

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

ELEANOR SHARPSTON

apresentadas em 13 de Julho de 2006 1(1)

Processo C?290/05

Ákos Nádasdi

contra

Vám? és Pénzügy?rség Észak?Alföldi Regionális Parancsnoksága

1. No presente pedido de decisão prejudicial, o Hajdú?Bihar Megyei Bíróság (tribunal da província de Hajdú?Bihar), Hungria, pretende saber se um imposto interno de registo de automóveis é compatível com o primeiro parágrafo do artigo 90.º CE. O imposto em questão é aplicado a todos os veículos quando da sua primeira colocação em circulação no Estado?Membro, sendo o respectivo montante determinado em função das características técnicas e da classificação de protecção do ambiente do veículo, independentemente do seu valor. A questão é levantada em especial no que respeita à aplicação deste imposto a veículos usados importados de outros Estados?Membros.

Direito comunitário relevante

2. O artigo 90.º CE estabelece que:

«Nenhum Estado?Membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados?Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares.

Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções.»

3. Este artigo, e em particular o primeiro parágrafo, foi analisado pelo Tribunal de Justiça por diversas vezes, especificamente em relação a impostos nacionais sobre veículos automóveis usados importados de outros Estados-Membros (2). Esta jurisprudência está bem assente e é bem conhecida, mas pode ser útil recapitular os seus elementos essenciais. Ao analisar a jurisprudência, deve ter-se em conta que, se o preço de venda de qualquer artigo inclui uma percentagem de imposto quando novo, o seu preço em segunda mão, após depreciação, conterá também uma percentagem de imposto *residual*.

4. Em primeiro lugar, o processo Comissão/Dinamarca (3) dizia respeito a um imposto cobrado no momento da primeira matrícula de veículos automóveis na Dinamarca. Para os veículos novos (que eram todos importados, uma vez que não existia produção dinamarquesa), a taxa do imposto era superior a 100% do preço. Para os veículos usados importados, o valor tributável era igual a 100% do preço do veículo novo para veículos com menos de seis meses e a 90% desse preço para veículos com mais de seis meses. A venda de veículos usados já matriculados na Dinamarca não dava lugar ao pagamento de um novo imposto de registo.

5. O Tribunal de Justiça observou que, apesar de não existir produção dinamarquesa de veículos automóveis, a Dinamarca tinha, ainda assim, um mercado de veículos usados. Com efeito, um produto torna-se um produto nacional desde que tenha sido importado e colocado no mercado. Os veículos usados importados e os comprados no país constituem produtos similares ou concorrentes. Por consequência, o disposto no artigo 90.º CE era aplicável ao imposto de registo cobrado aquando da importação de veículos usados. Para este efeito, tiveram de ser tomadas em consideração não apenas a taxa da imposição interna sobre os produtos nacionais e importados, mas também a base tributável e as normas regulamentares de cobrança do imposto.

6. O Tribunal reconheceu então que, uma vez que o montante cobrado aos veículos novos era muito elevado, a parte do imposto ainda incorporada no valor de um veículo usado era amortizada de forma mais lenta na Dinamarca do que em outros Estados-Membros. No entanto, o imposto cobrado sobre o valor tributável de, pelo menos, 90% do valor do veículo novo constituía ainda uma sobretributação manifesta dos veículos usados importados, em comparação com o imposto residual de registo incorporado no valor dos veículos usados previamente matriculados, adquiridos no mercado dinamarquês. Por consequência, verificava-se uma tributação discriminatória dos veículos usados importados.

7. No processo Nunes Tadeu (4), o imposto em questão era um imposto monofásico incidente sobre veículos automóveis ligeiros de passageiros matriculados em Portugal, fossem estes importados, no estado de novos ou usados, ou montados ou fabricados em Portugal. O montante do imposto liquidado variava em função da cilindrada do veículo e não do seu preço, mas era objecto de uma redução de 10% em relação a veículos usados importados com mais de dois anos contados desde a atribuição da primeira matrícula.

8. O Tribunal observou que o imposto controvertido não era aplicável a transacções de veículos usados em Portugal porque era cobrado apenas uma vez, aquando da sua primeira matrícula em Portugal, e porque parte do imposto permanecia incorporada no valor dos veículos usados que já tinham sido matriculados e adquiridos no mercado português.

9. Todavia, o imposto sobre um veículo usado importado, qualquer que fosse a sua antiguidade ou o seu estado de conservação, não podia ser inferior a 90% do cobrado a um veículo novo, enquanto que a parte residual do imposto incorporada no valor de um veículo usado adquirido em

Portugal podia ser inferior a esse montante, uma vez que o valor residual do imposto diminuía proporcionalmente à depreciação do veículo. Este imposto constituía, assim, uma sobretributação manifesta dos veículos usados importados quando comparado com a parte residual do imposto nos veículos usados já matriculados e subsequentemente adquiridos no mercado português. Por conseguinte, implicava uma tributação discriminatória dos veículos usados importados.

10. O processo Comissão/Grécia (5) teve por objecto um sistema tributário ligeiramente mais complexo. Eram devidos, por um lado, um imposto especial sobre o consumo no momento da primeira venda ou da importação do veículo, e, por outro, uma imposição adicional no momento da sua primeira matrícula na Grécia. Ambos os impostos correspondiam a uma percentagem (variável em função da cilindrada do motor) do preço. Relativamente aos veículos usados importados, o valor tributável era determinado deduzindo 5% por cada ano de antiguidade ao preço de um veículo novo correspondente, até ao máximo de 20%. Adicionalmente, as taxas do imposto especial sobre o consumo eram reduzidas em relação a veículos dotados de tecnologia antipoluição que preenchessem determinados requisitos. No entanto, os veículos usados importados que utilizassem essa tecnologia não beneficiavam das taxas reduzidas.

11. No que respeita ao imposto especial sobre o consumo e à imposição adicional, o Tribunal de Justiça observou que o imposto sobre veículos usados importados era reduzido em apenas 5% por cada ano de antiguidade do total cobrado sobre um veículo novo, até à redução máxima de 20%, qualquer que seja a idade do veículo em causa. Ao invés, a parte residual do imposto incorporada no valor de um veículo usado adquirido na Grécia diminuía proporcionalmente à depreciação do veículo. Em regra, os veículos desvalorizam-se consideravelmente mais do que 5% ao ano, especialmente nos primeiros anos, e continuam a desvalorizar-se para além de quatro anos. Por consequência, o imposto sobre veículos usados importados era geralmente superior à parte residual do imposto que permanecia incorporada no valor dos veículos usados já matriculados e adquiridos no mercado grego.

