

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M^{ME} ELEANOR SHARPSTON

présentées le 21 septembre 2006¹

1. Par la présente demande de décision préjudicielle, le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Pologne) demande, pour l'essentiel, si est compatible avec les articles 25 CE, 28 CE et 90 CE, ainsi qu'avec l'article 3, paragraphe 3, de la directive 92/12/CEE du Conseil² le fait, pour un État membre, d'imposer sur les voitures de tourisme un droit d'accises:

desquels il a déjà été perçu antérieurement à leur première immatriculation et dont il affecte ainsi le prix de revente,

— qui s'applique lors de l'acquisition de tout véhicule, indépendamment du lieu de son origine avant sa première immatriculation dans l'État membre,

— en vertu duquel les personnes procédant à l'acquisition de véhicules dans un autre État membre sont obligées de déposer une déclaration simplifiée au bureau des douanes dans un délai de cinq jours à compter de l'acquisition.

— qui s'applique, à un taux déterminé en fonction de l'âge et de la cylindrée du véhicule, aux véhicules d'occasion importés d'autres États membres, mais non à ceux qui sont déjà immatriculés dans l'État membre en question, au titre

Dans l'hypothèse où existerait une incompatibilité avec ces dispositions, la juridiction de renvoi demande à la Cour de décider s'il devrait y avoir une limitation quelconque à l'effet dans le temps de son arrêt.

1 — Langue originale: l'anglais.

2 — Directive du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (JO L 76, p. 1).

Le droit communautaire applicable*Les dispositions du traité CE et la législation*

2. L'article 23 CE³ dispose que:

«1. La Communauté est fondée sur 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.

2. Les dispositions de l'article 25 [...] s'appliquent aux produits qui sont originaires des États membres, ainsi qu'aux produits en provenance de pays tiers qui se trouvent en libre pratique dans les États membres.»

3 — Les interdictions formulées aujourd'hui aux articles 23 CE, 25 CE, 28 CE et 90 CE l'étaient auparavant aux articles 9, 12, 30, et 95 respectivement du traité, auxquels il est fait référence dans la jurisprudence plus ancienne. Par souci de cohérence, j'utiliserai néanmoins la nouvelle numérotation dans ce qui va suivre.

3. L'article 25 CE dispose que:

«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.»

4. L'article 28 CE dispose que:

«Les restrictions quantitatives à l'importation, ainsi que toutes mesures d'effet équivalent, sont interdites entre les États membres.»

5. L'article 90 CE dispose que:

«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.»

6. L'article 3, paragraphe 1, de la directive 92/12 prévoit que la directive s'applique au niveau communautaire aux huiles minérales, à l'alcool et aux boissons alcooliques, ainsi qu'aux tabacs manufacturés. Pour ce qui concerne d'autres produits, l'article 3, paragraphe 3, dispose que:

«Les États membres conservent la faculté d'introduire ou de maintenir des impositions frappant des produits autres que ceux mentionnés au paragraphe 1, à condition toutefois que ces impositions ne donnent pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

[...]

La jurisprudence

7. Les dispositions du traité que nous venons de citer ont été examinées par la Cour dans un certain nombre d'affaires concernant spécifiquement des impôts nationaux perçus sur des véhicules à moteur importés d'autres États membres.

8. Tout d'abord, la Cour a jugé que la prohibition des restrictions quantitatives énoncée à l'article 28 CE ne s'étend pas aux obstacles au commerce couverts par d'autres dispositions spécifiques du traité, tels que les obstacles ayant un effet équivalent aux droits de douane ou les obstacles de nature fiscale, qui sont couverts par les articles 25 CE et 90 CE respectivement⁴. Les dispositions de ces deux articles ne peuvent pas non plus s'appliquer conjointement: un prélèvement ne saurait appartenir aux deux catégories en même temps⁵.

9. À cet égard, une taxe sur l'enregistrement de véhicules à moteur, prélevée non pas en raison du franchissement de la frontière d'un État membre, mais lors de la première immatriculation du véhicule sur le territoire de cet État, doit être considérée comme relevant d'un régime général de redevances intérieures sur les marchandises et doit donc être examinée à l'aune de l'article 90 CE⁶.

10. En ce qui concerne l'appréciation sous l'angle de l'article 90 CE de la taxation des véhicules d'occasion, j'ai résumé les arrêts les

4 — Voir arrêts du 11 mars 1992, *Compagnie commerciale de l'Ouest* e.a. (C-78/90 à C-83/90, Rec. p. I-1847, point 20), et du 17 juin 2003, *De Danske Bilimportører* (C-383/01, Rec. p. I-6065, point 32).

5 — Voir, par exemple, arrêt du 29 avril 2004, *Weigel* (C-387/01, Rec. p. I-4981, point 63 et jurisprudence citée).

6 — Voir arrêts *De Danske Bilimportører*, précité à la note 4, point 34, et *Weigel*, précité à la note 5, point 65.

plus importants de la Cour⁷ aux points 4 à 22 de mes conclusions dans l'affaire Nadasdi et Németh⁸, auxquelles je renvoie.

11. On peut dire, pour résumer cette jurisprudence, que, pour être compatible avec l'article 90, premier alinéa, CE, une taxe nationale prélevée une seule fois sur chaque véhicule, lors de la première immatriculation de celui-ci dans un État membre, doit, dans la mesure où elle frappe des véhicules d'occasion, être calculée de manière à éviter toute discrimination à l'encontre des véhicules d'occasion provenant d'autres États membres. Une telle taxe ne doit donc pas grever les véhicules d'occasion importés dans une mesure qui dépasse celle de la charge que représente la taxe résiduelle comprise dans le coût d'un véhicule équivalent qui a fait l'objet d'une première immatriculation dans le même État membre.

12. Dans ces décisions, la Cour a également précisé, entre autres choses, qu'un examen de la compatibilité d'une taxe avec l'article 90 CE suppose que l'on tienne compte des modalités de perception de ladite taxe; que la poursuite d'un objectif de protection de l'environnement ne dispense pas un État membre de l'obligation d'éviter toute dis-

crimination; que la dépréciation ne doit pas nécessairement être calculée dans chaque cas particulier, mais qu'elle peut être estimée sur la base de barèmes ou de tableaux fondés sur des critères pertinents afin de fournir une estimation valable de la valeur dépréciée, et qu'un propriétaire doit pouvoir contester l'application de ces barèmes ou tableaux au cas où ceux-ci ne refléteraient pas les véritables caractéristiques du véhicule en question.

