



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

5 päivänä syyskuuta 2013¹

Asia C-302/12

X

(Ennakkoratkaisupyyntö – Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat))

Verolainsäädäntö — Moottoriajoneuvojen rekisteröintivero — Sijoittautumisvapaus —
Direktiivi 83/182/ETY — Asuminen ja ajoneuvon vakinainen käyttö kahdessa jäsenvaltiossa

I Johdanto

1. Tarkasteltavan ennakkoratkaisupyynnön taustalla on jälleen kerran henkilöajoneuvoista ja moottoripyöristä Alankomaissa kannettava vero, jota unionin tuomioistuin on käsitellyt menneinä vuosina useasti.²

2. Kyseistä moottoriajoneuvojen rekisteröintiveroa kannetaan käsiteltävässä asiassa unionin kansalaiselta, jolla on asunto Alankomaiden lisäksi Belgiassa ja joka käyttää ajoneuvoaan molemmissa jäsenvaltioissa. Molemmat jäsenvaltiot katsovat tämän perusteella olevansa oikeutettuja kantamaan moottoriajoneuvojen rekisteröintiveroa. Käsiteltävässä asiassa on näin ollen selvitettävä, missä määrin tällainen moottoriajoneuvojen rekisteröintiveron kaksinkertainen kantaminen on unionin oikeuden mukaista.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

3. Yhteisön alueella tiettyjen kulkuneuvojen väliaikaisessa maahantuonnissa sovellettavista verovapautuksista 28.3.1983 annetun neuvoston direktiivin 83/182/ETY³ (jäljempänä direktiivi 83/182) 1 artiklan, jonka otsikko on ”Soveltamisala”, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on jäljempänä vahvistetuista edellytyksistä myönnettävä moottoriajoneuvojen – – väliaikaisessa maahantuonnissa jäsenvaltiosta vapautus:

- liikevaihtoveroista, valmisteveroista ja muista kulutukseen kohdistuvista veroista;
- liitteessä mainituista veroista.”

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Ks. tästä asia C-114/11, Notermans-Boddenberg; yhdistetyt asiat C-578/10–C-580/10, van Putten; asia C-91/10, VAV-Autovermietung; asia C-42/08, Ilhan ja asia C-242/05, van de Coevering.

3 — EYVL L 105, s. 59.

4. Yksityisajoneuvoihin sovellettavista yksittäisistä verovapautuksista säädetään direktiivin 83/182 3–5 artiklassa, joissa viitataan ajoneuvon maahantuovan yksityishenkilön eli ajoneuvon käyttäjän ”pysyvään asuinpaikkaan”.

5. Henkilön ”pysyvä asuinpaikka” määritellään direktiivin 83/182 7 artiklan 1 kohdassa muun muassa seuraavasti:

”Tätä direktiiviä sovellettaessa ’pysyvällä asuinpaikalla’ tarkoitetaan paikkaa, jossa henkilö asuu pysyvästi eli vähintään 185 päivää kalenterivuodessa henkilökohtaisten ja ammatillisten siteidensä vuoksi, tai jos on kyse henkilöstä, jolla ei ole ammatillisia siteitä, henkilön ja tämän asuinpaikan välisten tiiviiden henkilökohtaisten siteiden vuoksi.

– –”

B Kansallinen oikeus

6. Alankomaissa kannettiin riidanalaisena vuonna henkilöautojen ja moottoripyörien verosta vuonna 1992 annetun lain (Wet op de belasting van personenauto’s en motorrijwielen 1992) nojalla veroa henkilöautoista ja moottoripyöristä (jäljempänä henkilöauto- ja moottoripyörävero).

7. Kuten muissa unionin tuomioistuimen käsittelemissä asioissa on käynyt ilmi,⁴ henkilöauto- ja moottoripyöräveroa kannetaan sekä silloin, kun henkilöautot ja moottoripyörät rekisteröidään Alankomaiden ajoneuvorekisterissä, että silloin, kun rekisteröimätön tai Alankomaissa rekisteröimätön henkilöauto tai moottoripyörä otetaan käyttöön yleisillä teillä Alankomaissa, jos se on tosiasiallisesti Alankomaissa asuvan luonnollisen henkilön tai sinne sijoittautuneen oikeushenkilön käytettävissä.

III Pääasian oikeudenkäynti ja menettely unionin tuomioistuimessa

8. Pääasian kohteena on henkilöauto- ja moottoripyöräverosta tehty X:lle osoitettu päätös, joka koskee Belgiassa vuonna 2004 ostettua ja rekisteröityä ajoneuvoa.

9. X on Belgian kansalainen, ja hänellä on Alankomaissa ja Belgiassa asunnot, joita hän käyttää vaihtelevasti vuoden mittaan. X työskentelee hampaiden oikomishoitoon erikoistuneena hammaslääkärinä Alankomaissa.

