

Affaire C-676/21

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

9 novembre 2021

Juridiction de renvoi :

Korkein hallinto-oikeus (Finlande)

Date de la décision de renvoi :

2 novembre 2021

Partie requérante au pourvoi :

A

Autre partie :

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö

ORDONNANCE DU KORKEIN HALLINTO-OIKEUS Date d'adoption

(COUR ADMINISTRATIVE SUPRÊME, FINLANDE)

2 novembre 2021

[OMISSIS]

Objet Demande de décision préjudicielle adressée à la Cour de justice de l'Union européenne en application de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE)

Partie requérante au pourvoi A

Décision faisant l'objet du pourvoi

Décision du Helsinki hallinto-oikeus (tribunal administratif de Helsinki, Finlande) du 6 mars 2019 [OMISSIS]

La problématique

- 1 L'affaire en instance devant le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême), qui porte sur la taxe sur les véhicules, soulève la question de savoir si le

Verohallinto (l'administration fiscale finlandaise) pouvait rejeter la demande de remboursement de la taxe sur les véhicules introduite par A au motif que, en vertu de l'article 34d, paragraphe 2, de l'autoverolaki (1482/1994) (loi n° 1482/1994 relative à la taxe sur les véhicules), la taxe sur les véhicules n'est pas remboursée en ce qui concerne un véhicule dont la première mise en circulation a eu lieu il y a au moins dix ans au moment de l'exportation.

- 2 La question qui se pose est celle de savoir si la limitation concernant l'âge du véhicule qui s'applique au remboursement de la taxe sur les véhicules à l'exportation est contraire au droit primaire de l'Union, de sorte que, au moment de l'exportation, A aurait dû se voir rembourser la part de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur du véhicule.

L'objet du litige et les faits pertinents

- 3 Le 20 juillet 2015, A a importé en Finlande un véhicule particulier d'occasion de la marque BMW B3 Alpina en provenance d'un autre État membre. La date de première mise en circulation du véhicule était le 24 novembre 2004.
- 4 Par avis d'imposition de la taxe sur les véhicules du 5 octobre 2015, l'administration fiscale a prélevé sur le véhicule une taxe sur les véhicules de 4 146,29 euros. La taxe sur les véhicules a été fixée en prenant comme base une valeur imposable de 16 519,10 euros, calculée sur le véhicule, et un taux d'imposition de 25,10 %.
- 5 A a vendu le véhicule dans un autre État membre et a, le 7 août 2017, demandé à l'administration fiscale le remboursement à l'exportation de la taxe sur les véhicules. Le véhicule a été retiré de la circulation en Finlande le 21 août 2017.
- 6 Par décision du 21 août 2017 relative au remboursement à l'exportation de la taxe sur les véhicules, l'administration fiscale a rejeté la demande de A. Cette décision a été motivée par le fait que, en vertu de l'article 34d, paragraphe 2, de la loi n° 1482/1994 relative à la taxe sur les véhicules, cette taxe n'est pas remboursée pour un véhicule qui a été mis pour la première fois en circulation il y a au moins dix ans au moment de l'exportation.
- 7 A a introduit une réclamation contre la décision concernant le remboursement à l'exportation de la taxe sur les véhicules. Dans sa demande de réclamation, A a soutenu, notamment, que le non-remboursement à l'exportation pour les véhicules de plus de dix ans est discriminatoire et contraire au traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.
- 8 Par décision du 1^{er} février 2018, l'administration fiscale a rejeté la réclamation de A. Il ressort de la motivation de cette décision que A n'a pas démontré l'existence d'un motif tiré du droit de l'Union justifiant que lui soit versé un remboursement à l'exportation pour son véhicule. Aucun élément n'a été établi ni révélé dans cette

affaire sur la base duquel la taxe sur les véhicules qui a été prélevée serait discriminatoire ou contraire à la législation ou à la jurisprudence de l'Union.

- 9 A a introduit un recours contre la décision de l'administration fiscale devant le Helsinki hallinto-oikeus (tribunal administratif d'Helsinki).
- 10 Par décision du 6 mars 2019, le Helsinki hallinto-oikeus (tribunal administratif d'Helsinki) a rejeté le recours de A, estimant que celui-ci n'avait pas droit au remboursement à l'exportation de la taxe sur les véhicules. Dans sa décision, le tribunal administratif a constaté que les dispositions et les délais applicables au remboursement à l'exportation de la taxe sur les véhicules sont uniformes pour tous les assujettis et que le délai prévu pour le remboursement à l'exportation de la taxe sur les véhicules ne saurait être considéré comme contraire au droit de l'Union.
- 11 A a contesté la décision du Helsinki hallinto-oikeus devant le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) en demandant, entre autres, le remboursement de la taxe sur les véhicules.

Résumé des principaux arguments des parties

- 12 Devant le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême), A a fait valoir que, lors de l'importation et de l'exportation d'un véhicule, la taxation et le remboursement devraient être identiques quel que soit l'âge du véhicule. La taxe sur les véhicules est perçue sur les véhicules importés de plus de dix ans, comme pour le véhicule concerné de A en 2015. Si le remboursement à l'exportation de la taxe sur les véhicules n'est pas versé pour les véhicules de plus de dix ans, la taxe sur les véhicules ne devrait pas non plus être perçue sur les véhicules d'occasion similaires importés.
- 13 A considère que, au moment de son exportation au cours de l'année 2017, il y avait encore une taxe résiduelle sur les véhicules incorporée dans son véhicule. Le véhicule n'était ni de faible valeur ni bon pour la casse.
- 14 Le non-remboursement à l'exportation pour les véhicules de plus de dix ans est discriminatoire et contraire au droit de l'Union européenne. Cette pratique constitue une restriction aux échanges et à la libre circulation des marchandises entre les États membres.
- 15 Le Veronsaajien oikeudenvaltayksikkö (service de l'administration fiscale chargé de défendre les droits des destinataires des recettes fiscales, Finlande) a fait valoir devant le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) que le principe de non-discrimination du droit de l'Union ne s'oppose pas à ce que le législateur national impose à des produits une disposition relative à l'âge. Le principe de non-discrimination n'a pas pour objet d'assurer que des véhicules d'âge différents soient traités de la même manière d'un point de vue fiscal ou par le législateur. Les raisons de la limite d'âge qui s'applique au remboursement à

l'exportation sont exposées dans la proposition du gouvernement relative à cette disposition. La limite d'âge n'est pas contraire au principe de proportionnalité.