13. Il est bien évident que l'imposition des véhicules neufs ne relève de l'article 90, premier alinéa, CE que s'il en existe une production nationale. (Et, dans le cas présent, on notera qu'il existe une telle production en Pologne.) Si cette imposition ne comporte pas une discrimination patente contre les véhicules importés d'autres États membres, ce qui serait clairement contraire à cette disposition, la question peut néanmoins se poser de savoir si elle structurée de manière à avoir un effet indirectement discriminatoire ou protecteur.

14. À ce propos, la Cour a estimé qu'un système de taxation ne pouvait pas être considéré comme discriminatoire pour l'unique raison que seuls des produits importés, notamment d'autres États membres, se situaient dans la catégorie la plus fortement taxée, dès lors que la différence de taux n'avait pas pour effet de favoriser la vente de véhicules de fabrication nationale

7 — Voir arrêts du 11 décembre 1990, *Commission/Danemark* (C-47/88, Rec. p. I-4509); du 9 mars 1995, *Nunes Tadeu* (C-345/93, Rec. p. I-479); du 23 octobre 1997, *Commission/Grèce* (C-375/95, Rec. p. I-5981); du 22 février 2001, *Gomes Valente* (C-393/98, Rec. p. I-1327); du 19 septembre 2002, *Tulliasiamis et Siilin* (C-101/00, Rec. p. I-7487), et *Weigel*, précité à la note 5.

8 — Conclusions présentées le 13 juillet 2006 (C-290/05 et C-333/05, affaire pendante devant la Cour).

par rapport à celle des véhicules importés d'autres États membres⁹.

Le droit national applicable

15. L'article 90, second alinéa, CE interdit les impositions intérieures de nature à créer un «protectionnisme fiscal indirect dans le cas de produits qui, sans être similaires, au sens du premier alinéa [de l'article 90 CE], à des produits nationaux, se trouvent néanmoins, avec certains d'entre eux, dans un rapport de concurrence même partielle, indirecte ou potentielle»¹⁰. Des véhicules sont «similaires» si leurs caractéristiques et les besoins auxquels ils répondent les placent dans un rapport de cette nature. Le degré de concurrence entre deux modèles dépend de la mesure dans laquelle ils répondent aux mêmes exigences en matière de prix, de dimensions, de confort, de performances, de consommation, de longévité, de fiabilité et ainsi de suite¹¹. Il ne me semble exister aucune affaire dans laquelle il aurait été jugé, voire allégué, que la taxation des véhicules à moteur importés créait un protectionnisme indirect favorisant des produits autres que des véhicules à moteur.

16. Selon la décision de renvoi, l'article 80 de la loi polonaise relative aux droits d'accises¹² soumet à accises les voitures de tourisme non immatriculées en Pologne en application des dispositions du code de la route. Sont redevables de ce droit d'accises les personnes procédant à la vente d'un véhicule de ce type avant sa première immatriculation en Pologne, ainsi que les importateurs et les personnes procédant à l'«acquisition intracommunautaire» de ces véhicules. L'expression «acquisition intracommunautaire» fait référence à l'achat d'un véhicule dans un autre État membre et son introduction en Pologne, et cette acquisition est réputée avoir lieu, selon l'article 2 de la loi tel que le rapportent le gouvernement polonais et la Commission dans leurs observations, à la date d'introduction effective du véhicule en Pologne et non à la date de l'achat. Il est en outre apparu à l'audience qu'un fabricant polonais de voitures de tourisme serait tenu de payer le droit d'accises s'il devait immatriculer une voiture à son propre nom avant de la vendre, auquel cas aucun autre droit d'accises ne serait dû en pratique par la suite.

17. En vertu de l'article 81 de la même loi, les personnes effectuant une acquisition intracommunautaire doivent déposer une déclaration simplifiée auprès du bureau des douanes compétent dans le délai de cinq jours à compter du jour de l'acquisition, et

9 — Voir, par exemple, arrêt du 30 novembre 1995, Casarin (C-113/94, Rec. p. I-4203, points 17 et suiv. ainsi que jurisprudence citée).

10 — Voir arrêt du 11 août 1995, Roders e.a. (C-367/93 à C-377/93, Rec. p. I-2229, point 38).

11 — Voir arrêt du 15 juin 1999, Tarantik (C-421/97, Rec. p. I-3633, point 28).

12 — Ustawa o Podatku Akcyzowym du 23 janvier 2004 (Dz. U n° 29, position 257).

doivent acquitter le droit d'accises au plus tard à la date de l'immatriculation de la voiture en Pologne.

calendaires comptées en partant de l'année de fabrication jusqu'à l'année de l'événement imposable incluse. Le pourcentage total ne peut cependant jamais dépasser les 65 % spécifiés à l'article 75 de la loi relative au droit d'accises.

18. En vertu de l'article 75 de la loi relative au droit d'accises, le montant du droit est, sauf disposition contraire, égal à 65 % de la base imposable, qui est pour l'essentiel, selon l'article 10, le prix dû ou acquitté. Ce taux peut cependant être modifié par arrêté ministériel.

21. Sur cette base, je comprends que le montant de droit d'accises applicable à toutes les voitures de tourisme, qu'elles aient été importées ou fabriquées en Pologne, est de 13,6 % ou de 3,1 % du prix neuf ou du prix de revente, selon la cylindrée, pendant l'année de la fabrication ou l'année qui suit.

19. Un arrêté en ce sens a été pris en 2004¹³. Selon l'article 7 de cet arrêté, lu en combinaison avec ses annexes 1 et 2, le taux du droit d'accises applicable aux voitures de tourisme est de 13,6 % de la base imposable pour un moteur d'une cylindrée supérieure à 2 000 cm³, ou de 3,1 % de la base imposable dans les autres cas.

22. Après cela, le taux augmentera de 12 % chaque année. Ainsi, la cinquième année, il sera de 36 % — c'est-à-dire $12 \times (5 - 2 = 3) + 3,1 \%$, ou 13,6 %, selon la cylindrée, soit un total de 39,1 % ou de 49,6 % du prix de revente à cette date. La sixième année, selon un calcul identique, il s'élèvera à 51,1 % ou à 61,6 % du prix applicable, et le maximum de 65 % sera atteint lors de la septième ou de la huitième année, selon le cas.

