

Processo C-676/21**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

9 de novembro de 2021

Órgão jurisdicional de reenvio:

Korkein hallinto-oikeus (Finlândia)

Data de entrada:

9 de novembro de 2021

Recorrente:

A

Outros intervenientes:Veronsaajien oikeudenvaltavastuu**Objeto do processo principal**

Reenvio prejudicial – Artigo 267.º TFUE – Tributação de veículos automóveis – Artigos 28.º, 30.º, 34.º a 36.º e 110.º TFUE – Restituição à exportação – Veículo privado – Limitação que afeta a duração de utilização de um veículo – Livre circulação de mercadorias – Liquidação do imposto sobre veículos com base na duração de utilização de um veículo num Estado-Membro – Proibição de tributação discriminatória

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

No processo pendente no Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia), que tem por objeto a tributação de veículos automóveis, há que decidir se a Verohallinto (Administração Fiscal) tinha o direito de indeferir o pedido apresentado por A de reembolso do imposto sobre veículos com o fundamento de que, ao abrigo do artigo 34d, n.º 2, da Autoverolaki (Lei do Imposto sobre Veículos), o imposto sobre veículos não é

reembolsável estando em causa um veículo que entrou pela primeira vez em circulação há, pelo menos, dez anos, antes do momento da exportação.

A questão controvertida é a de saber se a limitação aplicável à restituição à exportação do imposto sobre veículos no que respeita ao período de utilização do veículo é incompatível com o direito primário da União, de modo que A deveria ter sido reembolsado do imposto sobre veículos automóveis correspondente ao valor do veículo no momento da exportação.

Questões prejudiciais

1. As disposições sobre a livre circulação de mercadorias do Título II da Parte III do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia ou o artigo 110.º TFUE opõem-se à legislação de um Estado-Membro que prevê que o imposto sobre veículos automóveis incluído no valor de um veículo na aceção da Autoverolaki (1482/1994) (Lei do Imposto sobre Veículos[1482/1994]) não é reembolsável ao proprietário do veículo em circunstâncias como as do processo principal, em que o proprietário exporta o veículo para utilização permanente noutro Estado-Membro? É pertinente, nesse contexto, saber se o veículo se destinava a ser utilizado a título permanente principalmente no território do Estado-Membro que cobrou o imposto sobre veículos e se era de facto utilizado a título permanente principalmente nesse Estado?

2. No caso de o propósito de utilização e a utilização efetiva do veículo serem pertinentes para a resposta à primeira questão, como deve ser comprovado o propósito de utilização e a utilização não permanente em causa, se o período de utilização do veículo privado no Estado-Membro não puder ser antecipadamente determinado?

3. No caso de a recusa de conceder uma restituição à exportação na aceção da Lei do imposto sobre veículos constituir uma restrição à livre circulação de mercadorias em circunstâncias como as do processo principal, pode essa restrição ser justificada pelo objetivo de limitar a exportação de veículos antigos, frequentemente em mau estado e poluentes? Deve a limitação da restituição à exportação a veículos com menos de dez anos ser considerada incompatível com o direito da União Europeia, pelo facto de o imposto sobre veículos ser aplicado aos veículos usados importados, independentemente da duração da sua utilização?

Disposições de direito da União invocadas

Artigos 28.º, 30.º, 34.º a 36.º e 110.º TFUE

Jurisprudência do Tribunal de Justiça invocada

Acórdão de 21 de março de 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, n.ºs 35, 40 e 71.

Acórdão de 23 de abril de 2002, Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, n.º 38

Acórdão de 19 de setembro de 2002, Tulliasiamies e Siilin, C-101/00, EU:C:2002:505, n.ºs 61, 80 e 110.