12. O Governo grego alegou que a redução máxima de 20% se justificava pelo objectivo de desincentivar que se colocasse em circulação veículos antigos, perigosos e poluentes. Porém, assinalou o Tribunal, a prossecução deste objectivo não dispensa um Estado-Membro do respeito da regra da não discriminação constante do artigo 90.º CE. Um sistema de tributação só pode ser considerado compatível com este artigo se se verificar estar organizado de modo a excluir sempre a possibilidade de os produtos importados serem tributados mais fortemente que os produtos nacionais e, portanto, que não comporta em caso algum efeitos discriminatórios (6).

13. No que respeita à redução de taxas em relação a veículos que utilizem tecnologia antipoluição, o Tribunal de Justiça declarou que um Estado-Membro não pode, sem infringir o artigo 90.º CE, conferir vantagens fiscais a veículos nacionais menos poluentes ao mesmo tempo que recusa conferir essas vantagens a veículos provenientes de outros Estados-Membros que preenchem os mesmos requisitos. Esta conclusão não pode ser posta em causa, nem por uma declaração da Comissão aprovando tais medidas, nem por dificuldades técnicas em determinar se os veículos usados satisfazem os requisitos em questão.

14. O processo Gomes Valente (7) dizia respeito ao mesmo imposto que o processo Nunes Tadeu, mas teve início após uma alteração legislativa que substituiu a redução única de 10% em relação aos veículos usados importados, matriculados pela primeira vez há mais de dois anos, por uma tabela fixa de reduções do imposto que variava entre 18% para os veículos com mais de um ano de uso e 67% para os veículos com mais de 8 anos de uso.

15. O Tribunal de Justiça declarou que não resulta dos acórdãos Comissão/Dinamarca e Nunes Tadeu que a depreciação efectiva só pode ser tomada em consideração através de uma avaliação ou de uma prova pericial de cada veículo. Através de tabelas fixas baseadas em

critérios como a idade, a quilometragem, o estado geral, o modo de propulsão e a marca ou o modelo, poder-se-ia também fixar um valor para os veículos usados que, regra geral, seria muito próximo do seu valor real. Na elaboração destas tabelas, poderia fazer-se referência a uma tabela ou a uma lista indicando os preços médios actuais dos veículos usados no mercado nacional. Porém, para que seja compatível com o artigo 90.º CE, é necessário que um tal sistema esteja organizado de modo a excluir todo e qualquer efeito discriminatório.

16. A tabela fixa de reduções em questão não se baseava em critérios dos tipos indicados. Não podia garantir que o montante do imposto devido pela importação de um veículo de outro Estado-Membro não excedesse o do imposto residual incorporado no preço de um veículo equivalente já matriculado em Portugal. Não se excluía, portanto, a possibilidade de os produtos importados poderem ser tributados de forma mais onerosa que os produtos nacionais.

17. O processo *Tulliasiamies e Siilin* (8) dizia respeito a um imposto automóvel finlandês que devia ser pago antes de os veículos serem matriculados ou postos em circulação. O montante a pagar correspondia ao valor tributável do veículo deduzido de um montante fixo, mas não podia ser inferior a 50% desse valor tributável. Relativamente a um veículo usado importado, o valor tributável era o mesmo que o de um veículo novo similar, deduzido, salvo pequenas excepções, de 0,5% por cada mês de calendário de uso a contar do sexto mês, até ao limite máximo de 150 meses (ou seja, uma redução de 75% após 12 anos e meio).

18. O Tribunal observou que, no caso de um veículo usado já matriculado na Finlândia, o imposto automóvel podia ter sido pago, 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. Ao invés, o imposto automóvel devido pelos veículos usados importados por um particular era calculado com base no preço de aquisição, para o consumidor, de um veículo novo similar, que era, em geral, mais elevado do que o pago pelo importador oficial. Este sistema não excluía 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. Por conseguinte, era, nessa medida, contrário ao artigo 90.º CE.

19. O Tribunal de Justiça considerou que o cálculo de depreciação de 0,5% por mês entre o 7.º e o 150.º mês não tinha em consideração a depreciação efectiva de cada veículo usado, sendo, portanto, também contrário ao artigo 90.º CE. Além do mais, se a depreciação efectiva é definida de modo geral e abstracto com base em critérios determinados pelo direito nacional, o artigo 90.º CE exige que o sistema de tributação seja organizado de forma a excluir todo e qualquer efeito discriminatório. Esta exigência pressupõe que a publicidade dos critérios em que se baseia o método de cálculo e 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.

20. O processo *Weigel* (9) dizia respeito a um imposto sobre o consumo médio de combustível que incidia sobre os veículos no momento da sua primeira matrícula na Áustria. A base tributável era constituída pela contrapartida paga ou, em alguns casos, pelo valor de mercado do veículo. O montante a pagar era, essencialmente, de 2% da base tributável multiplicado por um valor de consumo de combustível definido (10), até ao máximo de 16%. Todavia, o imposto sofria um agravamento de 20% quando, nomeadamente, era cobrado pela primeira matrícula do veículo na Áustria, na falta de uma operação sujeita ao IVA.

21. O Tribunal de Justiça analisou, em primeiro lugar, o imposto de base e chegou à conclusão

de que não havia violação do artigo 90.º CE desde que – como parecia ser o caso – o método de avaliação do valor de mercado reflectisse a depreciação efectiva dos veículos de forma precisa e permitisse atingir o objectivo de uma tributação de veículos usados importados que não fosse em caso algum superior ao montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados na Áustria.

22. No entanto, no que respeita ao adicional de 20%, o Tribunal observou que um critério de tributação agravada que, por definição, nunca pode ser aplicável aos produtos nacionais similares, não pode ser compatível com o artigo 90.º CE, porque exclui antecipadamente os produtos nacionais do regime de tributação mais oneroso (11). De modo semelhante, é incompatível se os produtos mais fortemente tributados forem, pela sua natureza, produtos importados (12). O adicional de 20% só era aplicado a título excepcional ao imposto de base que incidia sobre operações puramente nacionais, sendo, por isso, incompatível com o artigo 90.º CE.

