



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 5. septembra 2013¹

Zadeva C-302/12

X

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska))

„Davčna zakonodaja — Davek na registracijo motornih vozil — Svoboda ustanavljanja — Direktiva 83/182/EGS — Stanovanja in stalna uporaba vozila v dveh državah članicah“

I – Uvod

1. V ozadju vprašanj za predhodno odločanje je ponovno nizozemski davek na osebna vozila in motorna kolesa, s katerim se je Sodišče v preteklih letih že večkrat ukvarjalo.²

2. Ta nizozemski davek na registracijo motornih vozil je bil v tej zadevi odmerjen državljanki Unije, ki ima stanovanje tako na Nizozemskem kot v Belgiji in v obeh državah uporablja motorno vozilo. Zato obe državi članici uveljavljata pravico do odmere davka na registracijo motornih vozil. V tej zadevi je treba tako pojasniti, ali je dvojna obdavčitev z davkom na registracijo motornih vozil v skladu s pravom Unije.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

3. Člen 1 Direktive Sveta z dne 28. marca 1983 o davčnih oprostitvah znotraj Skupnosti za določena prevozna sredstva, začasno uvožena iz ene države članice v drugo (83/182/EGS)³ (v nadaljevanju: Direktiva 83/182), naslovljen „Področje uporabe“, v odstavku 1 določa:

„Države članice pod spodaj določenimi pogoji pri začasnem uvozu iz druge države članice oprostitjo motorna cestna vozila [...]:

- prometnega davka, trošarin in drugih davkov na potrošnjo,
- davkov, naštetih v priloženi Prilogi.“

¹ — Jezik izvirnika: nemščina.

² — Glej zadevo C-114/11 (Notermans-Boddenberg), združene zadeve od C-578/10 do C-580/10 (van Putten) in zadeve C-91/10 (VAV-Autovermietung), C-42/08 (Ilhan) ter C-242/05 (van de Coevering).

³ — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 112.

4. Posamične davčne oprostitve za osebna vozila so določene v členih od 3 do 5 Direktive 83/182 in napotujejo na „običajno prebivališče“ posameznika oziroma uporabnika.

5. V členu 7(1) Direktive 83/182 je „običajno prebivališče“ osebe opredeljeno tako:

„V tej direktivi ‚običajno prebivališče‘ pomeni kraj, kjer oseba navadno živi, to je vsaj 185 dni v vsakem koledarskem letu zaradi osebnih in poklicnih vezi ali v primeru osebe, ki nima poklicnih vezi, zaradi osebnih vezi, ki kažejo tesno povezavo med to osebo in krajem, kjer živi.“

B – Nacionalno pravo

6. Na Nizozemskem se je v upoštevnem letu davek na osebna vozila in motorna kolesa odmeril na podlagi Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (v nadaljevanju: DOM).

7. Kot je Sodišču znano iz drugih zadev,⁴ davčna obveznost za DOM nastane ob registraciji osebnih vozil in motornih koles v nizozemsko evidenco registriranih motornih vozil in ob začetku uporabe osebnega vozila ali motornega kolesa, ki ni registrirano ali ni registrirano na Nizozemskem, na nizozemskih javnih cestah, če je dejansko na voljo fizični osebi s prebivališčem ali pravni osebi s sedežem na Nizozemskem.

III – Postopek v glavni stvari in postopek pred Sodiščem

8. Predmet postopka v glavni stvari je odločba o odmeri DOM, ki je bila izdana X in se nanaša na vozilo, ki je bilo leta 2004 pridobljeno in registrirano v Belgiji.

9. X je belgijska državljanka, ki ima stanovanji na Nizozemskem in v Belgiji in ti stanovanji čez leto izmenično uporablja. Sicer na Nizozemskem opravlja dejavnost ortodonta.