10. Alankomaiden veroviranomaiset totesivat vuonna 2006, että X:n asuinpaikka oli Alankomaissa ja että hän kuljetti Alankomaissa yleisellä tiellä henkilöautoa, joka oli rekisteröity ainoastaan Belgiassa. Verovelvolliselta kannettiin tämän perusteella henkilöauto- ja moottoripyöräveroa 17 315 euroa. Rekisteröidessään ajoneuvonsa Belgiassa X oli jo maksanut Belgiaan veroa 4 957 euroa.

11. X riitautti henkilöauto- ja moottoripyöräveron kantamisen alankomaalaisissa viranomaisissa ja tuomioistuimissa. Riita-asiaa nyt käsittelevä Hoge Raad der Nederlanden katsoo tosiseikkoja koskevien toteamusten perusteella, että X:llä on asuinpaikka sekä Alankomaissa että Belgiassa ja että hän käyttää ajoneuvoa vakinaisesti molemmissa jäsenvaltioissa. Edellä esitetyt seikat huomioon ottaen se on esittänyt unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voiko kaksi jäsenvaltiota käyttää rajoituksetta verotusvaltaansa, erityisesti moottoriajoneuvoon liittyvän rekisteröintiveron kantamisen osalta, tilanteessa, jossa unionin kansalainen asuu kansallisen lainsäädännön nojalla kyseisissä kahdessa jäsenvaltiossa ja jossa kyseinen henkilö käyttää omistamaansa moottoriajoneuvoa tosiasiallisesti ja vakinaisesti niistä molemmissa?

4 — Ks. yhdistetyt asiat C-578/10–C-580/10, van Putten, tuomio 26.4.2012, 6 kohta.

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, voiko suhteellisuusperiaatteella olla edellä esitetyn kaltaisessa tilanteessa rekisteröintiveron kantamisen osalta korjaava vaikutus, ja jos näin on, merkitseekö kyseinen periaate sitä, että kyseisten jäsenvaltioiden tai niistä toisen on rajoitettava oman verotusvaltansa käyttöä, ja jos on, miten?”

12. Ennakkoratkaisumenettelyssä unionin tuomioistuimessa kirjallisia huomautuksia esittivät X, Helleenien tasavalta, Alankomaiden kuningaskunta ja komissio.

IV Oikeudellinen arviointi

13. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee molemmilla kysymyksillään lähinnä sitä, onko unionin oikeus esteenä moottoriajoneuvojen rekisteröintiveron kantamiselle ajoneuvon käyttöönoton perusteella tilanteessa, jossa unionin kansalaisen katsotaan kansallisten säännösten nojalla asuvan kahdessa jäsenvaltiossa ja hän käyttää molemmissa jäsenvaltioissa vakinaisesti ajoneuvoaan, joka on jo rekisteröity ja josta on kannettu veroa toisessa jäsenvaltiossa.

14. Vaikka ennakkoratkaisukysymyksissä ei viitata tulkittaviin unionin oikeuden säännöksiin, ennakkoratkaisupyyntöön perusteluista voidaan päätellä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää primaarioikeuden tulkintaa (tästä jäljempänä 2 kohdassa). Komission tapaan katson kuitenkin, että unionin tuomioistuimen pitäisi tarkastella myös direktiivin 83/182 tulkintaa (tästä jäljempänä 1 kohdassa) voidakseen antaa hyödyllisen vastauksen kansalliselle tuomioistuimelle.⁵

1. Direktiivin 83/182 sisältyvät verovapautukset

15. Aluksi on tutkittava, voiko pääasian kantaja joka tapauksessa hyötyä jostakin direktiivissä 83/182 säädetystä verovapautuksesta Alankomaissa kannettavan henkilöauto- ja moottoripyöräveron yhteydessä.

a) Soveltamisala

16. Tämä edellyttää ensinnäkin sitä, että käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan henkilöauto- ja moottoripyöräveron kaltainen moottoriajoneuvojen rekisteröintivero kuuluu ylipäätään direktiivin 83/182 soveltamisalaan.

17. Direktiivin 1 artiklan 1 kohdan mukaan direktiiviä sovelletaan liikevaihtoveroihin, valmisteveroihin ja muihin kulutukseen kohdistuviin veroihin sekä direktiivin liitteessä mainittuihin veroihin, mutta sen soveltamisalan ulkopuolelle on direktiivin 91/680/ETY⁶ 2 artiklan 2 kohdan nojalla jätetty arvonlisävero, josta säädetään unionin oikeudessa.

18. Direktiivin liitteessä on mainittu Alankomaiden kuningaskunnan yhteydessä ainoastaan 21.7.1966 annetussa moottoriajoneuvoverolaissa (wet op de motorrijtuigenbelasting) säädetty motorrijtuigenbelasting, joka on moottoriajoneuvoista vuosittain kannettava vero, joka ei ole sama kuin henkilö- ja moottoripyörävero.⁷

5 — Ks. tästä unionin tuomioistuimen toimivallasta asia 35/85, Tissier, tuomio 20.3.1986 (Kok., s. 1207, 9 kohta) ja asia C-342/12, Worten, tuomio 30.5.2013, 30 kohta.

6 — Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annettu neuvoston direktiivi 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1).