23. Pode inferir-se da referida jurisprudência que, para ser compatível com o artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE, um imposto nacional cobrado uma única vez relativamente a cada veículo, quando da respectiva primeira matrícula num Estado-Membro, deve, na medida em que afecte veículos usados, ser calculado de forma a evitar toda e qualquer discriminação em relação a estes veículos provenientes de outros Estados-Membros. Por conseguinte, um imposto desse tipo não deve constituir um encargo sobre veículos usados importados superior ao encargo do imposto residual incluído no custo de veículos equivalentes matriculados pela primeira vez no mesmo Estado-Membro numa fase anterior da sua existência.

24. O Tribunal de Justiça também indicou que as regras específicas de cobrança do imposto devem ser tidas em consideração na avaliação da compatibilidade com o artigo 90.º CE; que a prossecução de um objectivo ambiental não exime um Estado-Membro da obrigação de evitar qualquer discriminação; que a desvalorização não tem necessariamente que ser avaliada em cada caso particular, podendo basear-se em índices ou tabelas que utilizem critérios adequados para proporcionar um bom cálculo aproximativo da desvalorização; e que um proprietário deve ter a possibilidade de contestar a aplicação desses índices ou tabelas nos casos em que não tenham em conta as características reais de um determinado veículo.

Direito nacional relevante

25. O pagamento do imposto automóvel (*regisztrációs adó*) constitui uma condição prévia do registo de automóveis ligeiros de passageiros ou de autocaravanas (13) para circulação na Hungria.

26. Antes de 1 de Fevereiro de 2004, recaía sobre esses veículos o imposto sobre o consumo (*fogyasztási adó*). Consistia num montante de pagamento único, calculado proporcionalmente ao valor declarado, em função de certas características de consumo do veículo.

27. A partir dessa data, o imposto sobre o consumo foi substituído pelo imposto automóvel, por força da Lei n.º CX de 2003 (lei relativa ao imposto automóvel). O imposto automóvel constitui um montante fixo cobrado para cada classe de veículos. Os veículos são classificados essencialmente em função do tipo de motor (14) e da cilindrada, e da respectiva classificação de protecção do ambiente (15). Existem também classes de veículos «de interesse museológico» e «outros» veículos. O montante do imposto é independente do valor do veículo. Aplica-se sem distinção a veículos importados (novos ou usados) e a veículos fabricados na Hungria.

28. Na audiência apurou-se que desde 1 de Janeiro de 2006 – e, assim, após o período relevante no presente caso – foi introduzida uma tabela de reduções do montante do imposto a pagar (16), que depende do número de meses decorridos entre o momento em que o veículo foi

posto em circulação pela primeira vez e o momento em que se deu início o procedimento administrativo para pagamento do imposto. A redução varia entre 3% (quando tenham decorrido menos de dois meses) e 66% (quando tenham decorrido mais de 25 anos).

29. São também cobrados outros impostos (incluindo um imposto anual) relativamente a veículos automóveis, mas que não estão em causa no presente processo.

O processo principal e a decisão de reenvio

30. Em 2 de Maio de 2004, A. Nádasdi adquiriu na Alemanha um Volkswagen Passat usado por 6 000 EUR e, em 13 de Maio, requereu a liquidação do imposto de registo do veículo. Em 14 de Maio, o imposto foi fixado no montante de 150 000 HUF (cerca de 600 EUR) e foi imediatamente pago.

31. No entanto, também em 14 de Maio de 2004, entrou em vigor um aumento significativo da taxa do imposto automóvel (17). Consequentemente, em 11 de Novembro de 2004, as autoridades fiscais revogaram a liquidação original e substituíram-na por outra no montante de 390 000 HUF (cerca de 1 550 EUR), solicitando a A. Nádasdi que pagasse o montante suplementar de 240 000 HUF (cerca de 950 EUR).

32. A. Nádasdi intentou uma acção declarativa relativamente a nova decisão no órgão jurisdicional de reenvio. A sua impugnação diz respeito à data de entrada em vigor do aumento do imposto automóvel, em relação ao momento da aquisição e do pedido de registo do veículo em causa. No processo nacional, o demandante não alega a incompatibilidade da legislação nacional com o direito comunitário.

33. No entanto, o tribunal nacional considera-se vinculado a aplicar oficiosamente o direito comunitário, e tem dúvidas sobre a compatibilidade do imposto automóvel húngaro com o artigo 90.º CE. Considera que os veículos usados adquiridos no estrangeiro e os matriculados previamente na Hungria antes de 1 de Fevereiro de 2004 são produtos «similares»; e que o montante de imposto de registo automóvel que incide sobre veículos usados importados pode ser considerado superior ao montante do imposto residual incluído no valor de veículos usados nacionais similares. Levanta-se a questão de saber se o imposto automóvel torna a aquisição dos veículos usados nacionais mais atractiva, dando assim origem a uma discriminação no mercado em relação aos veículos usados adquiridos em outros Estados-Membros. Além do mais, o tribunal nacional declara que é um tribunal de (primeira e) última instância no processo, estando, portanto, obrigado a remeter as suas dúvidas ao Tribunal de Justiça.

34. As suas questões são as seguintes:

«1) O artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE permite aos Estados-Membros manter em vigor um imposto sobre os veículos automóveis usados provenientes de outros Estados-Membros, que não tem absolutamente em conta o valor do veículo e cujo montante é determinado exclusivamente com base nas características técnicas dos automóveis (tipo de motor, cilindrada) e numa classificação em função de considerações ambientais?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, a Lei n.º CX de 2003, relativa ao imposto de registo automóvel, aplicável no presente caso, é compatível com o artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE, no que respeita aos automóveis usados importados, tendo em conta que não era necessário pagar o imposto de registo em relação aos automóveis colocados em circulação na Hungria antes da sua entrada em vigor?»

35. Os Governos húngaro e polaco e a Comissão apresentaram observações escritas. A.

Nádasdi, o Governo húngaro e a Comissão apresentaram alegações na audiência de 1 de Junho de 2006.