20. Lors de la vente, de l'importation ou de l'acquisition intracommunautaire d'une voiture de tourisme plus de deux années calendaires après la date de sa fabrication (l'année de fabrication étant comptée comme la première année calendaire), ce taux est augmenté d'une valeur exprimée sous la forme $[12 \times (W-2)] \%$, où W correspond à l'âge de la voiture exprimé en années

23. Encore une fois, je comprends que cela s'applique également à toutes les voitures, qu'elles aient été importées ou fabriquées en Pologne. Il semble toutefois raisonnable de supposer qu'en pratique toutes celles qui relèvent de la dernière catégorie (à l'exclusion de celles qui ne sont pas vendues sur le marché domestique, mais exportées, ce qui n'entraînera jamais l'application du droit d'accises polonais) auront été immatriculées

13 — Arrêté du ministre des Finances relatif à la réduction du taux du droit d'accises du 22 avril 2004 (Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie Obniżenia Stawek Podatku Akcyzowego) (Dz. U n° 87, position 825, ci-après l'«arrêté de 2004»).

avant la fin de l'année suivant leur fabrication — ou bien parce que, comme c'est le plus probable, elles auront été vendues avant ou parce que, exceptionnellement, le fabricant les aura immatriculées à son nom propre afin d'éviter l'augmentation du droit d'accises.

La procédure au principal et la décision de renvoi

24. En juin 2004, M. Maciej Brzeziński, le demandeur au principal, a déclaré l'acquisition intracommunautaire d'une Volkswagen Golf II fabriquée en 1989 et, afin de faire immatriculer le véhicule en Pologne, a acquitté le droit d'accises applicable, d'un montant de 855 PLN¹⁴.

25. Il a cependant demandé alors le remboursement de ce droit d'accises, considérant que l'obligation d'acquitter ce droit était contraire aux articles 23 CE, 25 CE et 90 CE. Les autorités douanières ont refusé le remboursement au motif que «la politique fiscale est le symbole de la souveraineté nationale et relève de la politique économique du pays». M. Brzeziński a contesté ce refus, mais son recours a été rejeté, essen-

tiellement au motif que les dispositions polonaises en question étaient contraignantes et conformes aux dispositions de droit communautaire fondamentales applicables, à savoir celles de l'article 3, paragraphe 3, de la directive 92/12.

26. M. Brzeziński a donc saisi l'autorité judiciaire afin de faire annuler la décision des autorités douanières et ordonner le remboursement du droit d'accises acquitté.

27. La juridiction nationale a un doute en ce qui concerne l'application correcte de différentes dispositions de droit communautaire aux faits de l'espèce et a donc demandé à la Cour de bien vouloir se prononcer à titre préjudiciel sur les questions suivantes:

«1) L'article 25 du traité CE interdisant les droits de douane à l'importation et à l'exportation ou les taxes d'effet équivalent entre les États membres interdit-il à un État membre d'appliquer l'article 80 de la [loi polonaise relative au droit d'accises] dans une situation où le droit d'accises perçu l'est sur l'acquisition de tout véhicule indépendamment du lieu de son origine avant la première immatriculation sur le territoire national?

14 — Environ 200 euros au taux de change applicable. Étant donné que la voiture avait 15 ans d'âge, le taux d'accises le plus élevé (65 %) a dû s'appliquer, on peut donc calculer que le prix (déclaré) de la voiture s'élevait à 1 315 PLN, soit environ 300 euros.

- 2) L'article 90, premier alinéa, du traité CE, aux termes duquel 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, autorise-t-il un État membre à instaurer un droit d'accises sur des véhicules d'occasion importés à partir d'autres États membres en exonérant de ces droits d'accises la vente de véhicules d'occasion déjà immatriculés en Pologne, dans une situation où le droit d'accises a été imposé sur tous les véhicules non immatriculés sur le territoire national, conformément à l'article 80, paragraphe 1, de la loi polonaise relative aux droits d'accises?
- 3) L'article 90, second alinéa, du traité CE, aux termes duquel aucun État membre ne frappe les produits des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions, autorise-t-il un État membre à instaurer des droits d'accises dont le taux varie en fonction de l'âge du véhicule et de la cylindrée, tels qu'indiqués dans un règlement d'application polonais (l'arrêté ministériel de 2004) sur des véhicules d'occasion importés d'autres États membres, lorsque c'est selon la même formule que sont calculés les droits sur la vente de véhicules d'occasion dans le pays effectuée avant leur première immatriculation sur le territoire national et que ces droits affectent ensuite le prix de ce véhicule lors de sa vente ultérieure?
- 4) L'article 28 du traité CE, en vertu duquel des restrictions quantitatives à l'importation, ainsi que toute mesure d'effet équivalent sont interdites entre les États membres, lu en combinaison avec l'article 3, paragraphe 3, de la [directive 92/12] interdit-il à un État membre d'adopter en vertu de l'article 81 de la loi polonaise relative aux droits d'accises, selon lequel les personnes procédant à l'acquisition de voitures particulières dans la Communauté non immatriculées sur le territoire national selon les dispositions du code de la route sont obligées lors de l'importation sur le territoire national de déposer une déclaration simplifiée au bureau des douanes compétent dans un délai de cinq jours à compter du jour de l'acquisition dans la Communauté?»
28. La juridiction de renvoi demande en outre à la Cour de préciser les effets dans le temps de l'arrêt à intervenir dans la mesure où il affecterait le budget de l'État.
29. Des observations écrites ont été déposées par le gouvernement polonais et la Commission, tous deux étant, ainsi que M. Brzeziński, représentés à l'audience.

Appréciation*Première question**Remarque préliminaire*

30. Mis à part l'article 3, paragraphe 3, de la directive 92/12, les questions posées par la juridiction nationale concernent trois dispositions du traité: les articles 25 CE, 28 CE et 90 CE.

31. Cependant, ainsi que je l'ai relevé plus haut¹⁵, la jurisprudence de la Cour indique clairement qu'une mesure nationale restreignant prétendument le commerce intracommunautaire ne peut être examinée simultanément à la lumière de plus d'une de ces dispositions. L'article 28 CE s'applique s'il s'agit d'une mesure non fiscale, l'article 25 CE s'il s'agit d'un droit de douane ou d'une autre mesure fiscale relative au passage d'une frontière intracommunautaire, et l'article 90 CE s'il s'agit d'une mesure fiscale interne.

32. Il convient donc de garder à l'esprit le champ d'application mutuellement exclusif de chacune de ces dispositions du traité lors de l'examen des questions dont la Cour est saisie.