- 16 Le non-remboursement de la taxe sur les véhicules n'est pas non plus interdit par les dispositions relatives à la libre circulation des marchandises ou aux droits de douane et taxes d'effet équivalent, dès lors qu'il ne s'agit pas de la taxation d'une opération transfrontalière.
- 17 Le droit de l'Union ne comporte pas de règle juridique qui exigerait du législateur national qu'il garantisse le remboursement d'une taxe ou d'un prélèvement interne à un État membre, non harmonisé, en cas de vente d'un bien dans un autre État membre. La Finlande était en droit d'exclure du remboursement à l'exportation, nonobstant le droit primaire, les véhicules mis en circulation depuis plus de dix ans et soumis à la taxe sur les véhicules.

La réglementation nationale

La taxe sur les véhicules prélevée sur les véhicules d'occasion importés d'un autre État membre

- 18 En vertu de l'article 1^{er}, paragraphe 1, (tel que modifié par la loi n° 5/2009) de la loi n° 1482/1994 relative à la taxe sur les véhicules, les véhicules particuliers (catégorie M₁), entre autres, doivent, préalablement à leur immatriculation au registre central de la circulation (*registre*) visé par la laki ajoneuvoliikennerekisteristä (541/2003) (loi n° 541/2003 sur le registre central de la circulation) ou à leur mise en circulation en Finlande, verser à l'État la taxe sur les véhicules conformément à ce que prévoit ladite loi.
- 19 En vertu de l'article 2, paragraphe 1, de la loi relative à la taxe sur les véhicules, aux fins de ladite loi, la mise en circulation en Finlande signifie l'utilisation d'un véhicule destiné à circuler sur le territoire finlandais, même lorsque celui-ci n'est pas immatriculé en Finlande.
- 20 D'après l'article 4, paragraphe 1, de la loi relative à la taxe sur les véhicules, est assujettie à la taxe sur les véhicules la personne qui est enregistrée dans le registre en tant que propriétaire du véhicule.
- 21 Selon le paragraphe 5 du même article, pour un véhicule mis en circulation sans immatriculation, l'assujetti est la personne qui a mis le véhicule en circulation. Si la personne qui a mis le véhicule en circulation ne peut pas être identifiée ou si la taxe ne peut pas être perçue auprès de cette personne, c'est le propriétaire du véhicule utilisé qui est l'assujetti.
- 22 En vertu de l'article 8a de la loi relative à la taxe sur les véhicules, la taxe sur les véhicules en ce qui concerne un véhicule imposé en Finlande en tant que véhicule d'occasion équivaut au montant le plus faible de la taxe résiduelle sur un véhicule

immatriculé en Finlande, considéré comme similaire compte tenu des éléments visés aux articles 11c et 11d de la loi relative à la taxe sur les véhicules.

- 23 Aux termes de l'article 11c, paragraphe 1, de la loi relative à la taxe sur les véhicules, pour déterminer la valeur générale de la vente au détail d'un véhicule en Finlande, il est tenu compte des documents disponibles concernant les éléments ayant une influence sur la détermination de la valeur de la vente au détail du véhicule sur le marché et concernant la valeur du véhicule et les caractéristiques particulières du véhicule qui affectent cette valeur, telles que la marque, le modèle, le type, le moyen de propulsion et l'équipement du véhicule. Peuvent également être pris en considération l'ancienneté, le kilométrage et l'état du véhicule ainsi que d'autres caractéristiques individuelles.
- 24 En vertu de l'article 11d de la loi relative à la taxe sur les véhicules, des véhicules peuvent être considérés comme similaires s'ils sont de marque similaire, et si leurs modèles et leurs équipements sont similaires. Si les véhicules à comparer sont des véhicules homologués dans des pays différents, outre les informations figurant dans les documents, les véhicules doivent réellement être similaires d'un point de vue technique. Des différences mineures n'empêchent cependant pas de considérer les véhicules comme similaires si elles peuvent être considérées comme sans importance compte tenu de la valeur du véhicule ou aux besoins du consommateur à l'égard du véhicule.

Le remboursement de la taxe sur les véhicules dans le cadre d'une exportation

- 25 En vertu de l'article 34d, paragraphe 1, de la loi relative à la taxe sur les véhicules (tel que modifié par la loi n° 561/2016), la taxe sur les véhicules est remboursée sur demande si un véhicule taxé en Finlande est exporté définitivement en vue d'une utilisation en dehors de la Finlande (*remboursement à l'exportation*).
- 26 Selon le paragraphe 2 du même article, est remboursé le montant de la taxe qui serait prélevé sur un véhicule similaire si celui-ci était taxé en tant que véhicule d'occasion au moment de l'exportation du véhicule hors de Finlande. Le montant de la taxe qui est remboursé ne dépasse pas le montant de la taxe qui a été payé sur le véhicule. La taxe n'est pas non plus remboursée dans la mesure où la valeur du véhicule ou la taxe sur le véhicule a augmenté en raison d'un aménagement effectué ou d'un équipement ajouté après la taxation. En cas de remboursement de la taxe pour un véhicule dont la taxe a été réduite en application de ladite loi, le montant à rembourser est réduit à concurrence de la réduction de la taxe qui serait prélevée si, à la date de la demande de remboursement, le véhicule était affecté à un autre usage que celui donnant droit à la réduction de la taxe. La taxe n'est pas remboursée pour un véhicule qui n'a pas été dûment déclaré comme imposable. Si le montant remboursable est inférieur à 500 euros, il n'est pas remboursé. La taxe n'est pas non plus remboursée pour un véhicule qui a été mis pour la première fois en circulation il y a au moins dix ans au moment de l'exportation. Le remboursement est subordonné à la condition que le véhicule soit en état de circuler au moment où il cesse d'être utilisé en Finlande. Le remboursement est

également subordonné à la condition que le véhicule ait été retiré de la circulation en Finlande, conformément à l'article 66c de l'ajoneuvolaki (loi sur les véhicules).