10. Nizozemska davčna uprava je leta 2006 ugotovila, da ima X prebivališče na Nizozemskem in na nizozemskih javnih cestah vozi osebno vozilo, ki je bilo registrirano le v Belgiji. Zato je davčni zavezanki odmerilo DOM v višini 17.315 EUR. Pred tem je X že pri vpisu svojega vozila v belgijsko evidenco registriranih motornih vozil plačala belgijski davek v višini 4 957 EUR.

11. X je pred nizozemskimi upravnimi organi in sodišči ugovarjala plačilu DOM. Hoge Raad der Nederlanden, ki sedaj rešuje spor, je ugotovilo, da ima X prebivališče tako na Nizozemskem kot v Belgiji in da vozilo v obeh državah članicah stalno uporablja. Na tej podlagi je Sodišču v skladu s členom 267 PDEU postavilo ti vprašnji:

„1. Ali je svoboda dveh držav članic pri izvajanju davčnih pristojnosti, zlasti pri pobiranju davka na registracijo motornega vozila, v primeru, v katerem ima državljanka Unije na podlagi nacionalnih predpisov prebivališče v dveh državah članicah in je lastnica motornega vozila, ki ga dejansko stalno uporablja v obeh državah članicah, neomejena?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: ali ima lahko načelo sorazmernosti v okviru pobiranja davka na registracijo v primeru, kakršen je obravnavani, korekcijski učinek, in če je tako, ali se mora zaradi tega načela ena od dveh držav članic ali vsaka od njiju pri izvajanju svojih davčnih pristojnosti omejiti in kakšna bi morala biti ta omejitev?“

12. V postopku pred Sodiščem so X, Helenska republika, Kraljevina Nizozemska in Komisija podale pisna stališča.

4 — Glej sodbo z dne 26. aprila 2012 v združenih zadevah van Putten (od C-578/10 do C-580/10, točka 6).

IV – Pravna presoja

13. Predložitveno sodišče z obema vprašanjema v bistvu sprašuje, ali pravo Unije nasprotuje temu, da se v primeru, ko se na podlagi nacionalnih predpisov šteje, da ima državljanica Unije prebivališče v dveh državah članicah in svoje vozilo, ki je že bilo registrirano in obdavčeno v eni državi članici, stalno uporablja v obeh državah članicah, zaradi začetka uporabe vozila pobere davek na registracijo motornih vozil.

14. Kljub temu, da v vprašanjih za predhodno odločanje niso navedene določbe prava Unije, ki naj bi se jih razložilo, je iz obrazložitve predložitvene odločbe razvidno, da predložitveno sodišče sprašuje za razlago primarnega prava Unije (glej poglavje 2). Vendar pa tako kot Komisija menim, da bi moralo Sodišče podati tudi razlago Direktive 83/182 (glej poglavje 1), da bi lahko predložitvenemu sodišču koristno odgovorilo.⁵

1. Davčne oprostitve po Direktivi 83/182

15. Najprej je treba preveriti, ali tožeča stranka v postopku v glavni stvari nima možnosti, da bi v zvezi z nizozemskim DOM uveljavljala davčno oprostitve na podlagi Direktive 83/182.

(a) Področje uporabe

16. Pogoji za to je, da davek na registracijo motornih vozil, kakršen je DOM, v tem primeru spada v področje uporabe Direktive 83/182.

17. V skladu s členom 1(1) se ta direktiva uporablja za prometni davek, trošarine in druge davke na potrošnjo ter za davke, ki so naštet v prilogi k tej direktivi, pri čemer je na podlagi člena 2(2) Direktive 91/680/EGS⁶ iz področja uporabe izvzet davek na dodano vrednost, ki je urejen s pravom Unije.

18. V tej prilogi je pri Kraljevini Nizozemski naveden le Motorrijtuigenbelasting nach der Wet op de motorrijtuigenbelasting z dne 21. julija 1966, pri katerem gre za davek na motorna vozila, ki se plačuje letno in ni enak kot DOM.⁷

19. Medtem ko DOM ni prometni davek v smislu prava Unije že zaradi tega, ker zajema le motorna vozila in tako ni splošno veljaven,⁸ pa bi se lahko štel za trošarino ali drug davek na potrošnjo v smislu člena 1(1) Direktive 83/182.

