



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
J. KOKOTT
van 5 september 2013¹

Zaak C-302/12

X

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Belastingwetgeving — Registratiebelasting op motorvoertuigen — Vrijheid van vestiging — Richtlijn 83/182/EEG — Verblijfplaatsen en duurzaam gebruik van voertuig in twee lidstaten”

I – Inleiding

1. Opnieuw is een verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend met betrekking tot de Nederlandse belasting op personenauto's en motorrijwielen, waarover het Hof zich de afgelopen jaren reeds meermalen heeft gebogen.²

2. In casu wordt deze Nederlandse Registratiebelasting op motorvoertuigen geheven van een burger van de Unie die niet alleen in Nederland, maar ook in België verblijf houdt en in beide lidstaten van haar auto gebruik maakt. Beide lidstaten heffen derhalve hun nationale belasting op motorvoertuigen. In deze zaak moet dus worden verduidelijkt in hoeverre deze dubbele heffing van belasting op motorvoertuigen verenigbaar is met het Unierecht.

II – Toepasselijke bepalingen

A – Unierecht

3. Artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/182/EEG van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen binnen de Gemeenschap³ (hierna: „richtlijn 83/182”) met het opschrift „Werkingssfeer”, luidt:

„De lidstaten verlenen onder de hierna vastgestelde voorwaarden bij de tijdelijke invoer uit een lidstaat van motorvoertuigen [...] vrijstelling:

- van omzetbelasting, accijnzen en alle andere verbruiksbelastingen;
- van de in de bijlage genoemde belastingen.”

¹ — Oorspronkelijke taal: Duits.

² — Zie zaken C-114/11 (Notermans-Boddenberg), C-578/10–C-580/10 (Van Putten), C-91/10 (VAV-Autovermietung), C-42/08 (Ilhan) en C-242/05 (Van de Coevering).

³ — PB L 105, blz. 59.

4. De afzonderlijke belastingvrijstellingen zijn voor personenauto's geregeld in de artikelen 3 tot en met 5 van richtlijn 83/182 en houden telkens verband met de „gewone verblijfplaats” van de particulier die het voertuig invoert, respectievelijk de gebruiker.

5. Zo definieert artikel 7, lid 1, van richtlijn 83/182 de „gewone verblijfplaats” van een persoon als volgt:

„(1) Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder ‚gewone verblijfplaats’ verstaan de plaats waar iemand gewoonlijk verblijft, dat wil zeggen gedurende ten minste 185 dagen per kalenderjaar wegens persoonlijke en beroepsmatige bindingen, of, voor personen zonder beroepsmatige bindingen, wegens persoonlijke bindingen, waaruit nauwe banden tussen hemzelf en de plaats waar hij woont blijken.”

[...]”

B – Nationaal recht

6. In Nederland wordt in het in het hoofdgeding aan de orde zijnde jaar een belasting op personenauto's en motorrijwielen geheven krachtens de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (hierna: „BPM”).

7. Zoals het Hof uit andere zaken bekend is⁴, ontstaat de BPM bij de registratie van personenauto's en motorrijwielen in het Nederlandse kentekenregister, en bij de ingebruikneming van een niet dan wel niet in Nederland geregistreerd(e) personenauto of motorrijwiel, wanneer dit voertuig feitelijk ter beschikking staat van een in Nederland wonende natuurlijke persoon of een aldaar gevestigd lichaam.

III – Hoofdgeding en procesverloop voor het Hof

8. Voorwerp van het hoofdgeding is een aan X opgelegde aanslag in de BPM met betrekking tot een voertuig dat in 2004 in België werd verworven en geregistreerd.

9. X is Belgisch staatsburger en heeft zowel een verblijfplaats in Nederland als in België. Van beide verblijfplaatsen maakt zij gedurende het jaar afwisselend gebruik. Zij is in Nederland werkzaam als orthodontist.

10. In 2006 stelde de Nederlandse belastingdienst vast dat X haar verblijfplaats in Nederland had en dat zij op de Nederlandse openbare weg een personenauto bestuurde die enkel in België was geregistreerd. Daarop legde de belastingdienst aan X een aanslag in de BPM op van 17 315 Euro. Eerder had X reeds in het kader van de registratie van haar voertuig in het Belgische kentekenregister een Belgische belasting van 4 957 EUR betaald.