Acórdão de 15 de setembro de 2005, Comissão/Dinamarca, C-464/02, EU:C:2005:546, n.ºs 76, 78 e 79

Despacho de 27 de junho de 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, n.ºs 27 e 29

Despacho de 22 de maio de 2008, Ilhan, C-42/08, EU:C:2008:305, n.ºs 11 e 25

Despacho de 29 de setembro de 2010, VAV Car Hire, C-91/10, EU:C:2010:558, n.ºs 26, 27 e 30

Acórdão de 26 de abril de 2012, van Putten e o., C-578/10-C-580/10, EU:C:2012:246, n.º 54

Acórdão de 29 de setembro de 2016, Essent Belgium (C-492/14, EU:C:2016:732, n.ºs 101 e 104)

Acórdão de 19 de setembro de 2017, Comissão/Irlanda, C-552/15, EU:C:2017:698, n.ºs 84 e 108

Acórdão de 17 de dezembro de 2015, Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, n.º 46

Disposições de direito nacional invocadas

Aplicação do imposto sobre veículos a um veículo usado importado de outro Estado-Membro

Nos termos do §1, n.º 1, da Lei do imposto sobre veículos, o imposto sobre veículos deve ser pago ao Estado, antes de, designadamente, um veículo automóvel de passageiros (categoria M1) ser inscrito no registo de veículos automóveis (a seguir «registo») ou posto em circulação na Finlândia, em conformidade com o disposto na presente lei.

Nos termos do § 4, n.º 1, da Lei do imposto sobre veículos, a pessoa inscrita no registo como proprietário do veículo é responsável pelo pagamento do imposto sobre veículos.

Nos termos do n.º 5 dessa disposição, no caso de um veículo ser posto em circulação sem estar registado, a pessoa que o põe em circulação é responsável pelo pagamento do imposto. Se a pessoa que colocou o veículo em circulação não puder ser identificada ou o imposto não puder ser cobrado, o proprietário do veículo posto em circulação é responsável pelo pagamento do imposto.

Nos termos do § 8a da Lei do imposto sobre veículos, o imposto sobre veículos sobre um veículo tributado como veículo usado na Finlândia corresponde à taxa mais baixa de imposto sobre veículos devida relativamente a um veículo registado na Finlândia que se considere equivalente.

Nos termos do §11e, n.º 1, da Lei do imposto sobre veículos, para determinar o valor comercial geral de um veículo na Finlândia, são tidas em conta as provas disponíveis que determinam o valor comercial do veículo no mercado automóvel, como o valor do veículo e as características distintivas do veículo que são suscetíveis de influenciar esse valor, como a marca, o modelo, o tipo, a propulsão e o equipamento do mesmo. Além disso, podem ser tidas em conta a idade, a quilometragem e o estado do veículo e outras características individuais.

Nos termos do §11d da Lei do imposto sobre veículos, os veículos podem ser considerados equivalentes se forem de uma marca, modelo e equipamento idênticos. Quando os veículos matriculados são comparados em diferentes países, devem, além dos dados documentados, ser de facto tecnicamente equivalentes.

Reembolso do imposto sobre veículos em caso de exportação

Nos termos do § 34d, n.º 1, da Lei do imposto sobre veículos, o imposto sobre veículos é objeto de reembolso mediante pedido se um veículo tributado na Finlândia for exportado para utilização permanente num país diferente da Finlândia (restituição à exportação).

O n.º 2 da mesma disposição prevê, é devolvido o montante do imposto que seria cobrado sobre um veículo equivalente se este fosse tributado como veículo usado no momento da exportação a partir da Finlândia. É devolvido, no máximo, o montante do imposto pago sobre o veículo. Na medida em que o valor do veículo ou o imposto a pagar sobre o veículo tenha aumentado devido a alterações ou melhorias no equipamento após a tributação, o imposto também não é reembolsado. Se o montante a ser devolvido for inferior a 500 euros, também não é reembolsado. Além disso, o imposto não é reembolsado relativamente a um veículo que tenha entrado em circulação pela primeira vez há pelo menos dez anos antes do momento da exportação. A condição para o reembolso é que o veículo esteja em condições de circular no termo da sua utilização na Finlândia. Além disso, é condição para o reembolso que o veículo já não esteja em circulação na Finlândia.

Os trabalhos preparatórios da lei que regulamentou o sistema de restituições à exportação indicam, designadamente, que é proposta uma disposição a ser incluída na Lei do imposto sobre veículos, que permita o reembolso do imposto

sobre veículos que corresponda ao valor do veículo quando este é exportado para utilização permanente. A alteração proposta era exigida pela legislação da União, na medida em que dizia respeito a um veículo objeto de locação financeira de outro Estado-Membro durante um determinado período. O reembolso do imposto sobre veículos correspondente ao valor do veículo relativamente ao termo do contrato de locação financeira e a devolução do veículo para utilização noutra Estado-Membro tem em conta a duração do contrato de locação financeira e o período de utilização do veículo na Finlândia. Poderia, portanto, presumir-se que o sistema de reembolso cumpria os requisitos da legislação da União referida.