Apreciação

Admissibilidade

36. O Governo húngaro alega que o reenvio é inadmissível porque não explica a necessidade da interpretação do direito comunitário para que o órgão jurisdicional de reenvio possa decidir do mérito da questão, ou seja, qual o momento da entrada em vigor do aumento do imposto automóvel. Nem é tal interpretação, segundo o governo, relevante para esse efeito. O momento da entrada em vigor do aumento, e a sua aplicação à aquisição de um veículo numa determinada data, é uma questão puramente de direito nacional.

37. É verdade que a determinação do momento da entrada em vigor do aumento do imposto automóvel húngaro, e a sua aplicação à aquisição ou ao registo de um veículo numa determinada data, que parecem ser os únicos aspectos controvertidos entre A. Nádasdi e a autoridade fiscal, não dependem de forma alguma de qualquer interpretação do direito comunitário.

38. No entanto, já em 1978, o Tribunal de Justiça afirmou no acórdão Simmenthal (18), um processo relativo à aplicação de um imposto nacional já declarado contrário ao direito comunitário, que «qualquer juiz nacional tem o dever de, no âmbito das suas competências, aplicar integralmente o direito comunitário e proteger os direitos que este confere aos particulares, considerando inaplicável qualquer disposição eventualmente contrária de direito interno». Esta afirmação tem sido reiterada frequentemente ao longo dos anos, em diversas áreas, e mais recentemente no acórdão Mangold (19).

39. Ao proibir a tributação discriminatória, o artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE confere aos particulares o direito de não ficarem sujeitos a esta tributação, direito este que deve ser protegido pelos tribunais nacionais (20).

40. Consequentemente, se qualquer elemento do direito húngaro relativo ao imposto automóvel for proibido por esse parágrafo, é dever do órgão jurisdicional nacional não aplicar esse elemento (21) em todos os processos, no âmbito das suas competências.

41. Não tenho conhecimento de que o Tribunal de Justiça tenha alguma vez chegado a exigir que um tribunal nacional levantasse oficiosamente a questão da compatibilidade de uma disposição nacional com o direito comunitário, num processo em que esta questão não tenha sido suscitada (22). De facto, esta exigência oneraria de forma praticamente intolerável os tribunais nacionais, que, em quase todos os casos, se veriam obrigados a examinar toda e qualquer disposição, cuja aplicação lhes fosse solicitada, à luz de todo o direito comunitário.

42. Todavia, é manifesto que nada no direito comunitário impede um tribunal nacional de levantar oficiosamente esta questão. Somente surgiria uma dificuldade se as disposições nacionais proibissem esta actuação, podendo, nesse caso, ser necessário reenviar ao Tribunal de Justiça a questão da legalidade destas disposições nacionais (23). Contudo, não existe qualquer indicação no presente caso de alguma disposição que possa impedir o órgão jurisdicional de reenvio de examinar a questão que levantou e para a qual solicita a orientação do Tribunal.

43. Consequentemente, entendo que não existem fundamentos para recusar a resposta às questões submetidas, que, além do mais, não são, claramente, hipotéticas, mas sim pertinentes para a decisão do processo no tribunal nacional.

O elemento de comparação correcto

44. A fim de apreciar o imposto automóvel controvertido à luz do artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE, é necessário determinar se, quando aplicado a veículos usados importados de outros Estados-Membros, excede a imposição interna sobre «produtos nacionais similares».

45. O órgão jurisdicional de reenvio considera que existe concorrência no mercado entre a) veículos usados importados de outros Estados-Membros desde que o *imposto automóvel* foi introduzido em 1 de Fevereiro de 2004, aos quais este imposto é aplicado na totalidade, e b) veículos usados colocados em circulação na Hungria antes dessa data, aos quais foi aplicado o anterior *imposto sobre o consumo*, e cujo valor actual incorpora uma parte residual desse imposto sobre o consumo.

46. A Comissão alega, porém, que as duas categorias assim definidas não são adequadamente comparáveis para efeitos do artigo 90.º CE. O Governo húngaro salienta a dificuldade em fazer uma comparação dada a diferença da base tributável entre os dois impostos, mas concorda com o órgão jurisdicional de reenvio ao considerar que, no entanto, qualquer comparação deve verificar se, durante um determinado período de tempo (que neste caso, na sua opinião, inclui tanto o período em que o imposto sobre o consumo foi aplicado antes da introdução do imposto automóvel como o período a contar da introdução de uma redução progressiva de acordo com a antiguidade dos veículos usados), o regime fiscal implica uma tributação discriminatória dos veículos de outros Estados-Membros.

47. A este respeito, concordo com a Comissão.

48. Se um Estado-Membro introduz um imposto aplicado quando da primeira colocação em circulação de um veículo, este imposto afectará apenas os veículos, novos ou usados, colocados em circulação pela primeira vez após a data da sua introdução. No que respeita aos veículos usados, o imposto pode, em princípio, ser aplicado apenas aos importados do estrangeiro. Estes irão necessariamente suportar uma maior tributação do que os veículos usados já em circulação no Estado-Membro antes da introdução do imposto, os quais, por definição, não suportam qualquer encargo fiscal (24). Se as duas categorias fossem consideradas comparáveis para efeitos do artigo 90.º CE, nunca seria possível a um Estado-Membro introduzir tal imposto. De modo semelhante, seria impossível aumentar a taxa de tributação ou adoptar qualquer outra medida com o mesmo efeito, por exemplo, alterando a estrutura do imposto.

49. Todavia, o artigo 90.º CE não se destina a impedir um Estado-Membro de introduzir novos impostos ou de alterar a taxa ou a estrutura dos impostos existentes, mas antes a garantir que estes sejam aplicados de forma não discriminatória tanto a produtos nacionais como a produtos importados de outros Estados-Membros. O que deve ser determinado é se o imposto em causa produz efeitos diferentes nos veículos usados já em circulação no Estado-Membro e nos importados de outros Estados-Membros. Para ser analisada correctamente, esta questão deve ser apreciada separadamente, com base nas taxas aplicáveis no período relevante, e não por comparação com outros impostos ou taxas.