20. Na žalost teh pojmov podrobneje ne opredeljujeta niti ta direktiva niti sodna praksa Sodišča.

5 — V zvezi s to pristojnostjo Sodišča glej sodbi z dne 20. marca 1986 v zadevi Tissier (35/85, Recueil, str. 1207, točka 9) in z dne 30. maja 2013 v zadevi Worten (C-342/12, točka 30).

6 — Direktiva Sveta z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160).

7 — Glej sodbo z dne 20. septembra 2007 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-297/05, ZOdl., str. I-7467, točka 12).

8 — Glej moje sklepne predloge z dne 5. septembra 2013 v zadevi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, še nerešena zadeva pred Sodiščem, točka 112 in naslednje) k členu 401 Direktive 2006/112/EG.

21. Pojma „davek na potrošnjo“ v kontekstu Direktive 83/182 ni mogoče razumeti tako, da zajema davke na dobrine, ki se takoj potrošijo, torej na dobrine, ki niso trajne dobrine.⁹ Kajti predmet te direktive so le prevozna sredstva, ki se jih lahko stalno uporablja. Tako so davki na potrošnjo v smislu člena 1(1) Direktive 83/182 na splošno neposredne davčne obremenitve vozil, ki se plačujejo ob njihovem uvozu, h katerim se lahko v bistvu šteje tudi davke na registracijo motornih vozil.¹⁰

22. Vendar pa je treba pri vprašanju, ali je treba tak davek šteti za davek na potrošnjo v smislu člena 1(1) Direktive 83/182, razlikovati med različnimi obdavčljivimi dogodki, s katerimi nastane obveznost plačila davka na registracijo motornih vozil. Obravnavani DOM se namreč plačuje, prvič, pri registraciji vozila v evidenci registriranih motornih vozil in, drugič, pri začetku uporabe vozila, ki na Nizozemskem ni registrirano, na nizozemskih javnih cestah. Kadar se namreč davek na registracijo motornih vozil veže na začetek uporabe vozila na omrežju nacionalnih cest, obdavčljivi dogodek v zvezi z uporabo vozila nastane pri prehodu meje. V takem primeru je torej obdavčitev neposredna posledica uvoza motornega vozila.

23. V zvezi s tem je Sodišče že v dveh sodbah v postopkih zaradi neizpolnitve obveznosti, ki sta se nanašala na plačevanje davka na registracijo motornih vozil pri uporabi vozila, ki je bilo registrirano v drugi državi članici, ugotovilo kršitev obveznosti iz Direktive 83/182.¹¹ Vendar pa je pogoj za ugotovitev, da gre za tako kršitev, to, da se Direktiva 83/182 uporablja za davek na registracijo motornih vozil v delu, v katerem se plačuje za uporabo cestnega omrežja. Poleg tega Sodišče v nekem drugem postopku zaradi neizpolnitve obveznosti ni sledilo mnenju generalnega pravobranilca, da so davki na potrošnjo in davki, ki se jih plačuje pri registraciji, v bistvu različni.¹²

24. Uporaba Direktive 83/182 za davek na registracijo motornih vozil, ki se plačuje ob začetku uporabe vozila, tudi ni v nasprotju s sodno prakso Sodišča, ki se nanaša na v istem času sprejeto Direktivo 83/183/EGS.¹³ Kot je ugotovilo Sodišče, v členih 1(1) obeh direktiv, v katerih so navedeni prometni davki, trošarine in drugi davki na potrošnjo, sicer niso navedeni davki, ki se ne plačujejo zaradi samega uvoza, temveč zaradi registracije ali uporabe vozila.¹⁴ Vendar pa je to, da lahko pojem „davki na potrošnjo“ načeloma vključuje tudi davke na registracijo motornih vozil, razvidno iz člena 1(2) Direktive 83/183/EGS, ki iz področja uporabe te direktive izrecno izvzema dajatve, ki so povezane z uporabo lastnine, na primer pristojbine za registracijo motornih vozil. Ozka razlaga Sodišča pri opredelitvi davkov na potrošnjo v smislu Direktive 83/183/EGS bi tako lahko temeljila le na tem, da člen 1(1) te direktive izrecno vključuje le davke na potrošnjo, ki se „običajno“ plačujejo pri uvozu. Davki na registracijo motornih vozil pa se še zdaleč ne plačujejo v vseh državah članicah.¹⁵