7 — Ks. asia C-297/05, komissio v. Alankomaat, tuomio 20.9.2007 (Kok., s. I-7467, 12 kohta).

19. Vaikka henkilöauto- ja moottoripyörävero ei ole unionin oikeudessa tarkoitettu liikevaihtovero jo senkään vuoksi, että se koskee ainoastaan moottoriajoneuvoja eikä siten ole yleisesti sovellettava vero,⁸ se voisi kuitenkin olla direktiivin 83/182 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valmistevero tai muu kulutukseen kohdistuva vero.

20. Valitettavasti näitä käsitteitä ei ole määritelty direktiivissä sen enempää kuin unionin tuomioistuimen tähänastisessa oikeuskäytännössäkään.

21. Kulutukseen kohdistuvan veron käsitettä ei voida ymmärtää direktiivin 83/182 yhteydessä siten, että siihen kuuluvat ainoastaan verot, jotka koskevat välittömästi kulutettavia hyödykkeitä eivätkä siis kestokulutushyödykkeitä.⁹ Direktiivin kohteena ovat nimittäin yksinomaan ajoneuvot, joita voidaan käyttää pysyvästi. Direktiivin 83/182 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettut valmisteverot ovat siten aivan yleisesti ajoneuvon kohdistuvia välittömiä verotuksellisia rasitteita, jotka kannetaan sen maahantuonnin seurauksena ja joihin voi lähtökohtaisesti kuulua myös moottoriajoneuvojen rekisteröintivero.¹⁰

22. Tarkasteltaessa sitä, missä määrin tällaista veroa on pidettävä direktiivin 83/182 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna kulutukseen kohdistuvana verona, on kuitenkin erotettava moottoriajoneuvojen rekisteröintiveron eri verotettavat tapahtumat. Nyt tarkasteltava henkilöauto- ja moottoripyörävero käsittää nimittäin yhtäältä ajoneuvon rekisteröinnin ajoneuvorekisteriin ja toisaalta sen käyttöönoton Alankomaiden yleisillä teillä tilanteessa, jossa ajoneuvoa ei ole rekisteröity Alankomaissa. Sikäli kuin moottoriajoneuvojen rekisteröintiveron perusteena on kuitenkin ajoneuvon käyttöönotto jäsenvaltion tieverkostossa, verotettava tapahtuma toteutuu, kun ajoneuvoa käytetään rajanylitysjankokohdalla. Tällaisessa tapauksessa verotus on siis suora seuraus ajoneuvon maahantuonnista.

23. Oikeuskäytännössä on vastaavasti jo todettu kahdessa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä koskevassa menettelyssä, jotka koskivat moottoriajoneuvojen rekisteröintiveron kantamista toisessa jäsenvaltiossa rekisteröidyn ajoneuvon käytöstä, kyseisten jäsenvaltioiden rikkoneen direktiivistä 83/182 johtuvia velvoitteita.¹¹ Tällaisen rikkomisen toteaminen edellyttää kuitenkin sitä, että direktiiviä 83/182 voidaan soveltaa moottoriajoneuvojen rekisteröintiveroihin, sikäli kuin ne perustuvat auton käyttöön tieverkostossa. Eräissä toisessa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä koskevassa menettelyssä annetussa tuomiossa ei myöskään ole yhdytty julkisasiamiehen näkemykseen, jonka mukaan kulutukseen perustuvat verot ja rekisteröintiverot ovat luonteeltaan erilaisia.¹²

24. Direktiivin 83/182 soveltamiselle ajoneuvon käyttöönoton yhteydessä kannettaviin moottoriajoneuvojen rekisteröintiveroihin ei ole esteenä myöskään samanaikaisesti annettua direktiiviä 83/183/ETY¹³ koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö. Kyseisen oikeuskäytännön mukaan direktiivin 1 artiklan 1 kohdan, jossa säädetään samoin liikevaihtoveroista, valmisteveroista ja muista kulutukseen kohdistuvista veroista, soveltamisalaan eivät kuulu verot, jotka eivät liity maahantuontiin

8 — Ks. direktiivin 2006/112/EY 401 artiklasta 5.9.2013 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-385/12, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, 112 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

9 — Näin kuitenkin julkisasiamies Mischon 27.4.1989 esittämässä ratkaisuehdotuksessa yhdistetyissä asioissa 93/88 ja 94/88, Wisselink ym., tuomio 13.7.1989 (Kok., s. 2671, ratkaisuehdotuksen 43 kohta ja sitä seuraava kohta).

10 — Ks. vastaavasti julkisasiamies Stix-Hacklin 4.3.2004 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-365/02, Lindfors, tuomio 15.7.2004 (Kok., s. I-7183, ratkaisuehdotuksen 56 kohta).

11 — Ks. asia C-156/04, komissio v. Kreikka, tuomio 7.6.2007 (Kok., s. I-4129) ja asia C-144/08, komissio v. Suomi, tuomio 4.6.2009 (Kok., s. I-97*).