- 27 En vertu du paragraphe 3, première phrase, du même article, le remboursement à l'exportation peut être demandé par toute personne qui, en tant que propriétaire du véhicule, l'exporte en vue d'une utilisation en dehors de la Finlande.
- 28 Selon le paragraphe 4 du même article, la demande de remboursement à l'exportation doit être déposée auprès de l'administration fiscale au plus tard quatorze jours avant l'exportation du véhicule. La personne qui sollicite le remboursement doit donner à l'administration fiscale la possibilité de vérifier le véhicule avant l'exportation et fournir les documents nécessaires démontrant que les conditions du remboursement sont remplies.
- 29 Le remboursement à l'exportation de la taxe sur les véhicules a été réglementé pour la première fois à l'article 34d de la loi relative à la taxe sur les véhicules (dans sa version modifiée par la loi n° 5/2009), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Dans cette disposition initiale, la limitation relative à l'âge du véhicule figurait, dans des termes similaires, au paragraphe 3 de cet article.
- 30 Les motifs généraux de la proposition de loi ayant conduit à l'adoption du régime de remboursement à l'exportation (HE 192/2008 vp) indiquaient, notamment, ce qui suit : il est proposé d'ajouter à la loi relative à la taxe sur les véhicules une disposition relative au remboursement à l'exportation qui permettrait de rembourser la taxe sur les véhicules résiduelle incorporée dans la valeur du véhicule lors de l'exportation définitive d'un véhicule d'occasion en vue d'une utilisation à l'étranger. La modification proposée se justifie par les exigences découlant du droit communautaire dans la mesure où sont en cause des véhicules faisant l'objet d'un crédit-bail pour une durée déterminée dans un autre État membre. Le remboursement de la taxe résiduelle incorporée dans la valeur du véhicule au moment de l'expiration du contrat de crédit-bail et du retour du véhicule pour une utilisation dans l'autre État membre tient compte de la durée du contrat de crédit-bail et de la durée d'utilisation du véhicule en Finlande. Le système de remboursement peut donc être considéré comme satisfaisant aux exigences du droit communautaire qui s'imposent à cet égard.
- 31 Cependant, limiter le système de remboursement aux seuls véhicules en crédit-bail à l'étranger pourrait être problématique au regard du principe d'égalité. C'est la raison pour laquelle il est proposé que le remboursement s'applique à tous les véhicules qui sont exportés définitivement en vue d'une utilisation dans un autre État, de sorte que les autres opérateurs et consommateurs privés auraient également droit au remboursement, au même titre que les sociétés de crédit-bail nationales. En ce qui concerne les voitures particulières, la proposition correspond au système de remboursement de la taxe sur les véhicules présenté par la Commission dans sa proposition de directive [COM(2005) 261 final], dont l'objectif est d'éviter la double imposition des véhicules dans les différents États membres.

- 32 Le montant de la taxe qui est remboursé équivaut à la taxe résiduelle sur la valeur du véhicule au moment de l'exportation. Si un montant plus important de la taxe est remboursé, il s'agit d'une aide à l'exportation interdite par le droit communautaire. L'octroi du remboursement est subordonné à la vérification tant de la valeur du véhicule que du montant de la taxe incorporé dans cette valeur. Pour déterminer la valeur, il est justifié, pour des raisons de droit communautaire et administratives, d'appliquer les mêmes dispositions et méthodes que celles qui sont utilisées pour déterminer la valeur des véhicules d'occasion importés. Dans ce cas, la valeur des véhicules d'occasion qui a été estimée lors de l'importation et de l'exportation est identique. Il est donc proposé de retenir comme valeur du véhicule la valeur générale de la vente au détail, au sens de la loi relative à la taxe sur les véhicules. Cette proposition se justifie également au regard de l'égalité de traitement des bénéficiaires du remboursement.
- 33 Il est par ailleurs proposé que le remboursement à l'exportation soit limité aux cas dans lesquels le montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur du véhicule dépasse un certain niveau. Il est également proposé que la taxe ne soit pas remboursée lorsque le montant à rembourser est inférieur à 1 000 euros. En outre, le remboursement est subordonné à la condition qu'il se soit écoulé au maximum dix ans depuis la date de la première mise en circulation du véhicule. De plus, le véhicule doit être en état de rouler. De par sa nature, la taxe sur les véhicules n'est pas une taxe basée sur la durée d'utilisation, mais une taxe basée sur la mise en circulation et l'immatriculation du véhicule. La taxe n'est pas remboursée si le véhicule cesse d'être utilisé sur le territoire national avant la fin de la durée de vie prévue, par exemple en raison de sa destruction. Il ne serait donc pas non plus logique d'octroyer le remboursement pour un véhicule qui est exporté et qui est de faible valeur ou destiné à être détruit. L'incitation à l'exportation de véhicules âgés n'est pas non plus justifiée par des raisons environnementales, dès lors que les problèmes y afférents seront simplement déplacés d'un pays à un autre. Pour des raisons de contrôle et administratives, le remboursement est également soumis à certaines autres conditions et limitations.
- 34 En outre, cette proposition de loi contient, dans l'exposé des motifs relatif aux règles en matière de remboursement à l'exportation, notamment les indications suivantes : l'article prévoit en outre que le remboursement est soumis à des limites et des conditions justifiées par des raisons administratives et afin d'éviter les problèmes liés aux véhicules hors d'usage. Le remboursement est limité aux cas dans lesquels le montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur du véhicule est d'au moins 1 000 euros, après la déduction susmentionnée de 300 euros. La taxe n'est pas non plus remboursée pour les véhicules dont la première mise en circulation a eu lieu il y a plus de dix ans. Par la date de première mise en circulation, il convient d'entendre la première immatriculation à titre permanent du véhicule, son immatriculation pour l'exportation ou toute autre immatriculation du véhicule pour une durée plus longue en Finlande ou dans un autre pays. En revanche, la mise en circulation sur la base, par exemple, d'un avis de mise en circulation ou d'un permis de transfert n'est pas prise en compte aux fins de l'application de cette disposition. Le véhicule doit être déclaré à l'exportation à

partir de la Finlande et être retiré de la circulation avant l'expiration d'un délai de dix ans à compter de sa première mise en circulation.

- 35 Le remboursement est en outre subordonné à la condition que, lorsque le véhicule cesse d'être utilisé en Finlande, il est en état de rouler et qu'il est immatriculé en vue de circuler dans un pays autre que la Finlande. En revanche, il n'est pas exigé qu'une taxe ait été payée sur le véhicule dans un autre pays lors de son immatriculation. L'aptitude à rouler pourrait être établie, par exemple, par le fait que le véhicule a été approuvé lors des contrôles périodiques.

Les dispositions et la jurisprudence pertinentes du droit de l'Union

Le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne

- 36 Aux termes de l'article 28, paragraphe 1, TFUE, l'Union comprend une union douanière qui s'étend à l'ensemble des échanges de marchandises et qui comporte l'interdiction, entre les États membres, des droits de douane à l'importation et à l'exportation et de toutes taxes d'effet équivalent, ainsi que l'adoption d'un tarif douanier commun dans leurs relations avec les pays tiers.
- 37 Aux termes de l'article 30 TFUE, les droits de douane à l'importation et à l'exportation ou taxes d'effet équivalent sont interdits entre les États membres. Cette interdiction s'applique également aux droits de douane à caractère fiscal.
- 38 Aux termes de l'article 34 TFUE, les restrictions quantitatives à l'importation, ainsi que toutes mesures d'effet équivalent sont interdites entre les États membres.
- 39 Aux termes de l'article 35 TFUE, les restrictions quantitatives à l'exportation, ainsi que toutes mesures d'effet équivalent, sont interdites entre les États membres.
- 40 Aux termes de l'article 36 TFUE, les dispositions des articles 34 et 35 ne font pas obstacle aux interdictions ou restrictions d'importation, d'exportation ou de transit, justifiées par des raisons de moralité publique, d'ordre public, de sécurité publique, de protection de la santé et de la vie des personnes et des animaux ou de préservation des végétaux, de protection des trésors nationaux ayant une valeur artistique, historique ou archéologique ou de protection de la propriété industrielle et commerciale. Toutefois, ces interdictions ou restrictions ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée dans le commerce entre les États membres.
- 41 En vertu de l'article 110 TFUE, aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires. En outre, aucun État membre ne frappe les produits des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions.