Para os veículos automóveis de passageiros, a proposta estaria em conformidade com o sistema de reembolso do imposto sobre veículos proposto pela Comissão na sua proposta de diretiva (COM(2005) 261 final), que visa evitar a dupla tributação dos veículos em diferentes Estados-Membros.

A parte do imposto a devolver seria a parte ainda incorporada no valor do veículo no momento da exportação. Se fosse devolvido um montante de imposto mais elevado, isso constituiria um auxílio à exportação proibido pelo direito da União. A concessão do reembolso pressupõe a determinação quer do valor do veículo quer da parte do imposto incluída no valor. À luz do direito da União e por razões de ordem administrativa, há que aplicar à determinação do valor as mesmas regras e os mesmos métodos que são aplicados aos veículos usados importados. Isso garante que a determinação do valor dos veículos usados na importação e na exportação seja simétrica. Portanto, propõe-se tomar como valor do veículo o seu valor comercial no mercado automóvel, como definido na Lei do imposto sobre veículos. Tal é igualmente justificado por razões de igualdade de tratamento dos beneficiários do reembolso.

Foi também proposto limitar a restituição à exportação aos casos em que a parte do imposto sobre veículos ainda incorporada no valor do veículo excede um determinado limite. O projeto de lei propunha não reembolsar o imposto se o montante a devolver fosse inferior a 1 000 euros. A devolução pressupõe, além disso, que a primeira colocação em circulação do veículo tenha tido lugar, no máximo, há dez anos. Além disso, o veículo deve estar em condições de circular. Pela sua natureza, o imposto sobre veículos não é um imposto ligado ao período de utilização, mas um imposto baseado na colocação em circulação e no registo de um veículo. O imposto não é reembolsado se a utilização do veículo no território nacional terminar antes do termo previsto da sua vida útil, por exemplo, devido à sua destruição. Por conseguinte, também é incoerente conceder um reembolso no caso de um veículo de baixo valor a ser exportado ou de um veículo a ser exportado para sucata. Além disso, não é apropriado, por razões ambientais, criar incentivos à exportação de veículos mais antigos, porque os problemas relacionados seriam simplesmente deslocados de um país para outro.

Além disso, o reembolso está subordinado ao facto de o veículo estar em condições de circular no termo da sua utilização na Finlândia e de estar matriculado para circulação rodoviária num país diferente da Finlândia. Por outro

lado, não é necessário que o imposto sobre veículos tenha sido pago no momento do registo noutro Estado. A aptidão para circular poderia ser demonstrada, por exemplo, pelo facto de o veículo ter sido aprovado na inspeção.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 Em 20 de julho de 2015, A importou para a Finlândia um veículo ligeiro de passageiros usado do modelo BMW B3 Alpina proveniente de outro Estado-Membro. A primeira colocação em circulação do veículo tinha tido lugar em 24 de novembro de 2004.
- 2 Por aviso de liquidação de 5 de outubro de 2015, a administração fiscal cobrou o imposto sobre veículos relativamente ao veículo em causa no montante de 4 146,29 euros. O imposto sobre veículos foi calculado com base no valor tributável do veículo, no montante de 16 519,10 EUR e numa taxa de imposto de 25,10 %.
- 3 A vendeu o veículo noutro Estado-Membro e pediu o reembolso do imposto sobre veículos à administração fiscal em 7 de agosto de 2017. O veículo foi retirado da circulação na Finlândia em 21 de agosto de 2017.
- 4 Por decisão de 21 de agosto de 2017, a administração fiscal indeferiu o pedido de A relativo ao reembolso do imposto sobre veículos. A decisão fundou-se no § 34d, n.º 2, da Lei do imposto sobre veículos, nos termos do qual o imposto sobre veículos automóveis não é reembolsado caso a primeira colocação em circulação tiver tido lugar há, pelo menos, dez anos, antes do momento da exportação.
- 5 A apresentou uma reclamação da decisão relativa à restituição à exportação do imposto sobre veículos. Na fundamentação da sua reclamação, A argumentou, designadamente, que a recusa de restituições à exportação no caso de veículos com mais de dez anos era discriminatória e contrária ao Tratado de Adesão à União Europeia.
- 6 Por decisão de 1 de fevereiro de 2018, a administração fiscal indeferiu a reclamação de A. Segundo a fundamentação da decisão, A não apresentou nenhum fundamento de direito da União para justificar a restituição à exportação. Quanto ao mérito, não foi demonstrada ou verificada nenhuma circunstâncias suscetível de comprovar que a tributação dos veículos automóveis efetuada era discriminatória ou contrária ao direito da União ou à jurisprudência das jurisdições da União.
- 7 A interpôs recurso da decisão para Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia, Finlândia).
- 8 Por Acórdão de 6 de março de 2019, o hallinto-oikeus de Helsingin (Tribunal Administrativo de Helsínquia, Finlândia) julgou improcedente o pedido de A, com o fundamento de que A não tinha direito ao reembolso do imposto sobre veículos.

O Hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo) considerou, no seu acórdão, que as disposições sobre a restituição à exportação do imposto sobre veículos e os prazos aplicáveis eram uniformes para todos os sujeitos passivos e que o limite temporal para a restituição à exportação do imposto sobre veículos não podia, portanto, ser considerada uma violação do direito da União.

- 9 A recorreu do acórdão do Hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo) para o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia) e pede, designadamente, o reembolso do imposto sobre veículos.

Principais argumentos das partes no processo principal

- 10 A argumentou no seu recurso para o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia) que, no caso da importação e da exportação de veículos, a tributação e o reembolso devem ser operações simétricas, independentemente da idade do veículo. O imposto sobre veículos importados é cobrado relativamente a veículos com mais de dez anos, como foi o caso do veículo controvertido de A em 2015. Caso não seja paga qualquer restituição à exportação do imposto sobre veículos com mais de dez anos, também não deve ser cobrado o correspondente imposto sobre veículos relativamente veículos usados importados.
- 11 Segundo A, o seu veículo ainda estava sujeito ao imposto sobre veículos no momento da sua exportação em 2017. O veículo também não era de baixo valor ou destinado a sucata.
- 12 Considera que o indeferimento de restituições à exportação relativamente a veículos com mais de dez anos é discriminatório e contrário ao direito da União Europeia. O procedimento aplicado restringe o comércio e a livre circulação de mercadorias entre os Estados Membros.
- 13 O Veronsaajien oikeudenvaltayksikkö (Gabinete para a Proteção dos Contribuintes) argumentou perante o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia) que o princípio de não discriminação do direito da União não proíbe o legislador nacional de estabelecer regras relacionadas com a idade dos bens. O objetivo do princípio da não discriminação não é que veículos de idades diferentes sejam objeto do mesmo tratamento para fins fiscais ou por parte do legislador. O limite de idade aplicável ao reembolso à exportação não viola o princípio da proporcionalidade.
- 14 O não reembolso do imposto sobre veículos também não é proibido pelas disposições sobre a livre circulação de mercadorias ou pelas disposições sobre direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente, uma vez que não diz respeito à tributação de uma situação transfronteiriça.
- 15 O direito da União não contém nenhum princípio jurídico segundo o qual o legislador nacional deve assegurar o reembolso de um imposto ou direito nacional

não harmonizado quando um bem seja vendido para outro Estado-Membro. Por conseguinte, a Finlândia podia excluir da restituição à exportação veículos registados há mais de dez anos e sobre os quais tinha sido pago o imposto sobre veículos, sem que nenhuma disposição de direito primário a isso oponha.

