geral e abstracto com base em critérios determinados pelo direito nacional, o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado exige que esse sistema de tributação seja organizado de forma a excluir, tendo em conta as aproximações razoáveis inerentes a um sistema desse tipo, todo e qualquer efeito discriminatório. Esta exigência pressupõe, por um lado, a publicidade dos critérios em que se baseia o método de cálculo forfetário da depreciação dos veículos e, por outro, a possibilidade de o proprietário de um veículo usado importado de outro Estado-Membro contestar a aplicação de um método de cálculo forfetário a esse veículo, o que pode conduzir à necessidade de examinar as suas características próprias a fim de se certificar que o imposto que lhe é aplicado não é superior ao imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

- 4) Um imposto como o em causa no processo principal, que, em direito nacional, se designa por «imposto sobre o valor acrescentado» assente no imposto automóvel, não constitui um «imposto sobre o valor acrescentado» na acepção da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio

de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, na versão resultante da Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, que altera a Directiva 77/388 e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, e é compatível com o artigo 33.º da mesma directiva.

- 5) O artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado opõe-se à cobrança de um imposto como o em causa no processo principal, que está assente no imposto automóvel, na medida em que o montante cobrado ao abrigo desse imposto sobre um veículo usado importado de outro Estado-Membro excede o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional.

Jann

von Bahr

La Pergola

Wathelet

Timmermans

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 19 de Setembro de 2002.

O secretário

O presidente da Quinta Secção

R. Grass

P. Jann