11. X is tegen de aanslag in de BPM opgekomen bij de Nederlandse autoriteiten en rechterlijke instanties. De Hoge Raad der Nederlanden, aan wie het geding thans is voorgelegd, gaat er op grond van de feitelijke vaststellingen van uit dat X zowel in Nederland als in België een verblijfplaats heeft en het voertuig in beide lidstaten duurzaam gebruikt. Tegen deze achtergrond heeft de Hoge Raad overeenkomstig artikel 267 VWEU de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is de uitoefening van de fiscale bevoegdheden door twee lidstaten, in het bijzonder het heffen van een registratiebelasting op een motorvoertuig, onbegrensd in een situatie waarin een burger van de Unie op grond van nationale wetgevingen in twee lidstaten woont en waarin die burger een aan haar in eigendom toebehorend motorvoertuig feitelijk duurzaam gebruikt in beide lidstaten?

4 — Zie alleen al arrest van 26 april 2012, Van Putten (C-578/10–C-580/10, punt 6).

2) Zo de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, kan het evenredigheidsbeginsel in het kader van de heffing van een registratiebelasting in een geval als het onderhavige een corrigerende werking hebben, en zo dat het geval is, brengt dit beginsel dan mee dat een of beide lidstaten zich moeten beperken bij de uitoefening van hun fiscale bevoegdheden, en op welke wijze dient die beperking dan vorm te krijgen?”

12. In de procedure voor het Hof hebben X, de Helleense Republiek, het Koninkrijk der Nederlanden en de Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

IV – Juridische beoordeling

13. Met zijn vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het Unierecht zich verzet tegen de heffing van registratiebelasting op een motorvoertuig, gebaseerd op de ingebruikneming van een voertuig, wanneer een burger van de Unie op grond van nationale bepalingen wordt geacht in twee lidstaten woonachtig te zijn en zij haar voertuig, dat reeds in de andere lidstaat werd geregistreerd en belast, duurzaam in beide lidstaten gebruikt.

14. Hoewel uit de prejudiciële vragen niet blijkt welke bepalingen van het Unierecht moeten worden uitgelegd, kan uit de motivering van de prejudiciële beslissing worden opgemaakt dat het de verwijzende rechter te doen is om een uitlegging van het primaire recht (zie hierna onder 2). Met de Commissie ben ik evenwel van mening dat het Hof, teneinde de verwijzende rechter een nuttig antwoord te kunnen geven, tevens in moet gaan op de uitlegging van richtlijn 83/182 (zie hierna onder 1).⁵

1. De belastingvrijstellingen van richtlijn 83/182

15. Eerst moet worden onderzocht of verzoekster in het hoofdgeding wat de Nederlandse BPM betreft niet reeds zonder meer van de belastingvrijstelling van richtlijn 83/182 kan profiteren.

a) Werkingssfeer

16. Hiervoor geldt in de eerste plaats als voorwaarde dat een registratiebelasting op motorvoertuigen, zoals in casu de BPM, hoe dan ook binnen de werkingssfeer van richtlijn 83/182 valt.

17. Overeenkomstig artikel 1, lid 1, ervan, is deze richtlijn van toepassing op omzetbelasting, accijnzen en alle andere verbruiksbelastingen, alsmede op de belastingen die worden genoemd in de bijlage bij de richtlijn, waarbij de door het Unierecht geregelde belasting over de toegevoegde waarde overeenkomstig artikel 2, lid 2, van richtlijn 91/680/EEG⁶ van de werkingssfeer is uitgesloten.

18. In de bijlage is voor het Koninkrijk der Nederlanden enkel de motorrijtuigenbelasting, zoals geregeld in de Wet op de motorrijtuigenbelasting van 21 juli 1966, genoemd, waarbij het gaat om een jaarlijks geheven belasting op motorrijtuigen die niets met de BPM te maken heeft.⁷

5 — Zie met betrekking tot deze bevoegdheid van het Hof alleen al de arresten van 20 maart 1986, Tissier (35/85, Jurispr. blz. 1207, punt 9), en 30 mei 2013, Worten (C-342/12, punt 30).

6 — Richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1).

7 — Zie arrest van 20 september 2007, Commissie/Nederland (C-297/05, Jurispr. blz. I-7467, punt 12).

19. Hoewel de BPM alleen al vanwege het feit dat zij enkel van toepassing is op motorvoertuigen, en dus geen algemene gelding heeft, geen omzetbelasting is in de zin van het Unierecht⁸, zou het bij deze belasting evenwel toch kunnen gaan om een accijns of een andere verbruiksbelasting in de zin van artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/182.