La jurisprudence de la Cour

- 42 Dans l'arrêt du 21 mars 2002, *Cura Anlagen* (C-451/99, EU:C:2002:195), la Cour a confirmé que, étant donné que la taxation des véhicules automobiles n'a pas été harmonisée au niveau de l'Union, les États membres sont libres d'exercer leur compétence fiscale en ce domaine à condition de l'exercer dans le respect du droit de l'Union (point 40 de l'arrêt).
- 43 Toutefois, dans cet arrêt et dans sa jurisprudence ultérieure, la Cour a jugé qu'il résulte des dispositions des traités relatives aux libertés fondamentales de l'Union que le montant des taxes sur l'immatriculation des véhicules, telles que la taxe sur les véhicules, perçu par les États membres, doit, sous certaines conditions, être proportionnel à la durée d'utilisation du véhicule dans l'État membre concerné.
- 44 Dans l'arrêt *Cura Anlagen*, la Cour a jugé que les articles 49 CE à 55 CE (devenus, respectivement, les articles 56 à 62 TFUE), relatifs à la libre prestation des services, s'opposent à la législation d'un État membre qui oblige une entreprise établie dans cet État membre, qui prend en leasing un véhicule immatriculé dans un autre État membre, à acquitter, aux fins de l'immatriculation dans le premier État membre, une taxe à la consommation dont le montant n'est pas proportionnel à la durée de l'immatriculation du véhicule dans ledit État (point 71 de l'arrêt).
- 45 Il ressort du point 35 dudit arrêt que n'étaient pas en cause des contrats de location conclus pour de courtes périodes, telle la prise en location auprès d'une société établie dans un autre État membre d'un véhicule de remplacement, mais un contrat de leasing d'une durée de trois ans ayant pour objet un véhicule destiné à être essentiellement utilisé sur le territoire de l'État membre qui perçoit la taxe.
- 46 Dans l'arrêt du 15 septembre 2005, *Commission/Danemark* (C-464/02, EU:C:2005:546) la Cour a jugé que la situation ayant donné lieu à l'arrêt *Cura Anlagen*, précité, était comparable à une situation dans laquelle une taxe d'immatriculation était perçue sur un véhicule immatriculé dans un État membre, mis à la disposition d'un travailleur résidant dans un autre État membre par une société établie dans ce premier État membre, à condition que le véhicule de société soit destiné à être essentiellement utilisé dans ce second État membre à titre permanent ou lorsqu'il est en fait utilisé de cette façon (point 76 de l'arrêt). Un traitement égal de l'utilisation d'une voiture de société par les travailleurs en cause et les autres résidents de cet État membre en ce qui concerne la soumission à une telle taxe est légitime et suffit à justifier la restriction à la libre circulation des travailleurs visée à l'article 39 CE (devenu l'article 45 TFUE) (point 78 de l'arrêt).
- 47 En revanche, si le véhicule de société n'est pas destiné à être essentiellement utilisé dans ce second État membre à titre permanent ou lorsqu'il n'est pas en fait utilisé de cette façon dans cet État, de sorte que le rattachement à cet État du véhicule de société immatriculé dans un autre État membre est moindre, une autre

justification de la restriction à la libre circulation des travailleurs est nécessaire (point 79 de l'arrêt).

- 48 Dans l'ordonnance du 27 juin 2006, [van de Coevering](#) (C-242/05, EU:C:2006:430), qui concernait la compatibilité d'une taxe frappant un véhicule mis en location et immatriculé dans un autre État membre avec les articles 49 CE à 55 CE (devenus les articles 56 à 62 TFUE) concernant la libre prestation des services, la Cour a jugé que, en tout état de cause, à supposer qu'une justification à la perception de la taxe (visée dans l'arrêt *Commission contre Danemark*, précité) existe, il faut, conformément à ce qui a été jugé au point 69 de l'arrêt *Cura Anlagen*, que la taxe respecte le principe de proportionnalité (point 27 de l'ordonnance).
- 49 Dans cette ordonnance, la Cour a également jugé qu'une législation nationale qui impose l'acquittement d'une taxe dont le montant n'est pas proportionnel à l'utilisation du véhicule dans l'État membre concerné, même si elle poursuit un objectif légitime compatible avec le traité, est contraire aux articles 49 CE à 55 CE (devenus les articles 56 à 62 TFUE) lorsqu'elle s'applique à des véhicules loués et immatriculés dans un autre État membre, qui ne sont ni destinés à être essentiellement utilisés dans le premier État membre à titre permanent ni, en fait, utilisés de cette façon, sauf si son objectif ne peut être atteint par l'instauration d'une taxe proportionnelle à la durée de l'utilisation du véhicule dans ledit État (point 29 de l'ordonnance).
- 50 Dans l'ordonnance du 22 mai 2008, [Ilhan](#) (C-42/08, non publiée, EU:C:2008:305), la Cour a jugé que les articles 49 CE à 55 CE (devenus les articles 56 à 62 TFUE) s'opposent à la législation d'un État membre en vertu de laquelle un résident de cet État membre, qui utilise principalement sur le territoire de ce premier État membre un véhicule loué et immatriculé dans un autre État membre, doit, lors de la première utilisation de ce véhicule sur le réseau routier, acquitter une taxe dont le montant est calculé sans qu'il soit tenu compte de la durée du contrat de location dudit véhicule ni de celle de l'utilisation de ce dernier sur ledit réseau (point 25 de l'ordonnance). Il s'agissait d'un contrat de location d'une durée de trois ans (point 11 de l'ordonnance).
- 51 Dans l'ordonnance du 29 septembre 2010, [VAV-Autovermietung](#) (C-91/10, non publiée, EU:C:2010:558), la Cour a précisé que, pour être proportionnelle dans des circonstances telles que celles en cause dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts précités *van de Coevering* et *Ilhan*, la taxe sur l'immatriculation du véhicule doit être calculée en tenant dûment compte de la durée du contrat de location du véhicule concerné ou de la durée de l'utilisation sur le réseau routier du pays concerné. Par conséquent, les articles 56 à 62 TFUE s'opposent à la réglementation d'un État membre qui prévoit l'acquittement intégral d'une taxe sans tenir compte de la durée du contrat de location du véhicule ni de la durée d'utilisation dudit véhicule sur le réseau routier du pays concerné, alors que le solde de la taxe, calculé en fonction de la durée de l'utilisation du véhicule sur ce

réseau routier, sera remboursé, sans les intérêts, après la fin de l'utilisation dudit véhicule (points 26, 27 et 30 de l'ordonnance).