Resumo da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

Exposição do problema

- 16 Decorre da jurisprudência acima referida do Tribunal de Justiça sobre veículos objeto de locação financeira, alugados, cedidos e de serviço que, sem prejuízo dos Tratados constitutivos da União, um Estado-Membro pode cobrar um imposto sobre os veículos matriculados noutra Estado-Membro sem que o montante do imposto tenha de estar relacionado com o período de utilização do veículo nesse Estado-Membro, se o veículo se destinar a ser, ou for de facto, utilizado a título principal nesse Estado-Membro. Embora a obrigação fiscal nestas circunstâncias constitua uma restrição a uma liberdade fundamental, esta restrição pode ser justificada com fundamento na igualdade de tratamento dos sujeitos passivos.
- 17 Em contrapartida, nos casos em que os veículos objeto de locação financeira, alugados, cedidos ou de serviço importados não se destinem a uma utilização principal permanente no Estado-Membro em questão ou não sejam utilizados principalmente nesse Estado-Membro, deve haver outra justificação para a restrição à liberdade fundamental resultante da obrigação de pagamento do imposto sobre veículos. Nesses casos, por força do princípio da proporcionalidade, o nível de tributação dos veículos deve ser proporcional ao período de utilização do veículo no Estado-Membro em questão.
- 18 A referida jurisprudência do Tribunal de Justiça não prevê nenhum requisito no que respeita ao período de utilização do veículo.
- 19 No caso em apreço, A comprou, noutra Estado-Membro da União, um veículo usado que circulou na Finlândia e aí foi matriculado. Depois de utilizar o veículo na Finlândia durante cerca de três anos, vendeu-o noutra Estado-Membro. Em relação ao registo, foi cobrada a A a totalidade do imposto sobre veículos sem determinar previamente o propósito de utilização do veículo, uma vez que esta circunstância não era relevante para a aplicação da Lei do imposto sobre veículos. Além disso, quando o veículo foi exportado, o montante do imposto sobre veículos cobrado não estava relacionado com o período efetivo de utilização na Finlândia, uma vez que, de acordo com a Lei do imposto sobre veículos, nenhum imposto sobre veículos é reembolsado relativamente a veículos com mais de dez anos no momento da exportação.
- 20 Segundo o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia), a jurisprudência anterior do Tribunal de Justiça não dá resposta à questão de saber se os princípios indicados nos n.ºs 16 a 18 *supra* também devem ser aplicados no

caso de um veículo privado cuja utilização cesse no território de um Estado-Membro porque o veículo é exportado para outro Estado-Membro para utilização permanente, e se o montante do imposto sobre veículos também deve, neste caso, ser fixado em relação ao período de utilização do veículo no Estado-Membro em causa, quando o veículo não se destinasse a ser utilizado a título permanente para o fim principal no Estado-Membro em causa ou não tivesse sido utilizado a título permanente nesse Estado-Membro.

- 21 Embora o objeto do processo principal seja a questão de saber se a limitação a um período de utilização de 10 anos prevista na Lei do imposto sobre veículos para a restituição à exportação do imposto sobre veículos é compatível com o direito da União, o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia) considera que este processo levanta, num plano mais vasto, a questão fundamental da cobrança do imposto sobre veículos e da sua proporcionalidade, nomeadamente à luz da anterior jurisprudência do Tribunal sobre a tributação dos veículos.

Primeira questão prejudicial

- 22 Na jurisprudência anterior do Tribunal de Justiça, foi apreciada a capacidade de um Estado-Membro cobrar impostos como o imposto sobre veículos à luz das disposições dos Tratados constitutivos sobre a livre circulação dos trabalhadores, a livre prestação de serviços e a livre circulação de capitais.
- 23 Para que a questão relativa aos veículos privados acima descrita seja relevante, o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia) afirma que é necessário identificar primeiro a disposição ou disposições do Tratado pertinentes para apreciar as possibilidades reconhecidas a um Estado-Membro para exercer a sua soberania fiscal em relação aos veículos importados ou exportados como veículos privados.
- 24 Por um lado, o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia) interroga-se sobre a questão de saber se as disposições relativas à livre circulação de mercadorias constantes do Título II da Parte III do TFUE podem opor-se à legislação de um Estado-Membro por força da qual o imposto sobre veículos que onera o valor de um veículo privado não é determinado de maneira proporcional ao período de utilização do veículo no Estado-Membro em causa, através de um reembolso do imposto quando o veículo é exportado para ser utilizado a título permanente noutro Estado-Membro.
- 25 No seu acórdão de 17 de dezembro de 2015, Viamar (C-402/14, ECLI:EU:C:2015:83), o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 30.º do TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma prática de um Estado-Membro segundo a qual um imposto sobre veículos cobrado na importação de veículos automóveis provenientes de outros Estados-Membros não é reembolsado, apesar de os veículos em causa terem sido reexportados para outro Estado-Membro. No entanto, contrariamente ao presente processo, esse litígio dizia respeito a veículos que nunca tinham sido registados para utilização

rodoviária no Estado-Membro em causa antes de serem exportados para outro Estado-Membro.