12 — Ks. julkisasiamies Jacobsin 20.1.2005 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-464/02, komissio v. Tanska (Kok. 2005, s. I-7929, ratkaisuehdotuksen 43 kohta) ja samassa asiassa 15.9.2005 annettu tuomio (Kok., s. I-7929, 75 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

13 — Luonnollisten henkilöiden henkilökohtaisen omaisuuden lopullisessa maahantuonnissa jäsenvaltiosta sovellettavista verovapauksista 28.3.1983 annettu neuvoston direktiivi 83/183/ETY (EYVL L 105, s. 64).

sinänsä vaan joita kannetaan ainoastaan ajoneuvon rekisteröinnin tai käytön perusteella.¹⁴ Osoituksena siitä, että kulutukseen kohdistuvien verojen käsite voi lähtökohtaisesti käsittää myös moottoriajoneuvojen rekisteröintiverot, on kuitenkin direktiivin 83/183 1 artiklan 2 kohta, jossa jätetään nimenomaisesti direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle omaisuuden käytöstä kannettavat maksut ja verot, myös autojen rekisteröinnissä kannettavat maksut. Unionin tuomioistuimen rajoittunut lähestymistapa direktiivissä 83/183 tarkoitettujen kulutukseen kohdistuvien verojen määritelmään saattaa siten perustua pelkästään siihen, että sen 1 artiklan 1 kohdassa säädetään nimenomaisesti ainoastaan kulutukseen kohdistuvista veroista, joita ”tavanomaisesti” kannetaan maahantuonnissa. Moottoriajoneuvojen rekisteröintiveroja ei kuitenkaan kanneta läheskään kaikissa jäsenvaltioissa.¹⁵

25. Myöskään lainsäädäntämenettelystä ei voida päätellä, ettei direktiivin 83/182 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen kulutukseen kohdistuvien verojen käsitteeseen voida sisällyttää moottoriajoneuvojen rekisteröintiveroja, sikäli kuin ne perustuvat ajoneuvon käyttöönottoon kansallisessa tieverkossa. Direktiiviehdotuksessaan komissio oli tosin aluksi ulottanut soveltamisalan eksplisiittisesti koskemaan moottoriajoneuvojen rekisteröintiveroja,¹⁶ mikä ei käy ilmi enää hyväksytystä direktiivistä. Yhtäältä tätä voidaan kuitenkin tulkita siten, ettei neuvosto halunnut tuolloin sisällyttää sen soveltamisalaan tavanomaista moottoriajoneuvojen rekisteröintiveroa, joka liittyi ainoastaan ajoneuvon rekisteröintiin. Toisaalta toisen komission direktiiviehdotuksen 1 artiklan 1 ja 2 kohdassa nimitetään rekisteröintiveroja nimenomaisesti kulutukseen kohdistuviksi veroiksi.¹⁷

26. Alankomaissa kannettavan henkilöauto- ja moottoripyöräveron kaltainen moottoriajoneuvojen rekisteröintivero kuuluu siten kulutukseen kohdistuvana verona direktiivin 83/182 soveltamisalaan sen 1 artiklan 1 kohdan nojalla, sikäli kuin vero kohdistuu ajoneuvon käyttöönottoon kansallisessa tieverkossa.

b) Verovapautuksen edellytykset

27. Lisäksi on tutkittava, voiko pääasian kaltaisessa tilanteessa oleva X hyötyä jostakin direktiivissä 83/182 säädetystä verovapautuksesta.

28. Kaikki yksityisajoneuvoihin sovellettavat direktiivin 83/182 3–5 artiklassa säädetty verovapautukset edellyttävät, että ajoneuvon maahantuovan henkilön on asuttava pysyvästi muussa jäsenvaltiossa kuin väliaikaisen maahantuonnin kohteena olevassa jäsenvaltiossa.¹⁸ Jotta yhtä näistä verovapautuksista voidaan soveltaa käsiteltävässä asiassa, X:n olisi siis asuttava pysyvästi Alankomaiden ulkopuolella.

29. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien tosiseikkoja koskevien toteamusten mukaan X asuu kuitenkin sekä Alankomaissa että Belgiassa. Asuinpaikka Alankomaissa on jopa edellytys henkilöauto- ja moottoripyöräveron kantamiselle käyttöönottoa verotettaessa.

14 — Ks. mm. asia C-387/01, Weigel, tuomio 29.4.2004 (Kok., s. I-4981, 47 kohta) ja asia C-392/05, Alevizos, tuomio 26.4.2007 (Kok., s. I-3505, 49 kohta); vrt. myös 25.1.2007 esittämäni ratkaisuehdotus em. asiassa Alevizos, 50–56 kohta oikeuskäytäntöviittauksiin.

15 — Ks. 14.12.2012 annettu komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle: Sisämarkkinoiden vahvistaminen poistamalla henkilöautojen rajatylittäviä veroesteitä, KOM(2012) 756 lopullinen, s. 5.

16 — Komission 30.10.1975 esittämä ehdotus direktiiviksi yhteisön alueella tiettyjen kulkuneuvojen väliaikaisessa maahantuonnissa sovellettavista verovapautuksista (EYVL C 267, s. 8), 1 artikla.