9 — Sklepni predlogi generalnega pravobranilca J. Mischa z dne 27. aprila 1989 v združenih zadevah Wisselink in drugi (93/88 in 94/88, Recueil, str. 2671, točki 43 in 44).

10 — Glej v tem smislu sklepne predloge generalne pravobranilke C. Stix-Hackl z dne 4. marca 2004 v zadevi Lindfors (C-365/02, Recueil, str. I-7183, točka 56).

11 — Glej sodbi z dne 7. junija 2007 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-156/04, ZOdl., str. I-4129) in z dne 4. junija 2009 v zadevi Komisija proti Finski (C-144/08).

12 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca F.G. Jacobsa z dne 20. januarja 2005 v zadevi Komisija proti Danski (C-464/02, ZOdl., str. I-7929, točka 43) in sodbo z dne 15. septembra 2005 v zadevi Komisija proti Danski (C-464/02, Recueil, str. I-7929, točka 75 in naslednje).

13 — Direktiva Sveta 83/183/EGS z dne 28. marca 1983 o davčnih oprostitvah, ki veljajo za končni uvoz osebne lastnine posameznikov iz države članice (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 117).

14 — Glej med drugim sodbi z dne 29. aprila 2004 v zadevi Weigel (C-387/01, Recueil, str. I-4981, točka 47) in z dne 26. aprila 2007 v zadevi Alevizos (C-392/05, ZOdl., str. I-3505, točka 49); glej tudi moje sklepne predloge z dne 25. januarja 2007 v zadevi Alevizos (C-392/05, ZOdl., str. I-3505, točke od 50 do 56 in navedena sodna praksa).

15 — Glej sporočilo Komisije Evropskemu parlamentu, Svetu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru z dne 14. decembra 2012 „Krepitev enotnega trga z odpravo čezmejnih davčnih ovir za osebna vozila“ (COM/2012/0756 final, str. 5).

25. Nazadnje, tudi iz zakonodajnega postopka ni razvidno, da pojem „davki na potrošnjo“ iz člena 1(1) Direktive 83/182 ne more vključevati davkov na registracijo motornih vozil, kadar se plačujejo ob začetku uporabe vozila na nacionalnem cestnem omrežju. Komisija je sicer v svojem predlogu najprej davke na registracijo motornih vozil izrecno vključila v področje uporabe,¹⁶ vendar pa ta predlog v končni direktivi ni bil sprejet. Po eni strani bi bilo to mogoče razlagati s tem, da Svet takrat klasičnega davka na registracijo motornih vozil, ki se veže le na registracijo vozila, ni želel vključiti v direktivo. Po drugi strani pa nek drug predlog Komisije v členu 1(1) in (2) davke, ki se vežejo na registracijo, izrecno šteje za davke na potrošnjo.¹⁷

26. Direktiva 83/182 tako v členu 1(1) kot davke na potrošnjo vključuje tudi davke na registracijo motornih vozil, kakršen je nizozemski DOM, kadar je z njimi obdavčen začetek uporabe vozil na nacionalnem cestnem omrežju.

(b) Pogoji za davčno oprostitev

27. Nato je treba preizkusiti, ali je X v primeru, kakršen je v postopku v glavni stvari, upravičena do katere od oprostitev plačila davka iz Direktive 83/182.