- 52 Dans l'arrêt du 26 avril 2012, *van Putten* (C-578/10 à C-580/10, EU:C:2012:246), la Cour a jugé, à son tour, que l'article 56 CE (devenu l'article 63 TFUE), relatif à la libre circulation des capitaux, s'oppose à une réglementation d'un État membre qui impose à ses résidents ayant emprunté un véhicule immatriculé dans un autre État membre à un résident de ce dernier État, lors de la mise en circulation de ce véhicule, l'intégralité d'une taxe sans tenir compte de la durée d'utilisation dudit véhicule sur ce réseau routier et sans que ces personnes puissent faire valoir un droit à exonération ou à remboursement, lorsque ce même véhicule n'est ni destiné à être essentiellement utilisé dans le premier État membre à titre permanent ni, en fait, utilisé de cette façon (point 54 de l'arrêt).
- 53 Dans l'arrêt du 19 septembre 2017, *Commission/Irlande (Taxe d'immatriculation)* (C-552/15, EU:C:2017:698), la Cour a constaté que, en imposant l'obligation de payer à l'avance l'intégralité de la taxe d'immatriculation applicable en cas d'immatriculation définitive d'un véhicule, quelle que soit la durée réelle de l'utilisation envisagée en Irlande du véhicule importé dans cet État membre, l'Irlande avait manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56 TFUE. La Cour a jugé qu'une telle obligation, même assortie d'une possibilité de remboursement de la taxe, n'est pas proportionnée à l'objectif poursuivi par cette taxe lorsque la durée du crédit-bail ou de la location a été déterminée et est connue à l'avance (point 108 de l'arrêt). Dans le même contexte, la Cour a constaté, notamment, que, même si les contrats de location ou de crédit-bail peuvent être prolongés, avec pour effet, dans ce cas, que l'utilisation des véhicules pris en location ou en crédit-bail dans un État membre autre que l'Irlande se rapproche de l'utilisation de véhicules sur le territoire irlandais à titre permanent, une prolongation d'un contrat à durée déterminée ne saurait être présumée (point 84 de l'arrêt).
- 54 Dans l'arrêt du 17 décembre 2015, *Viamar* (C-402/14, EU:C:2015:830), la Cour a considéré que l'article 30 TFUE, relatif aux droits d'importation ou d'exportation ainsi qu'aux taxes d'effet équivalent, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une pratique d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle la taxe d'immatriculation perçue lors de l'importation de véhicules automobiles provenant d'autres États membres n'est pas remboursée, alors que les véhicules concernés, qui n'ont jamais été immatriculés dans cet État membre en vue de leur mise en circulation sur le territoire national, ont été réexportés vers un autre État membre (point 46 de l'arrêt).

Nécessité de la demande de décision préjudicielle

La problématique

- 55 Il ressort de la jurisprudence de la Cour exposée ci-dessus relative aux véhicules de leasing, de location, de prêt et de société, qu'un État membre peut, sans préjudice des traités de l'Union, percevoir une taxe sur les véhicules sur des véhicules de ce type qui sont immatriculés dans un autre État membre, sans que le montant de cette taxe soit proportionnel à la durée d'utilisation de ce véhicule dans cet État membre, lorsque le véhicule est destiné à être essentiellement utilisé dans cet État membre à titre permanent ou lorsqu'il est en fait utilisé de cette façon. Bien que, dans ces conditions, l'assujettissement à l'impôt constitue une restriction à une liberté fondamentale, cette restriction peut être justifiée par l'égalité de traitement des contribuables.
- 56 En revanche, lorsque le véhicule de leasing, de location, de prêt ou de société importé n'est pas destiné à être essentiellement utilisé dans l'État membre concerné à titre permanent ou lorsqu'il n'est en fait pas utilisé de cette façon, il doit exister une autre justification à la restriction à la liberté fondamentale résultant de l'assujettissement à la taxe sur les véhicules. En outre, dans de tels cas, le montant de la taxe sur les véhicules doit, conformément au principe de proportionnalité, être proportionnel à la durée d'utilisation du véhicule dans l'État membre concerné.
- 57 La jurisprudence de la Cour susmentionnée ne contient pas de conditions relatives à la durée d'utilisation du véhicule.
- 58 En l'espèce, A a acquis, dans un autre État membre de l'Union, un véhicule d'occasion qu'il a importé en Finlande, où il l'a immatriculé en vue de sa mise en circulation. Après avoir utilisé le véhicule en Finlande pendant environ trois ans, il l'a vendu dans un autre État membre. A a été assujetti sur ce véhicule à l'intégralité de la taxe sur les véhicules au moment de son immatriculation, sans que l'utilisation à laquelle était destinée le véhicule ait été vérifiée au préalable, car cet élément n'avait aucune incidence sur l'application de la loi relative à la taxe sur les véhicules. Le montant de la taxe sur les véhicules qui a été prélevé n'a pas non plus été proportionnel à la durée d'utilisation réelle du véhicule en Finlande au moment de l'exportation de ce véhicule, dans la mesure où, en vertu de la loi relative à la taxe sur les véhicules, la taxe sur les véhicules n'est pas remboursée, au moment de l'exportation, pour les véhicules âgés de dix ans ou plus.
- 59 Le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) considère que la jurisprudence antérieure de la Cour ne permet pas de répondre à la question de savoir si les principes décrits aux points 55 à 57 ci-dessus s'appliquent également lorsqu'il s'agit d'un véhicule en pleine propriété qui cesse d'être utilisé sur le territoire d'un État membre au moment où il est exporté définitivement en vue d'une utilisation dans un autre État membre et si le montant de la taxe sur les

véhicules doit, dans ce cas également, être proportionnel à la durée d'utilisation du véhicule dans l'État membre concerné lorsque ce véhicule n'était pas destiné à être essentiellement utilisé dans l'État membre concerné à titre permanent ou lorsqu'il n'a en fait pas été utilisé de cette façon.