17 — Komission 10.2.1998 esittämä ehdotus neuvoston direktiiviksi asuinpaikan muutoksen yhteydessä lopullisesti toiseen jäsenvaltioon siirrettyjen tai väliaikaisesti muussa kuin niiden rekisteröintijäsenvaltiossa käytettävien yksityisten moottoriajoneuvojen verokohtelusta (EYVL C 108, s. 75), 1 artiklan 1 ja 2 kohta.

18 — Ks. direktiivin 83/182 3 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdan aa alakohta, 4 artiklan 1 kohdan a alakohdan aa alakohta ja 5 artiklan 1 kohdan a ja b alakohta.

30. Nämä kansallisen oikeuden perusteella henkilöauto- ja moottoripyöräveron tarkoituksiin tehdyt toteamukset eivät kuitenkaan ole ratkaisevia pysyvän asuinpaikan kannalta, joka puolestaan on ratkaiseva direktiivin 83/182 verovapautusten kannalta. Tältä osin on korostettava, että henkilöllä voi olla direktiivin 83/182 mukaan ainoastaan yksi pysyvä asuinpaikka, joka määritellään unionissa yhtenäisesti¹⁹ direktiivin 83/182 7 artiklan 1 kohdassa. Tämä ilmenee yhtäältä 7 artiklan 1 kohtaan sisältyvästä pysyvän asuinpaikan määritelmästä itsestään ja toisaalta direktiivin 83/182 9 artiklan 3 kohdan toisesta alakohdasta, jonka mukaan ”kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi” henkilöllä ei voida katsoa olevan kahta asuinpaikkaa, kuten Tanskan kuningaskuntaan sovellettavista erityisjärjestelmistä voisi seurata. Se, että henkilöllä on ainoastaan yksi direktiivissä tarkoitettu asuinpaikka, vastaa lisäksi direktiivin 83/182 johdanto-osan ensimmäisen ja toisen perustelukappaleen mukaan nimenomaisesti direktiivin tarkoitusta poistaa verojärjestelmien vapaalle liikkuvuudelle aiheuttamat esteet. Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, direktiivissä tarkoitettu pysyvä asuinpaikka palvelee näin ollen jäsenvaltioiden verotusvallan rajaamista.²⁰

31. Vaikka X:llä siis on henkilöauto- ja moottoripyöräveron yhteydessä kansallisen oikeuden mukaan asuinpaikka myös Alankomaissa, sen selvittämiseksi, hyötyykö hän jostakin direktiivin 83/182 verovapautuksesta, on tutkittava, onko hänen 7 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pysyvä asuinpaikkansa Alankomaiden ulkopuolella.

32. Tätä tarkoitusta varten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenevien kriteereiden valossa kaikkia asiaan kuuluvia tosiseikkoja, jotka luonnehtivat kutakin yksittäistapausta.²¹ Jotta pysyvä asuinpaikka voidaan näin ollen määrittää, on samanaikaisesti otettava huomioon asianomaisen henkilön ammatilliset ja henkilökohtaiset siteet tiettyyn paikkaan sekä näiden siteiden kesto.²²

33. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tämän perusteella toteaa, että direktiivin 83/182 7 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu X:n pysyvä asuinpaikka on Alankomaissa, direktiivissä säädettyjä verovapautuksia ei voida soveltaa. Muussa tapauksessa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen olisi tutkittava direktiivin 3–5 artiklaan sisältyvien verovapautusten muut soveltamisedellytykset, minkä yhteydessä X voisi mahdollisesti vedota suoraan direktiiviin.²³

c) Välipäätelmä

34. Näin ollen ennakkoratkaisukysymykseen on alustavasti vastattava, että tilanteessa, jossa unionin kansalaisen katsotaan kansallisten säännösten nojalla asuvan kahdessa jäsenvaltiossa ja hän käyttää molemmissa jäsenvaltioissa vakinaisesti ajoneuvoaan, joka on jo rekisteröity ja josta on kannettu veroa toisessa jäsenvaltiossa, unionin oikeus on esteenä moottoriajoneuvojen rekisteröintiveron kantamiselle ajoneuvon käyttöönoton perusteella silloin, kun unionin kansalaisen direktiivin 83/182 7 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pysyvä asuinpaikka ei ole kyseisessä jäsenvaltiossa ja direktiivissä 83/182 säädetyn verovapautuksen muut soveltamisedellytykset täyttyvät.

19 — Ks. asia C-9/92, komissio v. Kreikka, tuomio 2.8.1993 (Kok., s. I-4467, 8 kohta).

20 — Ks. vastaavasti asia C-297/89, Ryborg, tuomio 23.4.1991 (Kok., s. I-1943, 13–16 kohta).

21 — Ks. vastaavasti em. asia komissio v. Kreikka, tuomio 7.6.2007, 46 kohta.