28. Za uporabo vseh davčnih oprostitev, ki so v Direktivi 83/182 navedene za zasebna vozila in so določene v členih od 3 do 5 te direktive, mora biti izpolnjen pogoj, da ima oseba, ki tako vozilo uvaža, običajno prebivališče v državi članici, ki ni država članica začasnega uvoza.¹⁸ Da bi bilo v tem primeru mogoče uporabiti katero od teh davčnih oprostitev, bi morala torej X imeti svoje običajno prebivališče zunaj Nizozemske.

29. V skladu z ugotovitvami dejanskega stanja, ki jih je navedlo predložitveno sodišče, pa ima X prebivališče tako na Nizozemskem kot v Belgiji. Prebivališče na Nizozemskem je celo pogoj za odmero DOM v primeru obdavčitve začetka uporabe.

30. Te ugotovitve, ki so bile podane v zvezi z uporabo nacionalnega prava za namene DOM, pa v zvezi z običajnim prebivališčem, ki je upoštevno za davčne oprostitve iz Direktive 83/182, niso odločilne. V zvezi s tem je treba poudariti, da je v skladu z Direktivo 83/182 mogoče imeti le eno običajno prebivališče, ki ga za območje celotne Unije enotno¹⁹ opredeljuje člen 7(1) Direktive 83/182. To je možno razbrati, prvič, iz same opredelitve običajnega prebivališča v tem členu 7(1) in, drugič, iz člena 9(3), drugi pododstavek, ki zaradi tega, „da [...] bi se izognili dvojnemu obdavčenju“, preprečuje domnevo, da ima neka oseba dve prebivališči, ki bi lahko izhajala iz uporabe posebnih pravil v korist Kraljevine Danske. Obstoj le enega prebivališča v smislu Direktive je, kot je razvidno iz njenih prvih dveh uvodnih izjav, ravno cilj in namen Direktive 83/182, s katero se želi odpraviti ovire pri prostem gibanju, ki jih povzročajo davčna pravila. Kot je Sodišče že pojasnilo, je namen opredelitve običajnega prebivališča v Direktivi razmejitev davčne pristojnosti držav članic.²⁰

31. Čeprav ima tako X za namene DOM po nacionalnem pravu prebivališče tudi na Nizozemskem, je treba za odgovor na vprašanje, ali ima pravico do davčne oprostitve po Direktivi 83/182, preizkusiti, ali njeno običajno prebivališče v smislu člena 7(1) te direktive ni zunaj Nizozemske.

16 — Člen 1 predloga Komisije z dne 30. oktobra 1975 za Direktivo Sveta o davčnih oprostitvah znotraj Skupnosti za določena prevozna sredstva, začasno uvožena iz ene države članice v drugo (UL C 267, str. 8).

17 — Člen 1(1) in (2) predloga Komisije z dne 10. februarja 1998 za direktivo Sveta o davčni obravnavi zasebnih motornih vozil, ki se v povezavi s spremembo prebivališča za stalno prepeljejo v drugo državo članico ali se začasno uporabljajo v državi članici, ki ni država članica, v kateri je bilo vozilo registrirano (UL C 108, str. 75).

18 — Podrobneje glej člene 3(a)(aa), 4(1)(a)(aa) in 5(1)(a) in (b) Direktive 83/182.

19 — Glej sodbo z dne 2. avgusta 1993 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-9/92, Recueil, str. I-4467, točka 8).

20 — Glej v tem smislu sodbo z dne 23. aprila 1991 v zadevi Ryborg (C-297/89, Recueil, str. I-1943, točke od 13 do 16).