- 26 O Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia) faz igualmente referência à proposta da Comissão de uma diretiva do Conselho relativa à tributação aplicável aos veículos automóveis ligeiros de passageiros (COM(2005) 261 final), que visava, nomeadamente, melhorar o funcionamento do mercado interno e que continha disposições relativas a um sistema de reembolso do imposto de registo nos casos em que o imposto de registo foi pago num Estado-Membro sobre um veículo automóvel ligeiro de passageiros posteriormente exportado da União ou introduzido no território de outro Estado-Membro para utilização permanente. A exposição de motivos da proposta declara (itálico meu):

«Efetivamente, a existência de impostos divergentes sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros pode dar origem a graves obstáculos à livre circulação de pessoas e bens.

[...]

O mercado interno destina-se a favorecer a livre circulação de pessoas e a livre circulação de bens para fins pessoais e comerciais. O [imposto de registo] cria obstáculos a estas liberdades».

- 27 Entretanto, a Comissão também abordou esta questão na sua Comunicação ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu «Reforçar o mercado interno através da eliminação dos obstáculos fiscais transfronteiriços no que diz respeito aos automóveis de passageiros» (COM[2012]756 final).
- 28 No entender do Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia), pode argumentar-se que a cobrança do imposto sobre veículos, sem relacionar o montante do imposto com o período de utilização de um veículo num Estado-Membro é suscetível de restringir o comércio de veículos usados no mercado interno, uma vez que, enquanto parte integrante do seu valor, tem influência no preço de revenda desse veículo. Nos trabalhos preparatórios da Lei do imposto sobre veículos, a limitação do período de utilização do veículo prevista para a restituição à exportação foi também expressamente justificada com o objetivo de limitar a exportação de veículos mais antigos. O Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia) observa também que, nos termos do § 34d da Lei do Imposto sobre Veículos, a base para a restituição à exportação do imposto sobre veículos é que um veículo tributado na Finlândia é exportado para utilização permanente fora da Finlândia, e não, por exemplo, que a circulação rodoviária do veículo termina na Finlândia.
- 29 Por outro lado, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça no acórdão Tulliasiamies e Siilin, o imposto sobre veículos previsto na Lei finlandesa sobre o imposto sobre veículos deve ser considerado parte integrante do sistema geral de

imposições internas devidas sobre mercadorias e, por conseguinte, deve ser apreciado à luz do artigo 110.º TFUE. Tendo em conta o exposto, e o facto de, segundo a jurisprudência, o mesmo encargo ou o mesmo imposto não poder, por força das conceções acolhidas no Tratado da União Europeia, ser abrangido pelo conceito de «imposições internas» na aceção do artigo 110.º TFUE e pelo conceito de «encargos de efeito equivalente» na aceção dos artigos 28.º e 30.º TFUE, o imposto sobre veículos cobrado na Finlândia não é um encargo de efeito equivalente na aceção dos artigos 28.º e 30.º TFUE. Por esse motivo, pode também considerar-se que a compatibilidade do não reembolso do imposto sobre veículos com os Tratados constitutivos da União deve ser apreciada à luz do artigo 110.º TFUE e não à luz das disposições sobre a livre circulação de mercadorias constantes do Título II da Parte III do TFUE.