20. Helaas worden deze begrippen in de richtlijn niet gedefinieerd en is er ook in de bestaande rechtspraak van het Hof geen definitie van te vinden.

21. Het begrip „verbruiksbelasting” kan binnen de context van richtlijn 83/182 niet aldus worden uitgelegd dat het alleen belasting betreft op onmiddellijk te consumeren, dus niet-duurzame goederen.⁹ De richtlijn heeft immers uitsluitend betrekking op vervoermiddelen, die duurzaam kunnen worden gebruikt. Derhalve is een rechtstreekse fiscale belasting van het voertuig die wordt geheven bij de invoer ervan en waartoe in beginsel ook een registratiebelasting op motorvoertuigen kan worden gerekend, heel in het algemeen, een verbruiksbelasting in de zin van artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/182.¹⁰

22. Bij de vraag in hoeverre een dergelijke belasting moet worden aangemerkt als een verbruiksbelasting in de zin van artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/182, dient evenwel onderscheid te worden gemaakt tussen de verschillende feiten die een registratiebelasting op motorvoertuigen doen ontstaan. De onderhavige BPM omvat namelijk enerzijds de registratie van een voertuig in het kentekenregister, en anderzijds de ingebruikneming ervan op de Nederlandse openbare weg, zonder binnenlandse registratie. Aangezien een registratiebelasting op motorvoertuigen evenwel is gebaseerd op de ingebruikneming van een voertuig op het binnenlandse wegennet, doet het belastbare feit zich voor bij het gebruik van het voertuig op het tijdstip van grensoverschrijding. In een dergelijk geval is de belastingheffing dus het rechtstreekse gevolg van de invoer van het motorvoertuig.

23. Het Hof heeft dan ook reeds in twee niet-nakomingsprocedures inzake de heffing van een registratiebelasting op motorvoertuigen bij gebruik van een in een andere lidstaat geregistreerd voertuig, geoordeeld dat er sprake was van niet-nakoming van de verplichtingen van richtlijn 83/182.¹¹ De vaststelling van een dergelijke niet-nakoming veronderstelt evenwel de toepasbaarheid van richtlijn 83/182 op registratiebelastingen op motorvoertuigen die berusten op het gebruik van het wegennet. Bovendien heeft het Hof in een andere niet-nakomingsprocedure het standpunt van de advocaat-generaal dat verbruiksbelastingen en registratiebelastingen wezenlijk van elkaar verschillen, niet gevolgd.¹²

24. De toepassing van richtlijn 83/182 op registratiebelastingen op motorvoertuigen die worden geheven bij de ingebruikneming van een voertuig is ook niet in strijd met de rechtspraak van het Hof inzake de gelijktijdig vastgestelde richtlijn 83/183/EEG¹³. Zoals het Hof heeft vastgesteld, omvat artikel 1, lid 1, van laatstgenoemde richtlijn, dat eveneens van toepassing is op omzetbelasting, accijnzen en alle andere verbruiksbelastingen, geen belastingen die niet op grond van invoer op zich, maar enkel op grond van de registratie of het gebruik van een voertuig worden geheven.¹⁴ Dat het begrip „verbruiksbelastingen” in beginsel ook registratiebelastingen op motorvoertuigen kan omvatten,

8 — Zie mijn conclusie van 5 september 2013, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, punten 112 e.v.), met betrekking tot artikel 401 van richtlijn 2006/112/EG.

9 — Zie in die zin echter conclusie van advocaat-generaal Mischo van 27 april 1989, *Wisselink e.a.* (93/88 en 94/88, Jurispr. 1989, blz. 2671, punten 43 e.v.).

10 — Zie in die zin conclusie van advocaat-generaal Stix-Hackl van 4 maart 2004, *Lindfors* (C-365/02, Jurispr. 2004, blz. I-7183, punt 56).

11 — Zie arresten van 7 juni 2007, *Commissie/Griekenland* (C-156/04, Jurispr. blz. I-4129), en 4 juni 2009, *Commissie/Finland* (C-144/08).

12 — Zie conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 20 januari 2005, *Commissie/Denemarken* (C-464/02, Jurispr. 2005, blz. I-7929, punt 43), en arrest van 15 september 2005, *Commissie/Denemarken* (C-464/02, Jurispr. blz. I-7929, punten 75 e.v.).

13 — Richtlijn van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij definitieve invoer uit een lidstaat van persoonlijke goederen door particulieren (PB L 105, blz. 64).