22 — Ks. tästä tarkemmin em. asia komissio v. Kreikka, tuomio 7.6.2007, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

23 — Ks. direktiivin 83/182 3 artiklasta asia C-389/95, Klattnner, tuomio 29.5.1997 (Kok., s. I-2719, 35 kohta).

2. Primaarioikeus

35. Mikäli todetaan, etteivät direktiivissä 83/182 säädetyn verovapautuksen edellytykset täyty pääasiassa tai että vapautus voidaan myöntää ainoastaan osittain,²⁴ unionin oikeuden näkökulmasta herää lisäksi kysymys, olisiko Alankomaiden kuningaskunta oikeutettu kantamaan henkilöauto- ja moottoripyöräveroa, vaikka pääasian kantaja on jo maksanut rekisteröintiveroa Belgiassa.

36. Moottoriajoneuvojen verotus on lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden asia, mutta niiden on noudatettava sen yhteydessä unionin primaarioikeutta.²⁵ Tästä primaarioikeuden sitovuudesta jäsenvaltioihin nähden on annettu hyvin kattavaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, äskettäin etenkin määräysten muodossa.

37. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ei ole EY 90 artiklan (nykyisin SEUT 110 artikla) vastaista, jos jäsenvaltio kantaa moottoriajoneuvojen rekisteröintiveron sen perusteella, että asianomaisen henkilön asuinpaikka on sen alueella, nimittäin riippumatta siitä, onko samankaltainen rekisteröintivero jo maksettu jossain toisessa jäsenvaltiossa.²⁶

38. Unionin tuomioistuin on kuitenkin toistuvasti katsonut, että moottoriajoneuvojen rekisteröintiveroja kantaessaan jäsenvaltiot ovat loukanneet perusvapauksia.²⁷ Sen vuoksi on seuraavaksi tutkittava, loukataanko Alankomaissa sovellettavan henkilöauto- ja moottoripyöräveron kaltaisen veron kantamisella jotain perusvapautta, jos asianomainen henkilö on jo maksanut rekisteröintiveron jossain toisessa jäsenvaltiossa.

39. Koska henkilöauto- ja moottoripyöräveron kantaminen liittyy siihen, että X toimii itsenäisenä ammatinharjoittajana hampaiden oikomishoitoon erikoistuneena hammaslääkärinä Alankomaissa, tutkin perusvapauden mahdollista loukkaamista EY 43 artiklassa (nykyisin SEUT 49 artikla) määrätyn sijoittautumisvapauden näkökulmasta.

a) Rajoitus

40. EY 43 artiklassa kielletään rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. Kyseisen määräyksen toisen kohdan mukaan sijoittautumisvapautteen kuuluu oikeus harjoittaa itsenäistä ammattia. Belgian kansalaisena X nauttii siten sijoittautumisvapauden suojaa harjoittaessaan ammattiaan hampaiden oikomishoitoon erikoistuneena hammaslääkärinä Alankomaissa.

41. Sijoittautumisvapauden rajoituksina on lähtökohtaisesti pidettävä toimia, joilla estetään sijoittautumisvapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi.²⁸ Se, että X:n on maksettava henkilöauto- ja moottoripyöräveroa käyttäessään ajoneuvoa Alankomaiden tieverkossa, muodostaa lähtökohtaisesti tällaisen rajoituksen.

42. Erityisesti EY 39 artiklassa määrätystä työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta unionin tuomioistuin on kuitenkin toistuvasti todennut, ettei toiminnan siirron muuhun jäsenvaltioon täydy olla verotuksen kannalta neutraalia. Mahdollisesti aiheutuva epäedullisuus verrattuna tilanteeseen ennen siirtymistä ei pääsääntöisesti ole EY 39 artiklan vastaista, ellei kyseisellä lainsäädännöllä aseteta kansalaista epäedullisempaan asemaan kuin niitä henkilöitä, joilta oli jo aiemmin kannettu kyseinen vero.²⁹

24 — Ks. tästä tarkemmin direktiivin 83/182 3 artiklan ensimmäisen kohdan ja 4 artiklan 2 kohdan säännökset.

25 — Ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat van Putten, tuomion 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

26 — Em. asia komissio v. Kreikka, tuomio 7.6.2007, 85 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

27 — Ks. viimeksi asia C-91/10, VAV-Autovermietung, määräys 29.9.2010 (Kok., s. I-116*).

28 — Ks. asia C-577/11, DKV Belgium, tuomio 7.3.2013, 31 kohta.

29 — Ks. mm. asia C-387/01, Weigel, tuomio 29.4.2004 (Kok., s. I-4981, 55 kohta); em. asia Alevizos, tuomion 76 kohta ja asia C-240/10, Schulz-Delzers ja Schulz, tuomio 15.9.2011 (Kok., s. I-8531, 42 kohta).

Vastaanottavan jäsenvaltion verotusta on näin ollen pidettävä rajoituksena vain, jos se johtaa syrjintään vastaavaan puhtaasti kansalliseen tilanteeseen verrattuna. Koska EY 39 ja EY 43 artiklassa myönnetään sama oikeudellinen suoja,³⁰ tämä pätee myös käsiteltävässä asiassa kyseessä olevaan sijoittautumisvapauteen.

43. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltio voi asettaa rekisteröintiveron ajoneuvolle, joka on rekisteröity toisessa jäsenvaltiossa, kun mainittua ajoneuvoa on tarkoitus käyttää vakinaisesti lähinnä sen alueella tai kun sitä tosiasiallisesti käytetään tällä tavalla.³¹ Vanhemmassa oikeuskäytännössä tätä on vielä pidetty perusvapauden rajoituksen oikeuttamisperusteena,³² kun taas sittemmin unionin tuomioistuin on perustellusti selventänyt, ettei tällaisessa tapauksessa ole erilaisen kohtelun puuttuessa kyse syrjinnästä, koska kaikkia henkilöitä, jotka käyttävät ajoneuvoa vakinaisesti jäsenvaltion alueella – oliipa se rekisteröity siellä tai ei –, kohdellaan nimittäin viime kädessä samalla tavalla.³³

44. Edellä esitetyn perusteella henkilöauto- ja moottoripyöräveron kantamisella ei rajoiteta X:n sijoittautumisvapautta, jos hän – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin³⁴ on jo tosiseikkana todennut – käyttää ajoneuvoaan vakinaisesti Alankomaissa. Koska myöskään vuokrasopimus ei rajoita ajallisesti X:n ajoneuvon käyttöä,³⁵ häntä kohdellaan näin ollen veron kantamisessa samalla tavalla kuin henkilöitä, jotka käyttävät ajoneuvoa vakinaisesti Alankomaissa siellä tehdyn rekisteröinnin perusteella.

45. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tosiseikkoja koskeva toteamus, jonka mukaan X käyttää ajoneuvoaan vakinaisesti myös Belgiassa, ei ole ristiriidassa edellä esitetyn kanssa. Oikeuskäytännön mukaan henkilön asuinpaikan ja ajoneuvon vakinaisen käyttöpaikan välillä ei ole pakottavaa yhteyttä.³⁶ Ajoneuvon vakinainen käyttö lähinnä yhdessä jäsenvaltiossa ei myöskään tarkoita käyttöä, joka tapahtuu yksinomaan ja yhtäjaksoisesti kyseisessä jäsenvaltiossa. Unionin tuomioistuin on katsonut, että kyseessä on vakinainen käyttö lähinnä yhdessä jäsenvaltiossa esimerkiksi myös silloin, kun asianomainen henkilö kulkee joka työpäivä ajoneuvollaan toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle työpaikalleen ja siten myös käyttää tämän toisen jäsenvaltion tieverkkoa.³⁷

46. Suhteellisuusperiaate ei rajoita myöskään moottoriajoneuvojen rekisteröintiverojen kaksinkertaista kantamista kahdessa jäsenvaltiossa – kuten käsiteltävän asian olosuhteissa. Jos nimittäin todetaan, että ajoneuvoa käytetään vakinaisesti ilman ajallista rajoitusta lähinnä jäsenvaltion alueella, suhteellisuusperiaatetta ei oteta huomioon, toisin kuin kansallinen tuomioistuin on ennakkoratkaisupyyntöpäätöksessään esittänyt. Suhteellisuusperiaate otetaan oikeuskäytännön mukaan huomioon nimittäin vain, jos veron kantaminen edellyttää oikeuttamisperustetta, koska ajoneuvoa ei ole tarkoitus käyttää vakinaisesti lähinnä jäsenvaltion alueella³⁸ tai koska käyttöä koskee ajallinen rajoitus.³⁹ Jos ajoneuvoa kuitenkin käytetään vakinaisesti ilman ajallista rajoitusta, erilaisen kohtelun puuttuessa – kuten edellä on jo esitetty⁴⁰ – kyse ei ole rajoituksesta, joten veroa ei arvioida oikeasuhteisuuden näkökulmasta.

30 — Ks. ETY-sopimuksen 48 ja 52 artiklasta asia C-363/89, Roux, tuomio 5.2.1991 (Kok., s. I-273, 23 kohta).

31 — Em. yhdistetyt asiat van Putten, tuomion 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

32 — Ks. yhdistetyt asiat C-151/04 ja C-152/04, Nadin ja Nadin-Lux, tuomio 15.12.2005 (Kok., s. I-11203, 41 kohta); asia C-232/03, komissio v. Suomi, tuomio 23.2.2006 (Kok., s. I-27*, 44–47 kohta) ja asia C-242/05, van de Coevering, määräys 27.6.2006 (Kok., s. I-5843, 21–24 kohta).

33 — Ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat van Putten, tuomion 50 kohta ja asia C-114/11, Notermans-Boddenberg, määräys 27.4.2012, 27 kohta; vastaavasti jo asia C-464/02, komissio v. Tanska, tuomio 15.9.2005 (Kok., s. I-7929, 78 kohta).

34 — Ks. em. yhdistetyt asiat Nadin ja Nadin-Lux, tuomion 42 kohta.