- 30 Relativamente ao artigo 110.º do TFUE, o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia) afirma também que, embora o limite de antiguidade para a restituição à exportação do imposto sobre veículos prevista na Lei finlandesa do imposto sobre veículos se aplique formalmente a todos os veículos com mais de dez anos, independentemente de terem sido matriculados pela primeira vez na Finlândia ou de terem sido importados em segunda mão, pode argumentar-se que os efeitos reais da restrição dizem respeito a outros veículos que não os matriculados pela primeira vez na Finlândia. Isto porque, no caso de um veículo matriculado pela primeira vez na Finlândia e aí utilizado durante dez anos, que é vendido noutro Estado-Membro, houve indubitavelmente utilização do mesmo a título permanente na Finlândia e, portanto, trata-se de uma situação em que o imposto sobre veículos pode ser cobrado na totalidade em qualquer caso. Nesta perspetiva, pode portanto entender-se que o não reembolso do imposto sobre veículos tem pelo menos um efeito discriminatório indireto relativamente aos automóveis usados importados de outros Estados-Membros.
- 31 Segundo o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia), as considerações anteriores são suscetíveis de apoiar a interpretação de que as regras dos Estados-Membros em matéria de impostos de registo, como o imposto sobre veículos podem, em determinadas circunstâncias, ser incompatíveis com as disposições relativas à livre circulação de mercadorias constantes do Título II da Parte III do TFUE ou com o artigo 110.º TFUE, quando o imposto sobre veículos devido relativamente ao valor do veículo não seja reembolsado ao proprietário do veículo quando este é exportado para uso a título permanente noutro Estado-Membro.
- 32 Por outro lado, também se pode presumir, com base na jurisprudência do Tribunal de Justiça, que o não reembolso do imposto sobre veículos em circunstâncias como as do caso em apreço não é incompatível com as disposições do Título II da Parte III do TFUE ou com o artigo 110.º TFUE pelo facto de o não reembolso do imposto poder conduzir a uma situação de dupla tributação.
- 33 No seu acórdão Nygård, o Tribunal de Justiça declarou que «o direito comunitário não contém qualquer regra destinada a proibir os efeitos de dupla tributação que

se produzem no caso de imposições, como as que estão em causa no processo principal, que são reguladas por legislações nacionais autónomas e que, se a eliminação de tais efeitos é desejável no interesse da livre circulação de mercadorias, ela só pode resultar, no entanto, da harmonização dos sistemas nacionais.»

- 34 Esta conclusão pode ser entendida no sentido de que, no estado atual do direito da União, os efeitos negativos dos impostos cobrados sobre os veículos, como o imposto ora em apreço, na livre circulação de mercadorias só podem ser eliminados através da adoção de medidas de harmonização das legislações dos Estados-Membros, como previsto no artigo 113.º TFUE. Foi precisamente com esta finalidade que a Comissão apresentou a proposta acima referida de diretiva do Conselho relativa à tributação dos veículos automóveis ligeiros de passageiros, a qual, no entanto, não foi adotada pelo Conselho.
- 35 Contudo, tendo em conta, nomeadamente, a jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre veículos objeto de locação financeira, alugados, emprestados e de serviço e o acórdão Viamar acima mencionado, no qual o não reembolso de um imposto de registo como o imposto sobre veículos foi considerado um encargo de efeito equivalente a direitos aduaneiros na aceção do artigo 30.º TFUE, o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia) é de opinião que não está excluído que a disposição citada ou outras disposições relativas à livre circulação de mercadorias ou o artigo 110.º do TFUE também se apliquem a situações como a presente.
- 36 Neste contexto, o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia) é de opinião que se deve igualmente considerar que, no caso de veículos privados, é de presumir que tais veículos não se destinam principalmente a uma utilização permanente no território de um determinado Estado-Membro, na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça, e não são aí efetivamente utilizados a título permanente.
- 37 Por um lado, pode argumentar-se que um veículo privado importado de outro Estado-Membro, em princípio, se destina sempre a uma utilização permanente, principalmente no Estado importador. Neste caso, pode entender-se que a propriedade do veículo dá pelo menos origem à presunção de que o veículo se destina a ser utilizado principalmente no Estado-Membro em questão a título permanente. Um veículo privado importado de outro Estado-Membro já não tem ligação com outro Estado-Membro, como é o caso, por exemplo, de um veículo alugado ou cedido de outro Estado-Membro.
- 38 Por outro lado, pode considerar-se que uma presunção relativa ao propósito de utilização e à utilização permanente de um veículo privado, como acima descrita, implica uma diferença de tratamento entre as modalidades da posse e da utilização de um veículo, em função apenas da forma jurídica da posse e da utilização de um veículo. Com efeito, é concebível que, como no caso dos veículos objeto de locação financeira, alugados, cedidos e de serviço, um veículo privado possa

destinar-se a uma utilização que não seja permanente no território de outro Estado-Membro, ou que a utilização de um veículo privado no território de um Estado-Membro não seja, de facto, permanente. Além disso, um veículo privado pode ser importado com um propósito de utilização muito curta ou ser efetivamente utilizado no território do país em questão apenas por um período muito curto. Nesse caso, a cobrança do imposto sobre veículos sem ter em conta o período de utilização do veículo no Estado-Membro em causa pode ser desproporcionada.