14 — Zie onder meer arresten van 29 april 2004, *Weigel* (C-387/01, Jurispr. blz. I-4981, punt 47), en 26 april 2007, *Alevizos* (C-392/05, Jurispr. 2007, blz. I-3505, punt 49); zie ook mijn conclusie van 25 januari 2007, *Alevizos* (C-392/05, Jurispr. 2007, blz. I-3505, punten 50-56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

blijkt evenwel uit artikel 1, lid 2, van richtlijn 83/183/EEG, volgens hetwelk belastingen voor het gebruik van voorwerpen, met inbegrip van registratiebelastingen op motorvoertuigen, uitdrukkelijk zijn uitgesloten van de werkingssfeer van de richtlijn. De restrictieve opvatting van het Hof bij de definitie van de verbruiksbelastingen in de zin van richtlijn 83/183/EEG mag derhalve alleen berusten op het feit dat artikel 1, lid 1, ervan uitdrukkelijk enkel verbruiksbelastingen omvat die bij de invoer „gewoonlijk” worden geheven. Registratiebelastingen op motorvoertuigen worden echter niet in alle lidstaten geheven.¹⁵

25. Ten slotte kan uit het wetgevingsproces niet worden opgemaakt dat onder het begrip „verbruiksbelastingen” in de zin van artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/182 geen registratiebelastingen op motorvoertuigen kunnen vallen, voor zover deze van toepassing zijn op de ingebruikneming van een voertuig op het binnenlandse wegennet. De Commissie had in haar voorstel weliswaar aanvankelijk de werkingssfeer expliciet uitgestrekt tot de registratiebelastingen op motorvoertuigen¹⁶, doch dit is in de uiteindelijk vastgestelde richtlijn niet terug te vinden. Dit kan evenwel enerzijds aldus worden uitgelegd dat de Raad destijds de klassieke registratiebelastingen op motorvoertuigen, die enkel gebaseerd waren op de registratie van een voertuig, niet onder de richtlijn wilde doen vallen. Anderzijds worden in de artikelen 1, leden 1 en 2, van een ander voorstel van de Commissie de registratiebelastingen op motorvoertuigen uitdrukkelijk als verbruiksbelastingen aangeduid.¹⁷

26. Derhalve valt een registratiebelasting op motorvoertuigen als de Nederlandse BPM, voor zover deze wordt geheven op de ingebruikneming op het binnenlandse grondgebied, als verbruiksbelasting in de zin van artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/182, onder deze richtlijn.

b) Voorwaarden voor belastingvrijstelling

27. In de tweede plaats moet worden onderzocht of X in een situatie als in het hoofdgeding gebruik kan maken van een in richtlijn 83/182 voorziene belastingvrijstelling.

28. Voor alle voor personenvoertuigen geldende belastingvrijstellingen die in de artikelen 3 tot en met 5 van deze richtlijn zijn geregeld, geldt de voorwaarde dat de persoon die het voertuig invoert zijn gewone verblijfplaats heeft in een andere lidstaat dan die van de tijdelijke invoer.¹⁸ Om in de onderhavige zaak een van deze belastingvrijstellingen te kunnen toepassen, zou X derhalve haar gewone verblijfplaats buiten Nederland moeten hebben.

29. Volgens de feitelijke vaststellingen van de verwijzende rechter heeft X echter zowel in Nederland als in België een verblijfplaats. Een verblijfplaats in Nederland is, wanneer de belasting wordt geheven op de ingebruikneming, zelfs voorwaarde voor de heffing van de BPM.

30. Deze krachtens het nationale recht voor de toepassing van de BPM vastgestelde feiten zijn evenwel met het oog op de gewone verblijfplaats, die voor de belastingvrijstellingen van richtlijn 83/182 van doorslaggevende betekenis is, niet beslissend. In dit verband moet worden beklemtoond dat er slechts één gewone verblijfplaats in de zin van richtlijn 83/182 kan zijn, die in de gehele Unie op gelijke wijze¹⁹ door artikel 7, lid 1, van richtlijn 83/182 wordt gedefinieerd. Dit kan enerzijds worden opgemaakt uit de definitie van de gewone verblijfplaats in artikel 7, lid 1, zelf, anderzijds uit artikel 9,

15 — Zie de mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité van 14 december 2012, Versterking van de eengemaakte markt door het wegwerken van grensoverschrijdende fiscale obstakels voor personenauto's COM(2012) 756 final, blz. 5.