33. La première question posée par la juridiction nationale porte essentiellement sur le point de savoir si un droit d'accises portant sur l'acquisition de tout véhicule, indépendamment de son lieu d'origine, avant sa première immatriculation dans l'État membre en question, constitue un droit de douane à l'importation ou une taxe d'effet équivalent au sens de l'article 25 CE, qui interdit de tels prélèvements dans les échanges entre les États membres.

34. L'appellation des droits en question n'est pas celle de «droits de douane», mais de «droits d'accises».

35. Il ressort clairement de la jurisprudence de la Cour¹⁶ que toute charge pécuniaire, quels que soient son appellation et son mode d'application, qui s'applique unilatéralement à des marchandises en raison du fait qu'elles franchissent une frontière, et qui n'est pas un droit de douane au sens strict, constitue une taxe ayant un effet équivalent au sens de l'article 25 CE. Toutefois, une charge qui relève d'un système général de redevances intérieures s'appliquant systématiquement à des catégories de produits selon des critères objectifs appliqués indépendamment de l'origine des produits tombe dans le champ d'application de l'article 90 CE.

15 — Voir point 8 ci-dessus.

16 — Voir, par exemple, arrêt Weigel, précité à la note 5, point 64 et jurisprudence citée.

36. Le droit d'accises décrit dans la décision de renvoi ne s'applique pas à des marchandises en raison du fait qu'elles franchissent une frontière, étant donné qu'il s'applique aussi aux mêmes marchandises qui sont produites dans le pays. C'est donc une taxe intérieure qui s'applique systématiquement à des catégories de produits selon des critères objectifs indépendamment de l'origine des produits.

37. Par conséquent, un tel droit ne tombe pas dans le champ d'application de l'article 25 CE. Quant à savoir si, en tant que taxe intérieure, il est compatible avec l'article 90 CE, c'est l'objet de la deuxième et de la troisième question.

Deuxième question

38. La deuxième question porte essentiellement sur le point de savoir si un droit d'accises qui s'applique à l'acquisition de voitures d'occasion provenant d'autres États membres, mais non à l'acquisition de voitures d'occasion déjà immatriculées dans l'État membre en question (et auxquelles il a déjà été appliqué préalablement à leur immatriculation initiale) constitue une imposition intérieure sur les produits d'autres États membres excédant celle qui s'applique directement ou indirectement sur des produits domestiques similaires, au sens de l'article 90, premier alinéa, CE.

39. La question doit être examinée à la lumière des modalités d'imposition de la taxe en question¹⁷. J'ai exposé ces modalités aux points 16 à 21 ci-dessus.

40. Elle doit aussi être examinée à la lumière de la jurisprudence de la Cour — à laquelle j'ai fait référence aux points 10 à 14 ci-dessus — en ce qui concerne l'appréciation, à la lumière de l'article 90, premier alinéa, CE, des impositions nationales perçues une seule fois, sur les véhicules neufs comme sur les véhicules d'occasion, qu'ils aient été produits dans l'État membre ou importés d'autres États membres. Selon cette jurisprudence, une telle taxe doit être calculée de manière à éviter toute discrimination à l'égard de tels véhicules provenant d'autres États membres. Elle ne doit donc pas grever les véhicules d'occasion importés dans une mesure qui dépasse la charge que représente la taxe résiduelle comprise dans le coût d'un véhicule équivalent qui a déjà fait l'objet d'une première immatriculation dans le même État membre.

41. À cet égard, il faut garder à l'esprit que la valeur marchande des véhicules à moteur décroît à mesure que le temps passe. La jurisprudence de la Cour s'est toujours fondée sur le fait que, lorsqu'une taxe sur un véhicule neuf représente une certaine proportion de son prix, alors la taxe résiduelle comprise dans son prix de revente

¹⁷ — Voir arrêts précités à la note 7 Commission/Danemark, point 18, ainsi que Commission/Grèce, point 19.

après dépréciation représentera la même proportion de ce prix. Une telle taxe s'incorpore dans la valeur marchande du véhicule. Elle demeure ensuite une proportion constante de cette valeur après dépréciation.

42. Ainsi, si le prix de vente d'un véhicule neuf est constitué, par exemple, à 50 % par la rémunération du vendeur (coût plus bénéfice) et à 50 % de taxes, alors après un certain laps de temps sa valeur dépréciée — par exemple, 60 % du prix neuf — sera constituée similairement à parts égales de la rémunération résiduelle du vendeur et des taxes résiduelles. Ce principe s'appliquera quelles que soient les proportions relatives du prix revenant au vendeur et des taxes. Les difficultés dans le calcul tiennent non pas à la détermination de ces proportions (dont le rapport entre elles reste constant), mais plutôt à la détermination du taux de dépréciation du véhicule en question à l'expiration de la période concernée. Ce taux va dépendre de facteurs qui peuvent varier selon, notamment, les marques, les modèles et les différents types de véhicules.

43. La Cour a précisé que la dépréciation peut être prise en compte non seulement au moyen d'une évaluation ou d'une expertise de chaque véhicule, mais aussi, par exemple, au moyen de barèmes forfaitaires basés sur des critères comme l'âge, le kilométrage, l'état général, le mode de propulsion, la marque ou le modèle. Ces barèmes forfaitai-

res pourraient se référer à un argus ou à une liste indiquant les prix moyens des véhicules d'occasion sur le marché national¹⁸.

44. Il me semble que ces affirmations ne constituent pas un résumé définitif et exhaustif. D'autres méthodes pourraient aussi donner un résultat approprié. À cet égard, il est clair que le calcul des droits d'accises polonais sur les voitures de tourisme prend effectivement en compte la dépréciation, vu qu'il est basé sur le prix effectif déclaré de la transaction.

45. Cependant, conformément aux modalités de ce calcul¹⁹, le montant des droits à payer est de 3,1 % ou de 13,6 % du prix du véhicule, en fonction de sa cylindrée, pendant l'année de sa fabrication et l'année qui suit, et augmente dans chaque cas de 12 % chaque année suivante jusqu'à un maximum de 65 %, qui sera atteint au cours de la septième année pour les voitures ayant une cylindrée de plus de 2 000 cm³, et au cours de la huitième année pour les autres voitures. Ce pourcentage s'applique toujours au prix de vente à la date en question.