50. Por consequência, para efeitos do presente processo, deve comparar-se os efeitos do *imposto automóvel* em veículos usados recém-importados de outro Estado-Membro com os efeitos do *imposto de registo residual* em veículos usados similares já registados na Hungria que já foram sujeitos a esse mesmo imposto numa fase anterior. Não é relevante a comparação com veículos usados já registados na Hungria cujo valor incluía o *imposto sobre o consumo residual*. Além disso, no processo principal, o tribunal nacional deve analisar o imposto automóvel tal como vigorava aquando da sua aplicação ao veículo de A. Nádásdi. Por conseguinte, a subsequente

introdução de uma tabela de reduções não pode também ser relevante.

51. É certo que para comparar o montante total de um imposto com o montante residual do mesmo imposto após um período de depreciação é necessário pressupor ter decorrido esse período. É também verdade que, na data em que é introduzido um novo imposto ou uma nova taxa de imposto, esse período não pode, de facto, ter decorrido. No caso em apreço, o tribunal nacional deve analisar o imposto automóvel húngaro tal como vigorava no dia em que foi introduzida a nova taxa. Para este efeito, deve, por conseguinte, fazer uma projecção teórica para o futuro e determinar se, nessa perspectiva, existe tributação discriminatória dos veículos usados provenientes de outros Estados?Membros. A análise de um imposto, tal como vigora num determinado momento, seria distorcida se fossem tidas em consideração as alterações subsequentes ao sistema tributário (25).

As questões prejudiciais

52. O tribunal nacional pergunta em primeiro lugar, essencialmente, se o artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE impede a aplicação a veículos automóveis usados provenientes de outros Estados?Membros de um imposto cujo montante é determinado exclusivamente com base nas características técnicas do veículo e na sua classificação de protecção do ambiente, independentemente do seu valor.

53. No entanto, esta disposição não se refere à base tributável de um imposto como tal. Aplica-se apenas na medida em que o imposto nacional pode conduzir a uma maior tributação de produtos de outros Estados?Membros quando comparado com produtos nacionais similares. Tal como o Tribunal afirmou no acórdão Outokumpo (26), «o direito comunitário, no estado actual da sua evolução, não limita a liberdade de cada Estado?Membro de estabelecer um sistema de tributação diferenciado para certos produtos, ainda que similares na aceção do artigo [90.º], primeiro parágrafo, [CE] em função de critérios objectivos, como sejam a natureza das matérias?primas utilizadas ou os processos de produção aplicados. Contudo, tais diferenciações só são compatíveis com o direito comunitário se prosseguirem objectivos compatíveis, também eles, com as exigências do Tratado e do direito derivado e se as suas modalidades forem de molde a evitar qualquer forma de discriminação, directa ou indirecta, das importações provenientes dos outros Estados?Membros, ou de protecção em favor de produções nacionais concorrentes».

54. A segunda questão do tribunal nacional é, essencialmente, a de saber se o imposto automóvel húngaro introduzido em 2004 é compatível com o artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE, na medida em que onera os veículos usados importados mas não os veículos postos em circulação na Hungria antes da sua introdução.

55. No entanto, tal como já expliquei, esta comparação não é relevante para efeitos dessa disposição. Ao invés, deve comparar-se os efeitos do imposto automóvel nos veículos usados recém?importados de outro Estado?Membro com os efeitos do imposto automóvel residual em veículos usados similares já registados na Hungria que já foram sujeitos a esse mesmo imposto numa fase anterior.

56. Proponho, assim, que se reestruture e reformule as questões prejudiciais de forma a proporcionar ao tribunal nacional uma interpretação do direito comunitário que lhe possa ser útil.

57. Em primeiro lugar, um imposto como o imposto automóvel húngaro é compatível, em princípio, com o artigo 90.º CE, na medida em que é aplicado no momento da matrícula de um veículo usado importado de outro Estado-Membro na Hungria, mas já foi cobrado, numa fase anterior, a um veículo usado já registado na Hungria?

58. Em segundo lugar, a resposta à primeira questão é afectada pelo facto de o montante do imposto automóvel ser determinado exclusivamente com base nas características técnicas do veículo e na sua classificação de protecção do ambiente, independentemente do respectivo valor?

Compatibilidade em princípio

59. Parece-me que a abordagem adoptada pelo Tribunal de Justiça na sua jurisprudência relevante até à data (27) conduz à inevitável conclusão de que, por não ter em conta a depreciação ao determinar o montante do imposto automóvel aplicável aos veículos usados importados de outros Estados-Membros, o método de liquidação deste imposto discrimina entre esses veículos e os veículos usados similares já registados na Hungria que já foram sujeitos a esse mesmo imposto numa fase anterior.

60. A fim de efectuar esta determinação, é necessário comparar veículos similares em todos os seus aspectos relevantes para além da respectiva data de colocação em circulação na Hungria. O imposto automóvel é aplicado com base em determinados critérios fixos – em particular, o tipo de motor e a cilindrada e a classificação de protecção ambiental. Por exemplo, a taxa de imposto aplicada ao veículo de A. Nádásdi foi a correspondente a um motor a gasolina entre 1601 e 1800 cc ou a um motor a gasóleo entre 1701 e 2000 cc, com uma classificação de protecção do ambiente de 5 ou superior. Do mesmo modo, a comparação deve ser feita entre veículos que apresentem as mesmas características de depreciação – que podem variar consoante o modelo, a antiguidade, a quilometragem, etc.

61. Tendo presentes estes factores, um veículo novo em relação ao qual o imposto automóvel foi pago na Hungria em Maio de 2004 terá perdido parte significativa do seu valor – digamos, 30% – em Dezembro de 2005 (28), ocasião em que poderá ser vendido por 70% do seu preço original, incluindo uma parte residual de 70% do montante de imposto automóvel aplicável à sua categoria, conforme determinado pelo combustível, capacidade do motor e classificação de protecção do ambiente. Um veículo do mesmo modelo, antiguidade, quilometragem e outras características, comprado em segunda mão noutro Estado-Membro e matriculado na Hungria em Dezembro de 2005, irá, porém, suscitar a liquidação de 100% do imposto automóvel para essa categoria. O imposto onera assim os veículos usados importados mais fortemente do que os veículos usados similares já registados na Hungria que já foram sujeitos ao mesmo imposto numa fase anterior.

62. Resulta claramente da jurisprudência do Tribunal que esta situação é, em princípio, contrária ao artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE.