16 — Artikel 1 van het voorstel van de Commissie van 30 oktober 1975 voor een richtlijn van de Raad betreffende de belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen binnen de Gemeenschap (PB C 267, blz. 8).

17 — Artikel 1, leden 1 en 2, van het voorstel van de Commissie van 10 februari 1998 voor een richtlijn van de Raad betreffende de fiscale behandeling van personenauto's die definitief naar een andere lidstaat worden overgebracht in verband met een verandering van verblijfplaats, of tijdelijk worden gebruikt in een andere lidstaat dan die waar zij zijn geregistreerd (PB C 108, blz. 75).

18 — Zie nader artikel 3, sub a-aa, artikel 4, lid 1, sub a-aa, en artikel 5, lid 1, sub a en b, van richtlijn 83/182.

19 — Zie arrest van 2 augustus 1993, Commissie/Griekenland (C-9/92, Jurispr. blz. I-4467, punt 8).

lid 3, tweede alinea, van richtlijn 83/182, dat, om „elke dubbele heffing te vermijden” eraan in de weg staat dat er sprake kan zijn van twee verblijfplaatsen, wat het gevolg zou kunnen zijn van toepassing van de bijzondere regelingen ten gunste van het Koninkrijk Denemarken. Voorts stemt de aanname van slechts één enkele verblijfplaats in de zin van de richtlijn, volgens de eerste en tweede overweging van richtlijn 83/182 precies overeen met de geest en de doelstellingen van de richtlijn, die de door belastingregelingen veroorzaakte belemmeringen beoogt op te heffen. De gewone verblijfplaats in de zin van de richtlijn dient derhalve, zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, ter afbakening van de fiscale bevoegdheden van de lidstaten.²⁰

31. Hoewel X dus voor de toepassing van de BPM naar nationaal recht haar verblijfplaats ook in Nederland heeft, moet voor de vraag of zij een beroep kan doen op een belastingvrijstelling van richtlijn 83/182 worden onderzocht of haar gewone verblijfplaats in de zin van artikel 7, lid 1, niet buiten Nederland ligt.

32. In het kader van dit onderzoek dient de verwijzende rechter alle relevante feiten waardoor elk concreet geval wordt gekenmerkt, te beoordelen in het licht van de criteria die zijn geformuleerd in de rechtspraak van het Hof.²¹ Voor de vaststelling van de gewone verblijfplaats moeten volgens die rechtspraak zowel de beroepsmatige en persoonlijke bindingen van de betrokkene met een bepaalde plaats als de duur daarvan in aanmerking worden genomen.²²

33. Wanneer de verwijzende rechter op basis daarvan vaststelt dat X haar gewone verblijfplaats in de zin van artikel 7, lid 1, van richtlijn 83/182 in Nederland heeft, is een belastingvrijstelling krachtens deze richtlijn uitgesloten. Zoniet, dan moet de verwijzende rechter nagaan of de andere in de artikelen 3 tot en met 5 van de richtlijn neergelegde voorwaarden voor belastingvrijstellingen zijn vervuld, waarbij X zich in voorkomend geval rechtstreeks op de richtlijn zou kunnen beroepen.²³

c) Voorlopige conclusie

34. In eerste instantie dient derhalve op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat wanneer een burger van de Unie op grond van nationale bepalingen in twee lidstaten woont en zij haar voertuig, dat reeds in een andere lidstaat werd geregistreerd en belast, duurzaam in beide lidstaten gebruikt, het Unierecht zich tegen de heffing van een registratiebelasting op motorvoertuigen op grond van de ingebruikneming van een voertuig verzet, wanneer haar gewone verblijfplaats in de zin van artikel 7, lid 1, van richtlijn 83/182 zich niet in het binnenland bevindt en de andere in deze richtlijn neergelegde voorwaarden voor belastingvrijstelling zijn vervuld.

2. Primair recht

35. Indien mocht worden vastgesteld dat in het hoofdgeding de voorwaarden voor belastingvrijstelling op grond van richtlijn 83/182 niet zijn vervuld, of slechts tot een gedeeltelijke vrijstelling leiden²⁴, rijst vanuit het oogpunt van het Unierecht vervolgens de vraag of het Koninkrijk der Nederlanden het recht heeft om BPM te heffen ondanks het feit dat verzoekster in het hoofdgeding reeds in België een registratiebelasting heeft betaald.

20 — Zie in die zin arrest van 23 april 1991, Ryborg (C-297/89, Jurispr. blz. I-1943, punten 13-16).