46. Par conséquent, les voitures vendues neuves (c'est-à-dire à leur premier acquéreur) dans l'année de leur fabrication ou dans l'année qui suit sont traitées de la même manière, qu'elles aient été fabriquées en Pologne ou dans un autre État membre.

18 — Voir arrêt Gomes Valente, précité à la note 7, points 24 et 25.

19 — Voir points 18 et suiv., ci-dessus.

47. En outre, le taux du droit d'accises (3,1 % ou 13,6 % du prix de vente) pour un véhicule d'occasion importé en Pologne pendant l'année de sa fabrication ou l'année qui suit est égal à la proportion du droit résiduel (3,1 % ou 13,6 % de la rémunération du vendeur) dans la valeur d'un véhicule comparable auquel le droit d'accises a été appliqué en Pologne lorsqu'il était neuf et qui a ensuite été revendu d'occasion en Pologne.

48. Ces deux situations semblent entièrement conformes à l'article 90, premier alinéa, CE, dans la mesure où l'imposition des voitures neuves ou d'occasion en provenance d'autres États membres n'excède pas celle qui est appliquée aux voitures neuves ou d'occasion originaires de Pologne.

49. Pour les voitures vendues d'occasion après la fin de l'année qui suit leur fabrication, la proportion du droit résiduel dans la valeur d'une voiture frappée du droit d'accises en Pologne lorsqu'elle était neuve demeure constant à 3,1 % ou à 13,6 % (en fonction de sa cylindrée) de la valeur dépréciée de la rémunération du vendeur. Par contraste, le taux appliqué à des véhicules d'occasion en provenance d'autres États membres augmente chaque année jusqu'à 65 %.

50. Par conséquent, dans la mesure où ce taux excède la proportion du droit d'accises résiduel compris dans la valeur d'un véhicule d'occasion auquel ce droit a été appliqué en

Pologne lorsqu'il était neuf, l'imposition interne sur les véhicules d'occasion en provenance d'autres États membres excède celle qui est appliquée aux produits nationaux similaires. Il est donc contraire à l'article 90, premier alinéa, CE²⁰.

51. Le gouvernement polonais a avancé trois considérations qui, selon lui, justifient la méthode de calcul employée. J'examinerai ces arguments brièvement, même si en tout état de cause rien dans le traité ou la jurisprudence de la Cour ne permet de justifier une imposition discriminatoire contraire à l'article 90 CE²¹.

52. Premièrement, il insiste sur des préoccupations d'ordre environnemental, qui font partie des objectifs fondamentaux de la Communauté européenne, énoncés à l'article 2 CE. Les voitures plus anciennes sont en général susceptibles d'être plus polluantes, et il serait par conséquent légitime d'en décourager l'achat par une fiscalité différentielle.

20 — On peut ajouter que l'inégalité sera encore aggravée si la valeur de la voiture importée et donc le prix auquel elle est achetée comprennent une part de taxes résiduelles de nature similaire, appliquées dans un autre État membre.

21 — Contrairement, par exemple, à la situation de l'article 28 CE, où une justification est possible en vertu de l'article 30 CE ou en application de la jurisprudence *Cassis de Dijon* (arrêt du 20 février 1979, *Rewe-Zentral*, 120/78, Rec. p. 649).

53. Toutefois, comme je l'ai rappelé dans les conclusions que j'ai présentées dans l'affaire *Nádasdi et Németh*²², le but de l'article 90 CE est d'interdire toute imposition intérieure qui, toutes choses étant égales par ailleurs, frappe plus lourdement les produits originaires d'autres États membres que les produits nationaux similaires. Une taxe ne peut échapper à cette interdiction pour la simple raison qu'elle vise, outre à remplir sa fonction fondamentale de procurer des recettes publiques, à promouvoir des produits ou des habitudes qui ne nuisent pas à l'environnement. Au contraire, si elle poursuit cet objectif, elle doit le faire de façon à ne pas grever moins lourdement les produits nationaux par rapport à ceux qui sont importés d'autres États membres.

54. Deuxièmement, le gouvernement polonais fait référence à un facteur mentionné aussi dans la décision de renvoi: la conviction ou le soupçon que, dans un grand nombre de cas, pour ne pas dire dans tous les cas, le prix d'achat déclaré aux autorités est significativement moindre que le prix effectivement payé. Il souligne que la valeur dépréciée prise comme base de calcul n'est pas déterminée par une formule qui pourrait être critiquée au motif qu'elle ne prend pas en compte la dépréciation réelle du bien. Elle est prise, objectivement, comme la valeur déclarée de la transaction. Cependant, il est justifié d'appliquer un droit à un taux plus élevé pour compenser le fait qu'elle est présumée déclarée à un niveau artificiellement bas.

55. Cette considération ne me semble pas pertinente dans le présent contexte. Pour qu'une telle approche soit cohérente avec la jurisprudence de la Cour relative à l'article 90 CE, il serait nécessaire de supposer que le prix d'achat d'une voiture acquise en provenance d'un autre État membre a été systématiquement déclaré à sa juste valeur pendant l'année de sa fabrication puis l'année suivante, mais qu'il a ensuite systématiquement été sous-déclaré à un taux augmentant chaque année, pour atteindre un maximum au bout d'environ sept années. Je ne pense pas que l'on puisse raisonnablement faire une telle supposition. Il est bien entendu possible que le problème de la sous-déclaration existe, faute de moyens de vérification du prix véritablement payé. Pour traiter ce problème, cependant, il est nécessaire de trouver un moyen objectif d'évaluer la véritable valeur des véhicules, ou au moins une bonne approximation de cette valeur qui pourrait, si nécessaire, être contestée.

56. Troisièmement, le gouvernement polonais a produit des chiffres qui démontrent que l'introduction de droits d'accises sur les achats de voitures d'occasion d'autres États membres en mai 2004 a été accompagnée par une augmentation immédiate et très significative de ces achats. Ainsi, soutient-il, il n'est clairement pas question d'une quelconque discrimination interdite par l'article 90 CE à l'égard de tels achats.

57. Cependant, l'interdiction posée par cet article n'est pas une question d'effet pratique, ni même une question de degré.

22 — Précité à la note 8, point 66.

L'article 90 CE énonce assez clairement qu'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». À la différence de l'article 28 CE, il n'est pas fait mention de l'effet que l'imposition peut produire sur les échanges intracommunautaires. Et il est de jurisprudence constante qu'«un système de taxation ne peut être considéré comme compatible avec cette disposition que s'il est établi qu'il est aménagé de façon à exclure en toute hypothèse que les produits importés soient taxés plus lourdement que les produits nationaux et, dès lors, qu'il ne comporte, en aucun cas, des effets discriminatoires»²³.