32. To mora na podlagi vseh dejstev, ki so upoštevana v posamičnem primeru, in ob upoštevanju meril iz sodne prakse Sodišča presoditi predložitveno sodišče.²¹ Pri določitvi kraja običajnega prebivališča je treba v skladu s to sodno prakso upoštevati tako poklicne in osebne vezi zadevne osebe na nekem kraju kot tudi trajnost teh vezi.²²

33. Če predložitveno sodišče v skladu s tem ugotovi, da ima X svoje običajno prebivališče v smislu člena 7(1) Direktive 83/182 na Nizozemskem, davčne oprostitve iz te direktive ni mogoče uporabiti. Če to ni tako, mora predložitveno sodišče preizkusiti vse ostale pogoje za davčne oprostitve iz členov od 3 do 5 te direktive, pri čemer se lahko X po potrebi sklicuje neposredno na Direktivo.²³

(c) Vmesni predlog

34. V prvi fazi je tako treba na vprašanji za predhodno odločanje odgovoriti, da pravo Unije v primeru, ko se na podlagi nacionalnih predpisov šteje, da ima državljanica Unije prebivališče v dveh državah članicah in svoje vozilo, ki je bilo že registrirano in obdavčeno v eni državi članici, stalno uporablja v obeh državah članicah, nasprotuje pobiranju davka na registracijo motornih vozil, ki se plačuje zaradi začetka uporabe vozila, če njeno običajno prebivališče v smislu člena 7(1) Direktive 83/182 ni v državi nameravane obdavčitve in so izpolnjeni drugi pogoji za davčno olajšavo iz Direktive 83/182.

2. Primarno pravo

35. Če se ugotovi, da v postopku v glavni stvari pogoji za davčno oprostitve iz Direktive 83/182 niso izpolnjeni ali da omogočajo le delno oprostitve,²⁴ se z vidika prava Unije dalje postavlja vprašanje, ali je Kraljevina Nizozemska upravičeno pobrala DOM, čeprav je tožeča stranka v postopku v glavni stvari davek na registracijo že plačala v Belgiji.

36. Obdavčitev motornih vozil je sicer načeloma v pristojnosti držav članic, vendar pa morajo upoštevati tudi primarno pravo Unije.²⁵ V zvezi s to zavezo držav članic, ki izhaja iz primarnega prava Unije, obstaja obsežna sodna praksa Sodišča, ne nazadnje predvsem v obliki sklepov.

37. Najprej, v skladu z ustaljeno sodno prakso ni v nasprotju s členom 90 ES (postal člen 110 PDEU), če država članica pri predstavitvi prebivališča v državo pobere davek na registracijo motornih vozil, in to ne glede na to, da je bil podoben davek plačan že v drugi državi članici.²⁶

38. Kljub temu pa je Sodišče v preteklosti večkrat ugotovilo, da so države članice pri pobiranju davka na registracijo motornih vozil kršile temeljne svoboščine.²⁷ V nadaljevanju je treba zato preizkusiti, ali je pobiranje davka, kakršen je nizozemski DOM, v nasprotju s temeljnimi svoboščinami, če je zadevna oseba davek na registracijo že plačala v neki drugi državi članici.

39. Ker je pobiranje DOM povezano z opravljanjem dejavnosti samozaposlene osebe, ki jo X kot ortodontka opravlja na Nizozemskem, bom ta preizkus opravil z vidika svobode ustanavljanja iz člena 43 ES (postal člen 49 PDEU).

21 — Glej v tem smislu sodbo z dne 7. junija 2007 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-156/04, ZOdl., str. I-4129, točka 46).

22 — Za podrobnosti glej zgoraj v opombi 21 navedeno sodbo Komisija proti Grčiji, točka 45 in navedena sodna praksa.

23 — Glej sodbo z dne 29. maja 1997 v zadevi Klattner (C-389/95, Recueil., str. I-2719, točka 35) k členu 3 Uredbe 83/182.

24 — Podrobneje glej člen 3, na začetku, in člen 4(2) Direktive 83/182.

25 — Glej v tem smislu zgoraj v opombi 4 navedeno sodbo van Putten, točka 37 in navedena sodna praksa.

26 — Zgoraj v opombi 21 navedena sodba Komisija proti Grčiji, točka 85 in navedena sodna praksa.