21 — Zie in die zin arrest van 7 juni 2007, Commissie/Griekenland (C-156/04, Jurispr. blz. I-4129, punt 46).

22 — Zie voor meer details arrest Commissie/Griekenland (aangehaald in voetnoot 21, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 — Zie arrest van 29 mei 1997, Klattner (C-389/95, Jurispr. blz. I-2719, punt 35), met betrekking tot artikel 3 van richtlijn 83/182.

24 — Zie voor meer details met name de regelingen van artikel 3, aanhef, en artikel 4, lid 2, van richtlijn 83/182.

36. De belastingheffing op motorvoertuigen is weliswaar in beginsel een zaak van de lidstaten, doch deze dienen daarbij het primaire recht van de Unie in acht te nemen.²⁵ Inzake deze primairrechtelijke verplichtingen bestaat een zeer omvangrijke rechtspraak van het Hof, laatstelijk vooral in de vorm van beschikkingen.

37. Volgens vaste rechtspraak is het om te beginnen niet in strijd met artikel 90 EG (thans: artikel 110 VWEU), wanneer een lidstaat bij de vaststelling dat iemand zijn verblijfplaats in het binnenland heeft een registratiebelasting op motorvoertuigen heft, ongeacht of een vergelijkbare belasting reeds in een andere lidstaat werd betaald.²⁶

38. Niettemin heeft het Hof in het verleden herhaaldelijk vastgesteld dat lidstaten bij de heffing van registratiebelastingen op motorvoertuigen fundamentele vrijheden hadden geschonden.²⁷ Hierna zal derhalve moeten worden onderzocht of de heffing van een belasting als de Nederlandse BPM, in de situatie waarin de betrokkene reeds in een andere lidstaat een registratiebelasting heeft betaald, in strijd is met een fundamentele vrijheid.

39. Aangezien de heffing van BPM verband houdt met de uitoefening door X in Nederland van een zelfstandige beroepsactiviteit als orthodontist, zal ik deze vraag onderzoeken aan de hand van de vrijheid van vestiging van artikel 43 EG (thans: artikel 49 VWEU).

a) Beperking

40. Artikel 43 EG verbiedt beperkingen van de vrijheid van vestiging van onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat. Volgens het tweede lid van deze bepaling omvat de vrijheid van vestiging de uitoefening van werkzaamheden anders dan in loondienst. Derhalve wordt X, als Belgisch staatsburger, bij de uitoefening van haar activiteit als orthodontist in Nederland door de vrijheid van vestiging beschermd.

41. Als beperkingen van de vrijheid van vestiging dienen in beginsel die maatregelen te worden verstaan die de uitoefening van die vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken.²⁸ Dat X BPM moet betalen op grond van het gebruik van het Nederlandse wegennet, vormt in beginsel een dergelijke beperking.

42. Desalniettemin heeft het Hof, met name met betrekking tot het vrij verkeer van werknemers van artikel 39 EG herhaaldelijk geoordeeld dat de overbrenging van werkzaamheden naar een andere lidstaat niet fiscaal neutraal hoeft te zijn. Een eventueel nadeel ten opzichte van de situatie vóór de verplaatsing is in beginsel niet in strijd met artikel 39 EG, mits er geen benadeling kan worden vastgesteld tegenover diegenen die reeds onder de belasting vielen.²⁹ Derhalve kan een beperking op grond van de belastingheffing in de lidstaat van ontvangst slechts worden aangenomen wanneer sprake is van discriminatie ten opzichte van een vergelijkbare, zuiver binnenlandse situatie. Aangezien artikel 39 EG en artikel 43 EG dezelfde rechtsbescherming verlenen³⁰, geldt dit evenzeer voor de in casu toe te passen vrijheid van vestiging.

25 — Zie in die zin alleen al arrest Van Putten (aangehaald in voetnoot 4, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 — Arrest Commissie/Griekenland (aangehaald in voetnoot 21, punt 85 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 — Zie recentelijk beschikking van 29 september 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10).

28 — Zie alleen al arrest van 7 maart 2013, DKV Belgium (C-577/11, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 — Zie onder meer arresten van 29 april 2004, Weigel (C-387/01, Jurispr. blz. I-4981, punt 55); 26 april 2007, Alevizos (C-392/05, Jurispr. blz. I-3505, punt 76), en 15 september 2011, Schulz-Delzers en Schulz (C-240/10, Jurospr. blz. I-8531, punt 42).