58. Par conséquent, aucune des considérations avancées par le gouvernement polonais ne modifie mon analyse selon laquelle le droit d'accises en question est incompatible avec l'article 90, premier alinéa, CE, dans la mesure où le taux auquel il s'applique aux voitures d'occasion d'autres États membres excède la proportion de droit résiduel contenue dans la valeur d'une voiture d'occasion comparable à laquelle le droit a été appliqué en Pologne lorsqu'elle était neuve.

23 — Arrêt Commission/Grèce, précité à la note 7, point 29 et jurisprudence citée. Il est, par exemple, tout à fait possible que, en l'absence du droit d'accises contesté, les achats de voitures d'occasion d'autres États membres auraient augmenté de façon encore plus spectaculaire.

Troisième question

59. La troisième question dont la Cour est saisie est essentiellement de savoir si l'article 90, second alinéa, CE fait obstacle à un droit d'accises qui s'applique à des voitures d'occasion importées d'autres États membres à un taux qui varie selon l'âge et la cylindrée, mais qui ne s'applique pas à la vente de voitures d'occasion dans l'État membre en question (auxquelles il a déjà été appliqué selon une forme similaire, avant leur première immatriculation dans cet État, et dont il affecte par la suite le prix de revente).

60. L'article 90, second alinéa, CE interdit les impositions intérieures de nature à créer un protectionnisme fiscal indirect au bénéfice des produits nationaux qui, sans être similaires, au sens du premier alinéa, aux produits importés, se trouvent néanmoins dans un rapport de concurrence avec eux²⁴.

61. Cependant, l'appréciation que demande la juridiction de renvoi concerne une comparaison entre les voitures d'occasion déjà sur le marché national et les voitures d'occasion acquises dans un autre État membre. Ces deux catégories sont clairement des produits similaires au sens de

24 — Voir point 15 ci-dessus.

l'article 90, premier alinéa, CE, en vertu duquel le droit d'accises en question doit ainsi être apprécié.

62. Étant donné que rien dans la décision de renvoi ni dans les observations adressées à la Cour ne suggère que le droit d'accises confère une protection indirecte à un quelconque produit national différent qui se trouverait dans une relation de concurrence avec les voitures de tourisme, je considère que son examen en vertu de l'article 90, premier alinéa, CE, dans le contexte de la deuxième question posée par la juridiction de renvoi, est suffisant²⁵.

Quatrième question

63. La quatrième question que pose la juridiction nationale est essentiellement de savoir si une exigence selon laquelle une personne acquérant une voiture de tourisme d'un autre État membre doit déposer une déclaration dans les cinq jours de l'«acquisition intracommunautaire» est compatible avec l'article 28 CE et/ou l'article 3, paragraphe 3, de la directive 92/12.

25 — Voir point 15 ci-dessus.

64. À titre préliminaire, on peut noter que cette question semble en partie fondée sur un malentendu de la part de M. Brzeziński en ce qui concerne le point de départ du délai de cinq jours en question.

65. Il ressort de la décision de renvoi qu'il a déclaré devant la juridiction nationale qu'il a été contraint d'écourter son séjour à l'étranger et de revenir en Pologne afin de procéder à la déclaration dans les cinq jours à compter de l'acquisition du véhicule en question en Allemagne, ce qui l'a empêché de mener à bien d'autres affaires qu'il avait prévu d'y effectuer.

66. Cependant, le gouvernement polonais comme la Commission s'accordent dans leurs observations pour dire que la date d'une «acquisition intracommunautaire» au sens de la loi relative au droit d'accises est la date d'introduction effective du véhicule en Pologne. M. Brzeziński n'a pas contesté cette interprétation à l'audience, ni déposé d'autres observations sur ce point.

67. Dans la mesure où la question pourrait reposer sur une méprise de cette nature, il se peut que la juridiction de renvoi n'ait plus besoin que la Cour y réponde. Je pense néanmoins préférable de traiter cette question, qui peut toujours être pertinente pour un autre aspect de la procédure nationale.

68. L'article 28 CE interdit les restrictions quantitatives à l'importation ainsi que toutes mesures d'effet équivalent — à l'exclusion des mesures fiscales — dans le commerce entre les États membres. L'article 3, paragraphe 3, de la directive 92/12 limite la faculté qu'ont les États membres d'appliquer des impositions (sur des produits autres que les huiles minérales, l'alcool et les boissons alcooliques, ou les tabacs manufacturés) à celles qui ne donnent pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

69. Le fondement correct pour apprécier l'exigence de déclaration dépend par conséquent de sa qualification soit comme une mesure non fiscale indépendante du droit d'accises principalement en cause (auquel cas l'article 28 CE s'appliquerait), soit comme une formalité à laquelle donne lieu l'application du droit d'accises (auquel cas l'article 3, paragraphe 3, de la directive 92/12 s'appliquerait).

70. La Commission affirme que l'objectif de la déclaration est de fournir des informations sur le nombre de voitures importées et les montants dus au titre du droit d'accises, affirmation confirmée par le formulaire produit par le gouvernement polonais à l'audience. La Commission conclut — selon moi à juste titre sur cette base — que l'obligation de déclaration est une formalité obligatoire inséparablement liée au paiement effectif du droit d'accises. Dans ce cas, l'article 28 CE ne peut pas s'appliquer.

71. L'article 3, paragraphe 3, de la directive 92/12 pourrait cependant être applicable si l'obligation devait être considérée comme une «formalité liée au passage d'une frontière» à laquelle l'application du droit d'accises donne lieu.

72. La juridiction de renvoi déclare que l'omission d'effectuer la déclaration dans le délai de cinq jours n'a pas de conséquences défavorables pour le contribuable. Seule l'obligation d'acquitter le droit d'accises avant la première immatriculation du véhicule est essentielle.

73. La Commission et le gouvernement polonais soulignent tous les deux que la déclaration n'a pas à être faite au moment précis où le véhicule franchit la frontière polonaise. Toutefois, si la déclaration est effectivement requise, le moment précis ne me paraît pas pertinent pour déterminer si l'obligation a la nature d'une formalité liée au passage d'une frontière. Ce qui est plus important, c'est qu'elle est liée à la date du franchissement de frontière et non, comme M. Brzeziński semble l'avoir cru, à la date de l'achat.