Base tributável

63. Os Governos húngaro e polaco salientam que o imposto automóvel húngaro é essencialmente um imposto ambiental, na medida em que o seu montante depende inteiramente do tipo de motor e da cilindrada e da classificação de protecção do ambiente. Um «elevado nível de protecção e de melhoria da qualidade do ambiente» é, segundo assinalam, um dos objectivos fundamentais da Comunidade Europeia, estabelecido no artigo 2.º CE.

64. A Polónia refere-se ainda a iniciativas comunitárias para encorajar a protecção do ambiente

na utilização de veículos automóveis, tais como a Directiva 2000/53/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, relativa aos veículos em fim de vida (29) e a proposta da Comissão de Directiva do Conselho relativa à tributação aplicável aos veículos automóveis ligeiros de passageiros (30), e a declaração do Tribunal de Justiça no acórdão Outokumpu (31), de que o artigo 90.º CE não se opõe a que a taxa de um imposto interno (no caso sobre a electricidade) varie consoante o seu modo de produção e as matérias-primas utilizadas, na medida em que essa diferenciação se baseie em considerações ambientais.

65. Ambos os governos sugerem, portanto, que não só o imposto de automóvel é compatível com o direito comunitário, como também que uma decisão desfavorável por parte do Tribunal de Justiça equivaleria a impedir um Estado-Membro de prosseguir os objectivos visados pelo Tratado e pelas instituições comunitárias.

66. Não posso concordar. O objectivo do artigo 90.º CE é o de proibir qualquer imposição interna que, em igualdade de circunstâncias quanto ao resto, onere os produtos de outros Estados-Membros mais fortemente do que os produtos nacionais similares. Um imposto não deixa de se sujeitar a essa proibição simplesmente porque, para além do seu objectivo fundamental de gerar receitas, procura favorecer os produtos ou os comportamentos que protegem o ambiente. Pelo contrário, se prosseguir este objectivo, deve fazê-lo de forma a não onerar menos os produtos nacionais do que os importados de outros Estados-Membros.

67. Com efeito, resulta claramente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um imposto, como aquele em causa nos processos Nunes Tadeu e Gomes Valente (32), que é claramente semelhante ao imposto automóvel em causa no presente processo, é contrário ao artigo 90.º CE, e que as preocupações ambientais, como as aduzidas no processo Comissão/Grécia (33), devem ser satisfeitas de uma forma que não discrimine em relação a produtos de outros Estados-Membros.

68. É verdade que os Estados-Membros são, em princípio, livres para tributar os veículos automóveis de acordo com esses critérios de carácter ambiental conforme considerem mais adequado, e que sendo os objectivos de protecção do ambiente, o montante desta tributação pode não se relacionar com o preço de um veículo. Porque é que, então, se o objectivo e a base do imposto são de carácter ambiental e independentes do valor, deverá o direito comunitário exigir que a depreciação seja tida em consideração na tributação de veículos usados? Poder-se-á pensar que este requisito contraria a liberdade do Estado-Membro ao estabelecer uma ligação necessária entre o montante do imposto e o preço de cada veículo.

69. Todavia, esta perspectiva não resiste a uma análise mais rigorosa. O tipo de imposto em causa é aplicado apenas uma vez, no momento da primeira matrícula do veículo para utilização no Estado-Membro em questão e, assim, na grande maioria dos casos, no momento ou pouco tempo depois da sua aquisição por um residente desse Estado. Este imposto passa a fazer parte do valor do veículo, e é este aspecto que deve ser tido em conta ao determinar os seus efeitos nos produtos concorrentes de outro Estado-Membro. Outros tipos de tributação de carácter ambiental seriam apreciados de forma diferente. Os impostos periódicos, por exemplo, passam a fazer parte dos custos de circulação de um veículo em vez do seu valor, de forma que não é necessário ter em conta esta desvalorização.

70. Não cabe a este Tribunal decidir como é que a Hungria deve organizar o seu sistema de tributação de veículos de forma a responder às suas preocupações de protecção do ambiente enquanto garante a igualdade de tratamento entre veículos usados já matriculados na Hungria e os recém-colocados em circulação após a importação de outro Estado-Membro.

71. No entanto, existem claramente modos de conciliar as considerações de carácter ambiental

com as de igualdade de tratamento. Por exemplo, na medida em que a Hungria mantenha um imposto monofásico cobrado quando da primeira colocação em circulação do veículo, pode adoptar um mecanismo como o das taxas fixas referidas no processo Gomes Valente (34), eventualmente com a possibilidade de contestação e de uma apreciação específica, conforme referido no processo Tulliasiamies (35). Em alternativa, qualquer Estado-Membro deve poder adoptar um sistema baseado unicamente num imposto anual de circulação, tal como o delineado na proposta de directiva da Comissão, relativa à tributação aplicável aos veículos automóveis (36) (quer venha esta directiva a ser adoptada ou não).

Limitação dos efeitos do acórdão no tempo

72. Finalmente, a Polónia, nas suas observações escritas, pede ao Tribunal de Justiça que, na eventualidade de um acórdão do qual resulte a conclusão de que o imposto automóvel em causa deva ser considerado incompatível com o artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE, limite os efeitos do acórdão no tempo. A Hungria formulou o mesmo pedido na audiência.

73. Segundo jurisprudência assente, a interpretação que o Tribunal de Justiça faz de uma norma de direito comunitário esclarece e precisa, sempre que seja necessário, o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ou deveria ter sido entendida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. A norma assim interpretada pode e deve ser aplicada pelo juiz mesmo às relações jurídicas nascidas e constituídas antes de ser proferido o acórdão que responde ao pedido de interpretação (37).

74. O Tribunal expôs mais recentemente a sua doutrina quanto à limitação dos efeitos destes acórdãos no tempo nos seguintes termos:

«Só a título excepcional, pode o Tribunal de Justiça, em aplicação do princípio geral da segurança jurídica inerente ao ordenamento jurídico comunitário, ser levado a limitar a possibilidade de qualquer interessado com o fim de pôr em causa relações jurídicas estabelecidas de boa fé invocar uma disposição que o Tribunal interpretou [...]

Além disso, resulta de jurisprudência assente que as consequências financeiras que podem resultar para um Estado-Membro de um acórdão proferido a título prejudicial não justificam, por si só, a limitação dos efeitos desse acórdão no tempo [...]