35 — Ks. tästä em. asia VAV-Autovermietung, määräyksen 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

36 — Ks. tästä edellä alaviitteessä 32 mainitut yhdistetyt asiat Nadin ja Nadin-Lux ja em. asia komissio v. Suomi, tuomio 23.2.2006, sekä asia C-364/08, Vandermeir, määräys 24.10.2008 (Kok., s. I-8087).

37 — Ks. em. asia Notermans-Boddenberg, määräyksen 29 kohta ja sitä seuraava kohta.

38 — Ks. em. asia van de Coevering, määräyksen 26 kohta ja sitä seuraava kohta.

39 — Ks. asia C-42/08, Ilhan, määräys 22.5.2008 (Kok., s. I-83*, 18 kohta ja sitä seuraava kohta).

40 — Ks. edellä 43 kohta ja sitä seuraava kohta.

47. Näistä moottoriajoneuvojen rekisteröintiverojen yhteensopivuutta perusvapauksien kanssa koskevan oikeuskäytännön säännöistä voi seurata, että unionin kansalaiselta kannetaan moottoriajoneuvojen rekisteröintivero kahteen kertaan. Siten käsiteltävässä asiassa on mahdollista, että Belgiassa ajoneuvon rekisteröinnistä maksetun veron lisäksi X:n on maksettava Alankomaissa samoin veroa ajoneuvon käyttöönotosta Alankomaiden tieverkossa, erityisesti, jos hänen direktiivissä 83/182 tarkoitettu pysyvä asuinpaikkansa on Alankomaissa.

48. Sen lisäksi, että tällainen kaksinkertainen verotus voi olla oikeutettua kahden jäsenvaltion tieverkon käytön perusteella, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan haitat, joita saattaa aiheutua siitä, että eri jäsenvaltiot käyttävät samanaikaisesti verotusvaltaansa, eivät ole EY:n perustamissopimuksessa kiellettyjä rajoituksia, kunhan tämä verotusvallan käyttö ei ole syrjivää.⁴¹ Kyseisen oikeuskäytännön mukaan perusvapauksien kanssa yhteensopivaa on lähtökohtaisesti jopa oikeudellinen kaksinkertainen verotus, siis saman tapahtuman verottaminen kahdessa jäsenvaltiossa.⁴² Jäsenvaltioiden on sitä suuremmalla syyllä saatava soveltaa verotusta, joka johtaa ainoastaan taloudelliseen kaksinkertaiseen verotukseen, joka kohdistuu käsiteltävässä asiassa ajoneuvon käyttöön, kahdessa eri jäsenvaltiossa. Käsiteltävä asia ei nimittäin koske oikeudellista kaksinkertaista verotusta, koska vero kannetaan Alankomaissa kansallisen tieverkon käytön perusteella mutta Belgiassa siellä tehdyn rekisteröinnin perusteella.

49. Moottoriajoneuvojen rekisteröintiveroista aiheutuvaa kaksinkertaista verotusta kuitenkin rajoitetaan jossain määrin unionin oikeudessa direktiivillä 83/182,⁴³ kuten edellä on esitetty. Jos ajoneuvo rekisteröidään jäsenvaltiossa, jossa on henkilön kyseisessä direktiivissä tarkoitettu pysyvä asuinpaikka, ajoneuvon käyttöönottoon perustuva verotus toisessa jäsenvaltiossa lienee pääsääntöisesti suljettu pois direktiiviin sisältyvillä verovapautuksilla.

50. Henkilöauto- ja moottoripyöräveron kantaminen Alankomaissa X:ltä ei siten rajoittaisi hänen EY 43 artiklassa taattua sijoittautumisvapauttaan.

b) Välipäätelmä

51. Primaarioikeus ei näin ollen estä jäsenvaltiota kantamasta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa henkilöauto- ja moottoripyöräveron kaltaista veroa, vaikka verovelvollinen on jo maksanut rekisteröintiveroa toisessa jäsenvaltiossa.

V Ratkaisuehdotus

52. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa Hoge Raad der Nederlandenin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Tilanteessa, jossa unionin kansalaisella on asunto kahdessa jäsenvaltiossa ja hän käyttää molemmissa jäsenvaltioissa vakinaisesti ajoneuvoaan, joka on jo rekisteröity ja josta on kannettu veroa toisessa jäsenvaltiossa, unionin oikeus on esteenä moottoriajoneuvojen rekisteröintiveron kantamiselle ajoneuvon käyttöönoton perusteella ainoastaan silloin, kun unionin kansalaisen direktiivin 83/182 7 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pysyvä asuinpaikka ei ole kyseisessä jäsenvaltiossa ja direktiivissä 83/182 säädetyn verovapautuksen muut soveltamisedellytykset täyttyvät.

41 — Ks. asia C-157/10, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, tuomio 8.12.2011 (Kok., s. I-13023, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 — Ks. asia C-128/08, Damseaux, tuomio 16.7.2009 (Kok., s. I-6823, 26 kohta ja sitä seuraava kohta).

43 — Ks. edellä 15 kohta ja sitä seuraavat kohdat.