74. La Commission déclare en outre dans ses observations écrites que le droit d'accises auquel la formalité est indissolublement liée s'applique non pas en raison du franchissement de la frontière par le véhicule, mais sur la base du critère objectif de sa première immatriculation en Pologne.

75. Toutefois, à l'audience, l'agent du gouvernement polonais a précisé clairement que le droit d'accises et donc l'obligation de déclaration s'appliquaient à l'égard de toutes les voitures de tourisme introduites dans le pays, même à celles n'étant pas destinées à être immatriculées pour un usage sur route — comme les voitures destinées à être exposées dans un salon automobile, ou destinées à un usage sur voies privées, à être démantelées à des fins de récupération, etc.

76. Il apparaît de plus, des formulaires produits par le gouvernement polonais à la demande de la Cour, qu'une déclaration comparable (mais pas identique toutefois) doit être faite dans le cas de voitures produites en Pologne, en corollaire au paiement du droit d'accises.

77. Il semble donc, d'après les informations qui ont été présentées à la Cour, que le droit d'accises est payable pour toutes les voitures de tourisme, qu'elles aient été produites en Pologne ou importées; qu'une déclaration doit être faite aux autorités compétentes dans les deux cas; et que la date de cette déclaration est liée à la première revente du véhicule en Pologne dans le premier cas, et à l'introduction du véhicule sur le territoire polonais dans le second cas.

78. Dans ces circonstances, il ne me semble pas que l'obligation de déclaration dans le dernier cas puisse être considérée comme une formalité liée au passage d'une frontière

au sens de l'article 3, paragraphe 3, de la directive 92/12. Lorsqu'une imposition en elle-même est légale — et dans le cas présent il n'y a pas de doute en ce qui concerne la légalité des droits d'accises polonais dans leur principe, mais uniquement en ce qui concerne la légalité de leur méthode de calcul à l'égard des véhicules plus anciens —, les États membres ne sauraient se voir interdire d'exiger des contribuables qu'ils leur fournissent les informations sur la base desquelles ils seront imposés. Mon analyse est confortée par la déclaration de la juridiction nationale selon laquelle il apparaît qu'aucune sanction n'est imposée en cas de non-respect du délai de cinq jours.

La possible limitation dans le temps des effets de l'arrêt à intervenir

79. Il découle de l'analyse que j'ai exposée ci-dessus qu'une imposition comme le droit d'accises polonais est appliquée en violation de l'article 90, premier alinéa, CE, dans la mesure où le taux auquel elle est appliquée aux véhicules d'occasion provenant d'autres États membres excède la proportion du droit résiduel compris dans la valeur d'une voiture d'occasion comparable à laquelle le droit a été appliqué en Pologne lorsqu'elle était neuve. Il est de jurisprudence constante que les individus ont droit au remboursement des prélèvements nationaux appliqués en violation du droit communautaire²⁶.

²⁶ — Voir, par exemple, arrêt du 11 juillet 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Rec. p. I-6325, point 30 et jurisprudence citée).

80. Ayant cette possibilité en vue, la juridiction de renvoi a demandé à la Cour de préciser une éventuelle limitation dans le temps des effets de l'arrêt à intervenir. Dans ses observations écrites comme à l'audience, le gouvernement polonais s'est prononcé en faveur d'une telle limitation.

81. Il est de jurisprudence constante que l'interprétation que la Cour donne d'une règle de droit communautaire éclaire et précise, lorsque besoin en est, la signification et la portée de cette règle, telle qu'elle doit être ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de sa mise en vigueur. La règle ainsi interprétée peut et doit être appliquée par le juge, même à des rapports juridiques nés et constitués avant l'arrêt statuant sur la demande d'interprétation²⁷.

82. La Cour a très récemment exposé sa pratique en ce qui concerne la limitation des effets dans le temps de ce type d'arrêts, dans les termes suivants:

«Ce n'est qu'à titre exceptionnel que la Cour peut, par application d'un principe général de sécurité juridique inhérent à l'ordre juridique communautaire, être amenée à

limiter la possibilité pour tout intéressé d'invoquer une disposition qu'elle a interprétée en vue de mettre en cause des relations juridiques établies de bonne foi [...].

En outre, il est de jurisprudence constante que les conséquences financières qui pourraient découler pour un État membre d'un arrêt rendu à titre préjudiciel ne justifient pas, par elles-mêmes, la limitation des effets de cet arrêt dans le temps [...].

La Cour n'a eu recours à cette solution que dans des circonstances bien précises, lorsque, d'une part, il existait un risque de répercussions économiques graves dues en particulier au nombre élevé de rapports juridiques constitués de bonne foi sur la base de la réglementation considérée comme étant valablement en vigueur et que, d'autre part, il apparaissait que les particuliers et les autorités nationales avaient été incités à un comportement non conforme à la réglementation communautaire en raison d'une incertitude objective et importante quant à la portée des dispositions communautaires, incertitude à laquelle avaient éventuellement contribué les comportements mêmes adoptés par d'autres États membres ou par la Commission des Communautés européennes [...]»²⁸.

27 — Voir, par exemple, arrêt du 10 janvier 2006, Skov et Bilka (C-402/03, Rec., p. I-199, point 50).

28 — Voir arrêt du 27 avril 2006, Richards (C-423/04, Rec. p. I-3585, points 40 à 42).

83. Il est par conséquent nécessaire d'examiner tout d'abord si la méthode de calcul du droit d'accises portant sur les voitures d'occasion importées d'autres États membres a été adoptée et appliquée de bonne foi, dans une situation d'incertitude objective et importante²⁹, à laquelle d'autres États membres ou la Commission pourraient avoir contribué, en ce qui concerne les effets de l'article 90 CE, et, deuxièmement, si le remboursement des droits d'accises appliqués en violation de cette disposition pourrait entraîner des conséquences économiques graves pour la Pologne.

84. Sur le premier aspect, le gouvernement polonais déclare que la jurisprudence de la Cour en la matière n'est pas aussi complète et univoque qu'elle exclut la possibilité que ce qui pourrait être considéré par un État membre comme un critère objectif pour appliquer des taux différenciés d'imposition à des produits différents³⁰ soit perçu différemment par la Cour. Il souligne aussi que la Commission a reçu communication complète des détails relatifs aux droits d'accises lors de leur introduction le 1^{er} mai 2004, mais qu'elle n'a fait part au gouvernement polonais de sa position selon laquelle les droits d'accises étaient incompa-

tibles avec le droit communautaire que le 13 juillet 2005, après la décision de la juridiction nationale de procéder à un renvoi préjudiciel dans la présente affaire.