30 — Zie arrest van 5 februari 1991, Roux (C-363/89, Jurispr. blz. I-273, punt 23), met betrekking tot artikel 48 EEG en artikel 52 EEG.

43. Volgens vaste rechtspraak kan een lidstaat daarom op een motorvoertuig dat in een andere lidstaat is geregistreerd een registratiebelasting heffen, wanneer dit motorvoertuig hoofdzakelijk is bestemd voor duurzaam gebruik op zijn grondgebied of daar feitelijk duurzaam wordt gebruikt.³¹ Terwijl de oudere rechtspraak dit nog als rechtvaardiging van de beperking zag³², heeft het Hof in recentere rechtspraak terecht verduidelijkt dat in een dergelijk geval er bij gebreke van een ongelijke behandeling geen sprake is van discriminatie, daar namelijk uiteindelijk alle personen die in het binnenland – met of zonder binnenlandse registratie – duurzaam een voertuig gebruiken, gelijk worden behandeld.³³

44. Tegen deze achtergrond vormt de BPM-heffing geen beperking van de vrijheid van vestiging van X, wanneer X – zoals de verwijzende rechter³⁴, wiens taak dit is, reeds feitelijk heeft vastgesteld – haar voertuig duurzaam in Nederland gebruikt. Aangezien het gebruik van het voertuig door X ook niet door een huurverdrag in de tijd beperkt is³⁵, wordt zij door de heffing van de belasting uiteindelijk net zo behandeld als een persoon die op grond van een binnenlandse registratie een voertuig duurzaam in Nederland gebruikt.

45. De feitelijke vaststelling van de verwijzende rechter, dat X haar voertuig ook in België duurzaam gebruikt, is hiermee niet in strijd. Volgens de rechtspraak bestaat er in eerste instantie geen dwingend verband tussen de verblijfplaats van een persoon en de plaats van het duurzame gebruik.³⁶ Derhalve betekent een hoofdzakelijk en duurzaam gebruik in een lidstaat ook niet dat er sprake moet zijn van een uitsluitend en ononderbroken gebruik in die lidstaat. Zo heeft het Hof geoordeeld dat van een hoofdzakelijk en duurzaam gebruik in een lidstaat bijvoorbeeld ook sprake is wanneer de betrokkene zich elke werkdag met zijn voertuig naar zijn werkplek in een andere lidstaat begeeft en derhalve ook het wegennet in die lidstaat regelmatig gebruikt.³⁷

46. Ten slotte wordt ook een dubbele heffing van registratiebelastingen op motorvoertuigen door twee lidstaten – zoals in de omstandigheden van het onderhavige geval – niet door het evenredigheidsbeginsel ingeperkt. Wanneer wordt vastgesteld dat er sprake is van een hoofdzakelijk en duurzaam gebruik in het binnenland zonder beperking in de tijd, dan hoeft, anders dan de verwijzende rechter in de verwijzingsbeslissing meent, het evenredigheidsbeginsel niet te worden geëerbiedigd. Dit is volgens de rechtspraak namelijk enkel het geval wanneer de heffing van de belasting een rechtvaardiging vereist omdat een voertuig niet hoofdzakelijk is bestemd voor duurzaam gebruik in het binnenland³⁸ of omdat het gebruik aan een beperking in de tijd is onderworpen.³⁹ Bij een duurzaam gebruik zonder beperking in de tijd is er echter – zoals reeds uiteengezet⁴⁰ – bij gebreke van een ongelijke behandeling toch al geen sprake van een beperking, zodat de belasting niet hoeft te worden getoetst aan het evenredigheidsbeginsel.

31 — Arrest Van Putten (aangehaald in voetnoot 4, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 — Zie arresten van 15 december 2005, Nadin en Nadin-Lux (C-151/04 en C-152/04, Jurispr. blz. I-11203, punt 41), en 23 februari 2006, Commissie/Finland (C-232/03, punten 44-47), alsmede beschikking van 27 juni 2006, Van de Coevering (C-242/05, Jurispr. blz. I-5843, punten 21-24).

33 — Zie in die zin arrest Van Putten (aangehaald in voetnoot 4, punt 50), en beschikking van 27 april 2012, Notermans-Boddenberg (C-114/11, punt 27); in die zin reeds arrest Commissie/Denemarken (aangehaald in voetnoot 12, punt 78).

34 — Zie arrest Nadin en Nadin-Lux (aangehaald in voetnoot 32, punt 42).