- 60 Par conséquent, bien que l'objet du litige porte sur la conformité avec le droit de l'Union de la limitation, prévue par la loi relative à la taxe sur les véhicules, du remboursement à l'exportation de la taxe sur les véhicules aux véhicules de moins de dix ans, le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) estime qu'il convient d'examiner plus largement la question de la perception de la taxe sur les véhicules et de la proportionnalité de son montant, notamment au regard de la jurisprudence antérieure de la Cour en matière de taxation des véhicules.

La première question préjudicielle

- 61 Dans la jurisprudence qu'elle a rendue jusqu'à présent, la Cour a examiné la possibilité pour un État membre de prélever des taxes telles que la taxe sur les véhicules dans le cadre des dispositions relatives à la libre circulation des travailleurs (par exemple, arrêt du 15 septembre 2005, [Commission/Danemark](#), C-464/02, EU:C:2005:546), à la libre prestation de services (par exemple, arrêt du 21 mars 2002, [Cura Anlagen](#), C-451/99, EU:C:2002:195, ordonnances du 27 juin 2006, [van de Coevering](#), C-242/05, EU:C:2006:430 ; du 22 mai 2008, [Ilhan](#), C-42/08, non publiée, EU:C:2008:305, et du 29 septembre 2010, [VAV-Autovermietung](#), C-91/10, non publiée, EU:C:2010:558, précités) et à la libre circulation des capitaux (arrêt du 26 avril 2012, [van Putten](#), C-578/10 à C-580/10, EU:C:2012:246, précité).
- 62 Pour que la problématique décrite ci-dessus concernant les véhicules en pleine propriété puisse être considérée comme pertinente, le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) indique qu'il convient en premier lieu d'identifier la disposition (ou les dispositions) du traité au regard de laquelle (ou desquelles) il convient d'apprécier la possibilité pour un État membre d'exercer sa compétence fiscale en ce qui concerne l'importation et l'exportation de véhicules en pleine propriété.
- 63 Le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) se demande, d'une part, si les dispositions du titre II de la troisième partie du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne relatives à la libre circulation des marchandises s'opposent à la législation d'un État membre qui prévoit que le montant de la taxe sur les véhicules incorporé dans la valeur d'un véhicule en pleine propriété n'est pas proportionnel à la durée d'utilisation du véhicule dans l'État membre concerné, par le biais d'un remboursement de la taxe, lorsque le véhicule est exporté définitivement en vue d'une utilisation sur le territoire d'un autre État membre.
- 64 Dans l'arrêt du 17 décembre 2015, [Viamar](#) (C-402/14, EU:C:2015:830), la Cour a dit pour droit que l'article 30 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à

une pratique d'un État membre en vertu de laquelle la taxe d'immatriculation prélevée lors de l'importation de véhicules automobiles provenant d'autres États membres n'est pas remboursée, alors que les véhicules concernés ont été réexportés vers un autre État membre. Contrairement à la présente affaire, il s'agissait néanmoins, dans cette affaire, de véhicules qui n'avaient jamais été immatriculés dans cet État membre en vue d'une mise en circulation avant leur exportation vers un autre État membre.

- 65 Le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) se réfère également à la proposition de directive du Conseil concernant les taxes sur les voitures particulières [COM(2005) 261 final] dont l'un des objectifs était l'amélioration du fonctionnement du marché intérieur, et qui comprenait des dispositions prévoyant un système de remboursement des taxes d'immatriculation dans les cas où la taxe d'immatriculation a été acquittée dans un État membre pour une voiture particulière qui est ensuite exportée en dehors du territoire de l'Union ou transférée en vue de son utilisation permanente sur le territoire d'un autre État membre. Selon l'exposé des motifs de la proposition (soulignement ajouté) :

« [...] *des taxes divergentes sur les voitures particulières peuvent constituer des obstacles graves pour la libre circulation des personnes et des marchandises.*

[...]

Le marché intérieur est destiné à profiter à la libre circulation des personnes ainsi qu'à la libre circulation des marchandises à des fins personnelles et commerciales. La [taxe d'immatriculation] crée des obstacles à l'exercice de ces libertés. »

- 66 Par la suite, la Commission a également examiné cette question dans sa communication au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen, intitulée « Renforcer le marché unique en supprimant les obstacles fiscaux transfrontières pour les voitures particulières » [COM(2012) 756 final].
- 67 Ainsi, selon le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême), il peut être soutenu que la perception de la taxe sur les véhicules sans que le montant de cette taxe soit proportionnel à la durée d'utilisation du véhicule dans l'État membre est susceptible d'entraver les échanges de véhicules d'occasion sur le marché intérieur dans la mesure où, en tant qu'élément incorporé dans la valeur du véhicule, elle affecte le prix de revente de ces véhicules. La limitation relative à l'âge du véhicule prévue dans la proposition de loi relative à la taxe sur les véhicules (HE 192/2008 vp), qui s'applique au remboursement à l'exportation, est également expressément justifiée par la volonté de freiner l'exportation de vieux véhicules. Le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) relève également que, selon l'article 34d de la loi relative à la taxe sur les véhicules, le remboursement à l'exportation de la taxe sur les véhicules est fondé sur l'exportation définitive d'un véhicule taxé en Finlande en vue d'une utilisation en

dehors de la Finlande – et non, par exemple, sur la cessation de l'utilisation du véhicule sur le territoire finlandais.