85. J'ai du mal à admettre que la jurisprudence de la Cour soit ambiguë dans ce domaine. La lecture des arrêts que j'ai signalés aux points 4 à 22 des conclusions que j'ai présentées dans l'affaire Nádasi et Németh, précitée, et résumés aux points 11 et 12 ci-dessus montre assez clairement comment la Cour a abordé la relation entre le taux d'une imposition unique frappant des véhicules d'occasion importés et la proportion de l'imposition résiduelle dans la valeur des véhicules d'occasion nationaux. Il existe un nombre suffisant d'arrêts dont on peut tirer des principes cohérents, et la façon dont les droits d'accises polonais sont calculés pour les voitures d'occasion importées d'autres États membres n'est pas conforme à ces principes cohérents.

86. Je ne considère pas non plus que l'on puisse dire que le comportement de la Commission ait contribué d'une quelconque manière à l'incertitude que le gouvernement polonais a pu percevoir. À l'évidence, on ne saurait s'attendre à ce que la Commission réponde instantanément à chaque notification d'une nouvelle mesure, dont les détails peuvent exiger un examen réfléchi. Et cela

29 — Dans les conclusions que j'ai présentées le 22 juin 2006 dans l'affaire Stradasfalti (arrêt du 14 septembre 2006, C-228/05, Rec. p. I-8391, points 87 à 89), j'exprime une hésitation quant à la formulation la plus appropriée de ce critère.

30 — Voir, par exemple, arrêt du 2 avril 1998, Outokumpu (C-213/96, Rec. p. I-1777, point 30).

est d'autant plus vrai dans une situation telle que celle de l'élargissement de la Communauté de 15 à 25 membres, lorsque les 10 nouveaux États membres lui ont sans nul doute communiqué un nombre considérable de mesures d'application dans un court laps de temps. Dans ces circonstances, le fait que la Commission a gardé le silence pendant 14 mois, même si on peut le regretter dans l'idéal, ne saurait être considéré comme ayant contribué à une incertitude quelconque — à l'inverse d'une situation où elle aurait par exemple donné des assurances provisoires quant à la compatibilité de la mesure. En tout état de cause, le simple fait que la Commission n'a pas engagé de procédure d'infraction à une date donnée ne saurait justifier une limitation dans le temps des effets d'un arrêt³¹.

d'apprécier quelle est la proportion de ce total qui pourrait avoir à être remboursée. Il faut notamment garder à l'esprit que les droits appliqués à tous les véhicules (y compris les véhicules importés) jusqu'à la fin de l'année suivant celle de leur fabrication sont parfaitement conformes au droit communautaire. Aucun de ces droits n'aura à être remboursé. De plus, seul le remboursement d'une portion des droits appliqués sur les véhicules importés après cette date peut être réclamée. Et, en pratique, on peut assumer que toutes les personnes habilitées à demander le remboursement ne déposeront pas effectivement une demande en ce sens. De plus, il demeure ouvert aux autorités polonaises d'ajuster leur méthode de calcul des droits d'accises applicables aux véhicules de tourisme de manière à compenser toute perte de recettes sur une certaine période.

87. En ce qui concerne le deuxième aspect, le gouvernement polonais a produit des chiffres qui montrent que le total des droits d'accises appliqués aux voitures de tourisme pendant la période allant du 1^{er} mai 2004 au 30 avril 2006 s'élève à 1,16 % des recettes prévues pour 2006³².

88. Cependant, il n'a pas communiqué de ventilation de ces chiffres qui permettrait

89. Dans ces circonstances, il ne me semble pas qu'aient été apportées à la Cour des preuves suffisantes de répercussions économiques graves, au sens de sa jurisprudence, pour justifier une limitation des effets dans le temps de l'arrêt à intervenir. Rien ne laisse penser, pour reprendre les termes de l'arrêt *EKW et Wein & Co*³³, que des effets non limités dans le temps «bouleverseraient rétroactivement le système de financement de l'État polonais».

31 — Voir aussi point 93 des conclusions que j'ai présentées dans l'affaire *Stradasfalti*, précitée à la note 29.

32 — Selon les chiffres qui ont été donnés et mes calculs, le montant s'élève en fait à quelque 0,69 % des recettes fiscales sur la période de deux ans.

33 — Voir arrêt du 9 mars 2000 (C-437/97, Rec. p. I-1157, point 59).

Conclusion

90. À la lumière des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre de la manière suivante aux questions que le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie lui a posées à titre préjudiciel:

- «1) Un droit d'accises qui s'applique aux marchandises importées d'autres États membres comme aux mêmes marchandises de fabrication nationale n'est pas un droit de douane ou une taxe d'effet équivalent interdite par l'article 25 CE.

- 2) Un droit d'accises qui s'applique à toutes les voitures de tourisme dans un État membre, qu'elles soient neuves ou d'occasion et quelle que soit leur origine, est conforme à l'article 90, premier alinéa, CE, dans la mesure où le taux du droit d'accises est le même pour les voitures nationales et pour celles importées d'autres États membres. Il n'est cependant pas conforme à cette disposition si, et dans la mesure où, le taux du droit applicable aux voitures d'occasion importées d'autres États membres excède la proportion du droit résiduel comprise dans la valeur de voitures d'occasion comparables auxquelles le même droit a été appliqué dans l'État membre en question avant leur première immatriculation dans cet État.

- 3) Un tel droit d'accises doit être examiné à la lumière de l'article 90, premier alinéa, CE, et non du second alinéa du même article, s'il n'existe pas d'autres produits nationaux qui se trouvent dans une relation de concurrence avec les voitures de tourisme.

- 4) L'obligation selon laquelle les marchandises soumises au droit d'accises dans un État membre doivent être déclarées aux autorités dans un délai de cinq jours à compter de leur introduction sur le territoire de cet État, afin de permettre aux autorités d'appliquer ce droit, n'est pas une restriction quantitative à l'importation ou une mesure d'effet équivalent au sens de l'article 28 CE. Elle n'est pas non plus, lorsqu'une obligation équivalente existe à l'égard de marchandises similaires de fabrication nationale, une formalité liée au passage d'une frontière au sens de l'article 3, paragraphe 3, de la directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise.»