35 — Zie beschikking VAV-Autovermietung (aangehaald in voetnoot 27, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 — Zie arresten Nadin en Nadin-Lux (aangehaald in voetnoot 32), en Commissie/Finland (aangehaald in voetnoot 32), alsmede beschikking van 24 oktober 2008, Vandermeir (C-364/08, Jurispr. blz. I-8087).

37 — Zie beschikking Notermans-Boddenberg (aangehaald in voetnoot 33, punten 29 e.v.).

38 — Zie beschikking Van de Coevering (aangehaald in voetnoot 32, punten 26 e.v.).

39 — Zie beschikking van 22 mei 2008, Ilhan (C-42/08, punten 18 e.v.).

40 — Zie punten 43 e.v. supra.

47. Deze rechtspraak inzake de vraag of registratiebelastingen op motorvoertuigen verenigbaar zijn met de fundamentele vrijheden, kan tot gevolg hebben dat aan een burger van de Unie een dubbele registratiebelasting op motorvoertuigen wordt opgelegd. Zo is het in casu mogelijk dat X naast de in België op grond van registratie betaalde belasting in Nederland eveneens een belasting op grond van de gebruikmaking van het Nederlandse wegennet dient te betalen, inzonderheid wanneer zij haar gewone verblijfplaats in de zin van richtlijn 83/182 in Nederland heeft.

48. Afgezien van het feit dat een dergelijke dubbele belasting kan worden gerechtvaardigd door het dubbele gebruik van nationale wegennetten, is zij in overeenstemming met vaste rechtspraak volgens welke de nadelen die kunnen voortvloeien uit de parallelle uitoefening van fiscale bevoegdheden van de verschillende lidstaten, geen door het EG-Verdrag verboden beperkingen vormen, voor zover deze uitoefening geen discriminatie oplevert.⁴¹ Op grond hiervan is zelfs juridische dubbele belasting, dat wil zeggen belasting van hetzelfde feit door twee lidstaten⁴², in beginsel met de fundamentele vrijheden verenigbaar. Derhalve moet het de lidstaten al helemaal worden toegestaan een belasting te heffen die slechts tot economische dubbele belasting, in casu op het gebruik van een voertuig, door twee lidstaten leidt. Het onderhavige geval heeft immers geen betrekking op juridische dubbele belasting, aangezien de belasting in Nederland op grond van het gebruik van het Nederlandse wegennet, doch in België op grond van de registratie aldaar wordt geheven.

49. Een zekere beperking van een door registratiebelastingen op motorvoertuigen ontstane dubbele belasting biedt het Unierecht, zoals wij hebben gezien, evenwel reeds met richtlijn 83/182.⁴³ Voor zover het voertuig in de lidstaat van de gewone verblijfplaats in de zin van deze richtlijn wordt geregistreerd zal belastingheffing op grond van de ingebruikneming van het voertuig in een andere lidstaat in de regel door de belastingvrijstellingen van deze richtlijn uitgesloten zijn.

50. De conclusie luidt dat het feit dat van X de Nederlandse BPM wordt geheven, haar door artikel 43 EG gewaarborgde recht van vestiging derhalve niet zal beperken.

b) Voorlopige conclusie

51. Een lidstaat wordt in een situatie als in het hoofdgeding door het primaire recht niet belet om een belasting als de BPM te heffen, ondanks het feit dat de belastingplichtige reeds in een andere lidstaat een registratiebelasting heeft betaald.

V – Conclusie

52. Concluderend geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Hoge Raad der Nederlanden te beantwoorden als volgt:

„Wanneer een burger van de Unie in twee lidstaten woont en zij haar voertuig, dat reeds in de andere lidstaat werd geregistreerd en belast, duurzaam in beide lidstaten gebruikt, verzet het Unierecht zich slechts tegen de heffing van een registratiebelasting op motorvoertuigen op grond van de ingebruikneming van een voertuig, wanneer haar gewone verblijfplaats in de zin van artikel 7, lid 1, van richtlijn 83/182 zich niet in het binnenland bevindt en de andere in deze richtlijn neergelegde voorwaarden voor belastingvrijstelling zijn vervuld.”

41 — Zie alleen al arrest van 8 december 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, Jurispr. blz. I-13023, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 — Zie arrest van 16 juli 2009, Damseaux (C-128/08, Jurispr. blz. I-6823, punten 26 e.v.).

43 — Zie punten 15 e.v. supra.