O Tribunal de Justiça só recorreu a esta solução em circunstâncias bem precisas, quando, por um lado, existia um risco de repercussões económicas graves devidas em especial ao grande número de relações jurídicas constituídas de boa fé com base na regulamentação que se considerou estar validamente em vigor e quando, por outro, se verificava que os particulares e as autoridades nacionais tinham sido levados a um comportamento não conforme com a regulamentação comunitária em virtude de uma incerteza objectiva e importante quanto ao alcance das disposições comunitárias, incerteza para a qual tinham eventualmente contribuído os próprios comportamentos adoptados por outros Estados-Membros ou pela Comissão das Comunidades Europeias [...] (38)»

75. Para que o pedido apresentado possa ser satisfeito no caso em apreço, é, portanto, necessário, em primeiro lugar, que esteja preenchido o critério da «boa fé».

76. Na audiência, a Hungria declarou que, entre 1 de Maio de 2004 e 31 de Dezembro de 2005, o imposto automóvel tinha sido pago de boa fé relativamente a mais de 80 000 veículos usados importados de outros Estados-Membros. Não apresentou, porém, alegações quanto à existência de qualquer incerteza objectiva e importante (39), relativa às implicações do artigo 90.º CE, ou quanto a qualquer comportamento de outros Estados-Membros ou da Comissão que pudesse

tê-la levado a crer que existia tal incerteza. Por conseguinte, não estou convencido de que o primeiro critério esteja preenchido.

77. No que respeita ao segundo critério – a existência de um risco de graves repercussões económicas para o Estado?Membro em questão – o Governo húngaro apresentou na audiência o valor estimativo do montante total das receitas do imposto automóvel sobre veículos usados importados de outros Estados?Membros como sendo de cerca de 29 mil milhões de HUF (116 milhões de EUR), que afirmou representar 0,6% da receita anual do Estado. Reconheceu que nem todo esse montante, mas apenas a parte que se viesse a apurar ter sido cobrada indevidamente depois de considerada a depreciação, teria que ser reembolsado. Contudo, salientou os custos administrativos envolvidos no tratamento de um tão grande número de casos individuais e, em particular, na identificação de todas as pessoas com direito ao reembolso.

78. O reembolso do imposto cobrado seria uma consequência financeira da decisão que proponho. Como tal, não justificaria normalmente a limitação dos efeitos dessa decisão no tempo. Além do mais, não considero que se possa considerar uma consequência económica grave que justifique tal limitação. O montante envolvido é, de facto, provável que seja consideravelmente inferior a 0,6% da receita do Estado estimada. O reembolso deve limitar-se à parte excedentária cobrada indevidamente e, contrariamente aos receios do Governo húngaro, o direito comunitário não pode exigir que um Estado?Membro identifique todos os que suportaram o encargo da cobrança indevida, mas apenas que reembolse o montante excedentário a quem o venha requerer.

79. Não se pode também considerar que o encargo administrativo da determinação do montante devido em casos individuais irá ser excessivo. Em princípio, deve ser suficiente estabelecer um sistema de taxas fixas baseado em critérios relevantes, sujeito à possibilidade de contestação e de uma apreciação específica (40).

80. Consequentemente, não considero que tenha sido demonstrada a existência de um risco de consequências económicas graves para a Hungria, e considero não existirem fundamentos para qualquer limitação dos efeitos do acórdão no tempo no caso em apreço.

81. Por último, comentaria que é surpreendente que tenha sido o Governo polaco e não o húngaro a suscitar esta questão no presente processo. Uma vez que qualquer limitação no tempo deve ser baseada numa apreciação da situação – existência de boa fé e risco de dificuldades graves – em particular no Estado?Membro em questão, considero que não seria desejável, por princípio, que tal limitação só fosse conferida apenas a pedido de outro Estado?Membro.

Conclusão

82. À luz de todas as considerações anteriores, sou da opinião de que o Tribunal de Justiça deve responder às questões submetidas a título prejudicial pelo Hajdú-Bihar Megyei Bíróság do seguinte modo:

1) A fim de determinar se um imposto que incide sobre veículos automóveis quando da sua primeira colocação em circulação num Estado?Membro é compatível com o artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE, na medida em que é aplicável a veículos usados, deve comparar-se os efeitos desse imposto no custo dos veículos usados recém-importados de outro Estado?Membro com os efeitos do montante residual do imposto no custo de veículos usados similares que já tenham sido colocados em circulação no primeiro Estado?Membro e que já tenham sido sujeitos ao mesmo imposto numa fase anterior. Não é relevante a comparação com veículos usados já colocados em circulação no Estado?Membro em questão antes da introdução do referido imposto.

2) Um imposto que incide sobre veículos automóveis usados quando da sua primeira colocação em circulação num Estado-Membro, cujo montante é calculado sem ter em consideração a depreciação efectiva do veículo, de tal modo que, quando aplicado a veículos usados importados de outros Estados-Membros, excede o montante de imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional, é, na medida desse montante excedentário, incompatível com o artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE.

3) Esta incompatibilidade não é afectada pelo facto de o imposto em causa prosseguir objectivos relacionados com a protecção do ambiente ou de ser cobrado unicamente com base em critérios objectivos relevantes para efeitos desta protecção.

1 – Língua original: inglês.

2 – As proibições do artigo 90.º CE constavam anteriormente do artigo 95.º do Tratado CE, que é referido na jurisprudência mais antiga. No entanto, por razões de coerência, utilizarei a seguir a actual numeração.

3 – Acórdão de 11 de Dezembro de 1990 (C-47/88, Colect., p. I-4509); v., designadamente, n.os 17 a 21.

4 – Acórdão de 9 de Março de 1995 (C-345/93, Colect., p. I-479); v., designadamente, n.os 4, 10 e 13 a 15.

5 – Acórdão de 23 de Outubro de 1997 (C-375/95, Colect., p. I-5981); v., designadamente, n.os 3 a 5, 21 a 23, 28, 29, 40 e 43 a 47.

6 – V. também acórdão de 17 de Julho de 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, Colect., p. I-4085, n.º 34).

7 – Acórdão de 22 de Fevereiro de 2001 (C-393/98, Colect., p. I-1327); v., designadamente, n.os 7, 24 a 26, 28 a 30 e 37.