- 39 Uma vez que não é claro, com base na jurisprudência do Tribunal de Justiça até à data, se as disposições do Tratado que institui a Comunidade Europeia em matéria de livre circulação de mercadorias ou o artigo 110.º TFUE podem, face ao exposto, limitar a possibilidade de um Estado-Membro cobrar imposto sobre veículos, como o imposto controvertido, cabe submeter a primeira questão prejudicial.

Segunda questão prejudicial

- 40 Contrariamente, por exemplo, ao aluguer e à locação financeira de veículos, relativamente aos veículos privados muitas vezes não é possível apresentar provas objetivamente comprováveis do e propósito relativo à duração de utilização ou da efetiva duração de utilização. Por conseguinte, o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia) conclui que a duração da utilização do veículo privado e o seu caráter real devem ser apreciados *a posteriori* com base no período efetivo de utilização do veículo e outras considerações relevantes.

Terceira questão prejudicial

- 41 Se se considerar que as disposições relativas à livre circulação de mercadorias do Título II da Parte III do TFUE se opõem, em princípio, à legislação de um Estado-Membro que prevê que o imposto sobre veículos, que é parte integrante do valor de um veículo, não é reembolsado ao proprietário do veículo quando este exporte para utilização permanente noutra Estado-Membro um veículo que não se destinava a utilização permanente e principal no território do primeiro Estado-Membro e que, de facto, não era utilizado principalmente nesse Estado-Membro, coloca-se a questão de saber se a limitação em causa pode ser justificada pelo facto de a sua finalidade se limitar à exportação de veículos antigos.
- 42 Na exposição de motivos da Lei do imposto sobre veículos, a restrição da restituição à exportação do imposto sobre veículos a automóveis com menos de dez anos foi justificada com o objetivo de «limitar a exportação de veículos antigos ou sucata que é frequentemente prejudicial do ponto de vista da proteção ambiental».
- 43 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, medidas nacionais suscetíveis de entravar o comércio intracomunitário podem ser justificadas por

exigências imperativas relacionadas com a proteção do ambiente. Contudo, é uma condição prévia que as medidas em questão sejam adequadas para assegurar a realização do objetivo prosseguido e que essas medidas respeitem o princípio da proporcionalidade.

- 44 No presente processo, deve portanto apreciar-se, em primeiro lugar, se a limitação da restituição à exportação do imposto sobre veículos aos veículos cuja colocação em circulação ocorreu há menos de dez anos é uma medida razoável para alcançar o objetivo de proteção ambiental acima mencionado e, em segundo lugar, se a medida em questão respeita o princípio da proporcionalidade. O princípio da proporcionalidade exige, para justificar a medida, que o objetivo não possa ser alcançado sem a limitação em questão.
- 45 O Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia) salienta que a limitação da restituição à exportação a veículos registados há menos de dez anos não significa que o não reembolso, na prática, afete exclusivamente os veículos que são prejudiciais do ponto de vista ambiental, o que também é afirmado na exposição de motivos acima mencionada da Lei do imposto sobre veículos.
- 46 Em segundo lugar, a exposição de motivos da Lei do imposto sobre veículos não explica por que razão não seria possível alcançar o objetivo relativo à exportação de veículos mais antigos ou sucata através de outra medida menos restritiva da livre circulação de mercadorias, por exemplo, recusando o reembolso no caso de veículos que se verificou serem efetivamente prejudiciais para o ambiente.
- 47 O Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia) afirma também que o imposto sobre veículos é cobrado relativamente aos veículos importados para a Finlândia, independentemente da data em que foram matriculados pela primeira vez noutro Estado-Membro. A limitação às restituições à exportação relacionada com a duração de utilização do veículo tem, portanto, como consequência que a tributação diferente dos veículos importados resulta apenas da antiguidade do veículo quando este está em circulação na Finlândia.