- 68 D'autre part, la Cour a jugé, dans sa jurisprudence, que la taxe sur les véhicules prévue dans la loi finlandaise relative à la taxe sur les véhicules s'inscrit dans le cadre d'un système général de taxes intérieures frappant les marchandises et doit donc être examinée au regard de l'article 110 TFUE (voir, par exemple, arrêt du 19 septembre 2002, *Tulliasiamies et Siilin* (C-101/00, EU:C:2002:505, points 61 et 80). Par conséquent, et compte tenu de ce que, selon la jurisprudence de la Cour, une même imposition ne saurait, dans le système du traité, relever simultanément de la notion d'impôts internes au sens de l'article 110 TFUE et de celle de taxe d'effet équivalant au sens des articles 28 et 30 TFUE (voir, par exemple, arrêt *Tulliasiamies et Siilin*, précité, point 115), la taxe sur les véhicules prélevée par la Finlande ne constitue pas une taxe d'effet équivalant au sens des articles 28 et 30 TFUE. Sur ce fondement, il pourrait également être soutenu que, de la même manière, la compatibilité du non-remboursement de la taxe sur les véhicules avec les traités de l'Union devrait être appréciée au regard de l'article 110 TFUE, et non pas sur le fondement des dispositions du titre II de la troisième partie du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne relatives à la libre circulation des marchandises.
- 69 S'agissant de l'article 110 TFUE, le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative d'appel) relève également que, si la limite d'âge d'un véhicule concernant le remboursement à l'exportation de la taxe sur les véhicules prévue dans la loi finlandaise relative à la taxe sur les véhicules s'applique formellement à tous les véhicules de dix ans ou plus, qu'ils aient fait l'objet d'une première immatriculation en Finlande ou qu'il s'agisse de véhicules d'occasion importés, les effets réels de cette limitation peuvent toutefois être considérés comme frappant essentiellement les véhicules qui n'ont pas été immatriculés pour la première fois en Finlande. Il en est ainsi parce que, en cas de vente dans un autre État membre d'un véhicule d'occasion qui a été immatriculé pour la première fois en Finlande et qui y a circulé pendant dix ans, il s'agissait sans doute d'une utilisation à titre permanent de ce véhicule sur le territoire finlandais, de sorte que la taxe sur les véhicules peut, en tout état de cause, être perçue dans son intégralité. Dans cette perspective, il est donc possible de considérer que le non-remboursement de la taxe sur les véhicules est discriminatoire, à tout le moins indirectement, à l'égard des véhicules d'occasion importés d'autres États membres.
- 70 Selon le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême), les considérations qui précèdent sembleraient plaider en faveur de l'interprétation selon laquelle des dispositions relatives aux taxes d'immatriculation des États membres telles que la taxe sur les véhicules peuvent, dans certaines circonstances, entrer en conflit avec les dispositions du titre II de la troisième partie du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne relatives à la libre circulation des marchandises ou avec l'article 110 TFUE si la taxe sur les véhicules incorporée dans la valeur du véhicule n'est pas remboursée au propriétaire du véhicule au

moment de l'exportation définitive de ce véhicule en vue d'une utilisation dans un autre État membre.

- 71 D'autre part, au regard de la jurisprudence de la Cour, il est également possible de considérer que le non-remboursement de la taxe sur les véhicules dans les circonstances de l'espèce n'est pas contraire aux dispositions du titre II de la troisième partie du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne relatives à la libre circulation des marchandises ou à l'article 110 TFUE, du seul fait que le non-remboursement de la taxe pourrait entraîner une double imposition du véhicule.
- 72 En effet, la Cour a jugé, dans l'arrêt du 23 avril 2002, *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244), que « *en l'état actuel, le droit communautaire ne comporte aucune prescription visant à prohiber les effets de double taxation qui se produisent dans le cas de taxes, comme celle en cause au principal, qui sont régies par des législations nationales autonomes et que, si l'élimination de tels effets est désirable dans l'intérêt de la libre circulation des marchandises, elle ne peut résulter cependant que de l'harmonisation des systèmes nationaux [...]* » (point 38 de l'arrêt).
- 73 La déclaration susmentionnée peut être comprise en ce sens que, de la même manière, en l'état actuel du droit de l'Union, les effets négatifs sur la libre circulation des marchandises de taxes telles que la taxe sur les véhicules frappant les véhicules ne peuvent être éliminés que par l'adoption de mesures d'harmonisation des législations des États membres visées à l'article 113 TFUE. C'est précisément dans ce but que la Commission a adopté la proposition de directive du Conseil concernant les taxes sur les voitures particulières, susmentionnée, qui n'a cependant pas été adoptée par le Conseil.
- 74 Toutefois, eu égard, notamment, à la jurisprudence de la Cour relative aux véhicules de leasing, de location, de prêt et de société ainsi qu'à l'arrêt *Viamar*, précité, dans lequel le non-remboursement d'une taxe d'immatriculation, telle que la taxe sur les véhicules, a été considéré comme une taxe d'effet équivalent à un droit de douane au sens de l'article 30 TFUE, le *Korkein hallinto-oikeus* (Cour administrative suprême) n'exclut pas que cette disposition ou d'autres dispositions du traité relatives à la libre circulation des marchandises, ou l'article 110 TFUE, s'appliquent aussi à des situations telles que celle de l'espèce.
- 75 Dans ces conditions, le *Korkein hallinto-oikeus* (Cour administrative suprême) considère qu'il y a également lieu de se demander si, s'agissant de véhicules en pleine propriété, il est possible de considérer, de manière générale, au sens de la jurisprudence de la Cour, qu'un tel véhicule n'est pas destiné à être essentiellement utilisé sur le territoire d'un État membre particulier à titre permanent et qu'il n'a pas en fait été utilisé de cette façon.
- 76 D'une part, il peut être soutenu qu'un véhicule en pleine propriété importé d'un autre État membre est, en principe, toujours destiné à être essentiellement utilisé

sur le territoire de l'État d'importation à titre permanent. Dans ce cas, la propriété du véhicule peut être considérée comme créant, à tout le moins, une présomption que ce véhicule est destiné à être essentiellement utilisé dans l'État membre concerné à titre permanent. Un véhicule en pleine propriété importé d'un autre État membre n'a plus aucun lien avec un autre État membre, comme c'est le cas, par exemple, d'un véhicule loué ou prêté à partir d'un autre État membre.

- 77 D'autre part, il est permis de penser que cette présomption relative à la destination et à l'utilisation à titre permanent d'un véhicule en pleine propriété donne lieu à un traitement différencié des modalités sur lesquelles la propriété et l'utilisation d'un véhicule sont susceptibles de se baser, et cela uniquement en raison de la forme juridique de la propriété et de l'utilisation. En effet, il est concevable que, à l'instar d'un véhicule de leasing, de location ou de prêt, un véhicule en pleine propriété soit également destiné à être utilisé sur le territoire d'un État membre autrement qu'à titre permanent ou que ce véhicule n'a en fait pas été utilisé de cette façon sur le territoire de l'État membre. De même, un véhicule en pleine propriété peut être importé pour une utilisation de très courte durée ou n'être en fait utilisé sur le territoire national que pour une durée très courte. Dans ce cas, la perception de la taxe sur les véhicules sans que le montant de ladite taxe tienne compte de la durée d'utilisation du véhicule dans l'État membre peut être disproportionnée.
- 78 La Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) relève également que, en l'espèce, le délai de trois ans durant lequel A a utilisé le véhicule dont il est propriétaire sur le territoire finlandais correspond, par exemple, à la durée du contrat de crédit-bail ou de location en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Ilhan, précité, et à l'égard duquel la Cour a jugé qu'il ne s'agissait pas d'un véhicule destiné à être utilisé à titre permanent ni d'un véhicule utilisé à titre permanent sur le territoire de l'État membre.
- 79 Dans la mesure où la jurisprudence de la Cour rendue jusqu'à présent laisse subsister des doutes sur le point de savoir si les dispositions du traité relatives à la libre circulation des marchandises ou l'article 110 TFUE sont susceptibles de restreindre, compte tenu de ce qui précède, la liberté d'un État membre de percevoir des taxes d'immatriculation telles que la taxe sur les véhicules en cause dans la présente affaire, il y a lieu de poser la première question préjudicielle.