8 – Acórdão de 19 de Setembro de 2002 (C-101/00, Colect., p. I-7487); v., designadamente, n.os 5, 6, 57, 60, 61, 78 a 80 e 85 a 89.

9 – Acórdão de 29 de Abril de 2004 (C-387/2001, Colect., p. I-4981); v., designadamente, n.os 23, 40, 65 a 81, 86 e 87.

10 – Nomeadamente, o «consumo de combustível em litros» – presumivelmente por 100 km – «diminuído de 3 litros (2 litros para os veículos a diesel), sendo o consumo total fixado com base no ciclo do MVEG [‘Motor Vehicles Emissions Group’ (grupo de trabalho sobre as emissões dos veículos automóveis)], em conformidade com a Directiva 80/1268, na versão resultante da Directiva 93/116.» Assim, não era cobrado imposto quando o consumo médio não excedia 2 ou 3 litros, conforme o caso.

11 – V. também acórdão de 15 de Março de 1983, Comissão/Itália (319/81, Recueil, p. 601, n.º 17).

12 – V. também acórdão de 4 de Março de 1986, Comissão/Dinamarca (106/84, Colect., p. 833, n.º 21).

13 – Podem aplicar-se disposições diferentes, que não estão aqui em causa, a outros tipos de veículo. Contudo, a seguir utilizarei o termo «veículo» para designar apenas o «veículo automóvel

ligeiro de passageiros ou autocaravana» ao qual se aplica o imposto automóvel.

14 – Isto é, gasolina ou gasóleo.

15 – Esta classificação compreende categorias de 1 a 10, que parecem basear-se, essencialmente, nas emissões de gases e de ruído. Uma categoria mais elevada indica um melhor desempenho ambiental. O imposto automóvel apenas tem em consideração se a classificação é inferior a 5 (que implica uma taxa mais elevada de imposto) ou igual ou superior a 5 (que implica uma taxa inferior).

16 – Pela Lei n.º CXIX de 2005, artigo 53.º e anexo 13, parte II.

17 – Lei n.º XII de 2004.

18 – Acórdão de 9 de Março de 1978 (106/77, Colect., p. 243, n.º 21).

19 – Acórdão de 22 de Novembro de 2005 (C-144/04, Colect., p. I-9981, n.º 77). Este processo dizia respeito à discriminação em razão da idade, mas o acórdão Simmenthal tem também sido reafirmado no que respeita a impostos aplicados contrários ao direito comunitário – v., por exemplo, acórdão de 22 de Outubro de 1998, IN. CO. GE. '90 e o. (C-10/97 a C-22/97, Colect., p. I-6307, n.os 20 e 21).

20 – Tal como foi reconhecido pela primeira vez há 40 anos, no Processo 57/65 *Lütticke* [1966] Colect., p. 205, pp. 210 a 212.

21 – Tal como decidiu o Tribunal de Justiça no acórdão de 16 de Julho de 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Colect., p. I-4673, n.º 49 e n.º 1 da parte decisória), quando certos elementos de um regime de imposições internas ou certas modalidades de aplicação são discriminatórios e, portanto, proibidos pelo artigo 90.º CE, o regime fiscal não deve necessariamente ser considerado, na sua totalidade, incompatível com a referida disposição. (Este processo também dizia respeito ao imposto português em causa nos processos Nunes Tadeu e Gomes Valente, mas não é relevante para a questão do tratamento de veículos usados importados de outros Estados-Membros quando comparados com os já matriculados em Portugal.)

22 – V. acórdão de 14 de Dezembro de 1995, van Schijndel (C-430/93 e C-431/93, Colect., p. I-4705, n.º 27).

23 – V. acórdão de 14 de Dezembro de 1995, Peterbroeck (C-312/93, Colect., p. I-4599, n.º 21, do qual parece resultar que o direito comunitário impedirá, por vezes, a aplicação de tais disposições.

24 – Como assinala o Governo húngaro, a aplicação de um novo imposto a veículos em circulação que já tenham sido tributados por outro imposto implicaria uma dupla tributação retroactiva.

25 – Enquanto realidade económica, os veículos usados importados para a Hungria logo após a substituição do imposto sobre o consumo pelo imposto automóvel concorreram com os veículos usados já matriculados na Hungria, cujo valor incluía o imposto sobre o consumo residual. Verifica-se uma situação semelhante quando a taxa do imposto é alterada. Em tais casos, pode existir uma diferença transitória *de facto* entre a taxa do imposto suportada por um automóvel usado previamente matriculado na Hungria e um aí recém-matriculado. Porém, estas diferenças não podem ser evitadas quando os Estados-Membros exercem a sua soberania fiscal para ajustar os seus sistemas tributários nessas áreas. Dada esta soberania, a apreciação perante o direito comunitário deve ser a de saber se cada taxa ou imposto sucessivo é discriminatório por si

mesmo, e não a de saber se poderá dar origem a diferenças de tratamento transitórias após uma alteração do sistema.

26 – Acórdão de 2 de Abril de 1998 (C-213/96, Colect., p. I-1777, n.º 30).

27 – Tal como se resumiu nos n.os 4 e segs. *supra*.

28 – Tomando como exemplo o período a contar da introdução do imposto automóvel até à introdução da tabela de reduções.

29 – Directiva de 18 de Setembro de 2000 (JO L 269, p. 34).

30 – COM(2005) 261 final, de 5 de Julho de 2005.

31 – Já referido na nota 26, n.º 31.

32 – V. n.º 7 e segs. e n.º 14 e segs. *supra*.

33 – Já referido na nota 5 *supra*; v., designadamente, n.º 12 e segs. *supra*.

34 – V. n.º 15 *supra*.

35 – V. n.º 19 *supra*.

36 – Citado na nota de pé de página 30 *supra*.

37 – V., por exemplo, acórdão de 10 de Janeiro de 2006, Skov (C-402/03, ainda não publicado na Colectânea, n.º 50).

38 – Acórdão de 27 de Abril de 2006, Richards (C-423/04, ainda não publicado na Colectânea, n.os 40 a 42).

39 – V. as minhas Conclusões de 22 de Junho de 2006 no processo Stradasfalti (C-228/05, n.os 87 a 89), onde expressei algumas dúvidas relativamente à formulação mais adequada deste critério.

40 – V. as referências aos acórdãos Gomes Valente e Tulliasiamies no n.º 71 *supra*.