La deuxième question préjudicielle

- 80 À la différence, par exemple, des véhicules de location ou de leasing, il n'existe souvent pas de moyen de vérifier de manière objective et à l'avance la destination ou l'utilisation à titre provisoire des véhicules en pleine propriété. Par conséquent, le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) conclut que la durée d'utilisation d'un véhicule en pleine propriété et sa véritable nature doivent être appréciées a posteriori en fonction de la durée d'utilisation concrète du véhicule et d'autres aspects pertinents.

- 81 Toutefois, en l'absence de jurisprudence de la Cour sur ce point, il y a lieu de poser la deuxième question préjudicielle.

La troisième question préjudicielle

- 82 Dans l'hypothèse où il serait jugé que les dispositions du titre II de la troisième partie du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne relatives à la libre circulation des marchandises s'opposent, en principe, à la législation d'un État membre en vertu de laquelle la taxe sur les véhicules incorporée dans la valeur du véhicule n'est pas remboursée au propriétaire d'un véhicule lorsque celui-ci exporte définitivement en vue d'une utilisation dans un autre État membre un véhicule qui n'était pas destiné à être essentiellement utilisé sur le territoire du premier État membre à titre permanent et qui n'a pas non plus en fait été utilisé de cette façon, se pose la question de savoir si cette restriction peut être justifiée au motif qu'elle vise à freiner l'exportation de vieux véhicules.
- 83 Dans la proposition de loi relative à la taxe sur les véhicules (HE 125/2014 vp), la limitation du remboursement à l'exportation de la taxe sur les véhicules aux véhicules âgés de moins de dix ans a été justifiée par l'objectif de « [freiner] l'exportation de vieux véhicules ou de véhicules bons pour la casse qui nuisent à l'environnement ».
- 84 Il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour que des mesures nationales susceptibles d'entraver le commerce au sein de l'Union peuvent notamment être justifiées par des exigences impératives relevant de la protection de l'environnement. Toutefois, il faut que ces mesures soient propres à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et qu'elles respectent le principe de proportionnalité (voir, par exemple, arrêt du 29 septembre 2016, [Essent Belgium](#) (C-492/14, EU:C:2016:732, points 101 et 104).
- 85 En l'espèce, il convient donc d'apprécier, en premier lieu, si la limitation du remboursement à l'exportation de la taxe sur les véhicules aux véhicules qui ont été mis en circulation il y a moins de dix ans constitue une mesure utile pour atteindre l'objectif de protection de l'environnement susmentionné et, en second lieu, si cette mesure respecte le principe de proportionnalité. S'agissant du principe de proportionnalité, la justification d'une mesure est subordonnée à la condition que l'objectif poursuivi ne puisse pas être atteint en l'absence de cette limitation (voir ordonnance du 27 juin 2006, [van de Coevering](#), C-242/05, EU:C:2006:430, précitée, point 29).
- 86 Le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) relève que la limitation du remboursement à l'exportation aux véhicules qui ont été mis en circulation il y a moins de dix ans ne signifie pas que le non-remboursement affecte, en pratique, uniquement les véhicules qui nuisent à l'environnement, comme il a d'ailleurs été constaté dans la proposition de loi susmentionnée relative à la taxe sur les véhicules.

- 87 En deuxième lieu, la proposition de loi relative à la taxe sur les véhicules n'indique pas non plus les raisons pour lesquelles l'objectif concernant l'exportation de vieux véhicules ou de véhicules bons pour la casse qui nuisent à l'environnement n'aurait pas pu être atteint par d'autres mesures moins restrictives de la libre circulation des marchandises, par exemple en excluant du remboursement les véhicules qui ont effectivement été considérés comme nuisibles pour l'environnement.
- 88 Le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) constate également que la taxe sur les véhicules est prélevée sur les véhicules d'occasion importés en Finlande, quelle que soit la date de leur première immatriculation dans un autre État membre. Par conséquent, il résulte de la limitation relative à l'âge du véhicule applicable au remboursement à l'exportation que la taxation des véhicules importés diffère du simple fait de l'âge du véhicule lorsqu'il est utilisé sur le réseau routier finlandais.
- 89 En l'absence de jurisprudence de la Cour sur le point concernant la limitation du remboursement à l'exportation en cause au principal, il y a lieu de poser la troisième question préjudicielle.
- 90 A et le service de l'administration fiscale chargé de défendre les droits des destinataires des recettes fiscales ont été mis en mesure de se prononcer sur la présentation à la Cour d'une demande de décision préjudicielle.

La décision de saisir la Cour à titre préjudiciel

- 91 Le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de saisir la Cour, en application de l'article 267 TFUE, d'une demande de décision préjudicielle portant sur l'interprétation, notamment, des dispositions du titre II de la troisième partie dudit traité relatives à la libre circulation des marchandises. Le renvoi préjudiciel est nécessaire à la solution du litige pendant devant le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême).

Les questions préjudicielles

1. Les dispositions du titre II de la troisième partie du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne relatives à la libre circulation des marchandises ou l'article 110 TFUE peuvent-ils s'opposer à la législation d'un État membre en vertu de laquelle, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, la taxe sur les véhicules incorporée dans la valeur du véhicule, qui est prévue par la loi n° 1482/1994 relative à la taxe sur les véhicules, n'est pas remboursée au propriétaire du véhicule lorsque celui-ci exporte définitivement le véhicule en vue d'une utilisation dans un autre État membre et est-il pertinent, à cet égard, de savoir si le véhicule était destiné à être essentiellement utilisé sur le territoire de l'État membre

qui a perçu la taxe sur les véhicules à titre permanent et si ce véhicule a également en fait été utilisé de cette façon ?

2. Dans l'hypothèse où l'utilisation à laquelle est destinée le véhicule et l'utilisation effective sont pertinentes pour répondre à la première question, comment convient-il de démontrer le caractère non permanent de ces utilisations, dans la mesure où la durée d'utilisation d'un véhicule en pleine propriété dans l'État membre ne peut pas être vérifiée à l'avance ?
3. Si, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, le non-versement du remboursement à l'exportation prévu par la loi relative à la taxe sur les véhicules constitue une restriction à la libre circulation des marchandises, cette restriction peut-elle être justifiée par l'objectif de freiner l'exportation de vieux véhicules, souvent en mauvais état et polluants ? La limitation du remboursement à l'exportation aux véhicules de moins de dix ans doit-elle être considérée comme contraire au droit de l'Union au motif que la taxe sur les véhicules est néanmoins perçue sur les véhicules d'occasion importés, quel que soit leur âge ?

[OMISSIS]