27 — Glej sklep z dne 29. septembra 2010 v zadevi VAV-Autovermietung (C-91/10).

(a) Omejitev

40. Člen 43 ES prepoveduje omejitve svobode ustanavljanja za državljane ene države članice na ozemlju druge države članice. V skladu z drugim odstavkom tega člena svoboda ustanavljanja zajema pravico do opravljanja dejavnosti kot samozaposlena oseba. X kot belgijsko državljanko tako pri opravljanju njene dejavnosti ortodonta štiti svoboda ustanavljanja.

41. Kot omejitve svobode ustanavljanja je treba načeloma šteti ukrepe, ki izvrševanje svobode ustanavljanja prepovedujejo, ovirajo ali naredijo manj zanimivo.²⁸ To, da mora X zaradi uporabe nizozemskega cestnega omrežja plačati DOM, načeloma je taka omejitev.

42. Vendar pa je Sodišče zlasti v zvezi s pravico delavcev do prostega gibanja iz člena 39 ES večkrat ugotovilo, da ni nujno, da je prenos zaposlitve v drugo državo članico z davčnega vidika nevtralen. Morebiten slabši položaj v primerjavi s položajem pred prenosom načeloma ne krši člena 39 ES, če ni mogoče ugotoviti, da je v slabšem položaju od tistih, ki že plačujejo davke.²⁹ V skladu s tem je treba šteti, da gre za omejitev zaradi obdavčitve v državi članici gostiteljici le, če gre za diskriminacijo v primerjavi s primerljivim povsem notranjim položajem. Ker člena 39 ES in 43 ES zagotavljata enako pravno varstvo,³⁰ velja to tudi za tukaj upošteveno svobodo ustanavljanja.

43. V skladu z ustaljeno sodno prakso lahko zato država članica motorno vozilo, ki je registrirano v drugi državi članici, obdavči z davkom na registracijo, če se bo to vozilo v bistvu stalno uporabljalo na njenem ozemlju, ali se tako dejansko že uporablja.³¹ Medtem ko je starejša sodna praksa to še štela kot razlog za upravičenost omejitve temeljne svoboščine,³² pa je Sodišče v zadnjem času pojasnilo, da v skladu s pravom v takem primeru zaradi neobstoja neenakega obravnavanja ne pride do diskriminacije, saj so vse osebe, ki v državi stalno uporabljajo vozilo – ne glede na to, ali je v tej državi registrirano ali ne – obravnavajo enako.³³

44. Zaradi tega pobiranje davka na registracijo motornih vozil za X ne pomeni omejitve svobode ustanavljanja, če – kot je za to pristojno predložitveno sodišče³⁴ dejansko že ugotovilo – svoje vozilo na Nizozemskem stalno uporablja. Ker uporaba vozila od X tudi ni omejena s pogodbo o najemu,³⁵ bo pri pobiranju davka enako obravnavana kot osebe, ki na Nizozemskem uporabljajo vozilo, ki je registrirano v tej državi.

45. Dejstvo, ki ga je ugotovilo predložitveno sodišče, da X svoje vozilo stalno uporablja tudi v Belgiji, temu ne nasprotuje. Najprej, iz sodne prakse ne izhaja, da morata biti prebivališče osebe in kraj stalne uporabe nujno povezana.³⁶ Poleg tega uporaba, ki je v bistvu stalna, v državi članici tudi ne pomeni, da se stvar izključno in neprekinjeno uporablja v tej državi. Tako je Sodišče na primer priznalo, da gre za uporabo, ki je v bistvu stalna, v državi članici tudi takrat, ko oseba s svojim vozilom vsak delovni dan potuje na delo v drugo državo članico in tako redno uporablja tamkajšnje cestno omrežje.³⁷

28 — Glej sodbo z dne 7. marca 2013 v zadevi DKV Belgium (C-577/11, točka 31 in navedena sodna praksa).

29 — Glej med drugim sodbe z dne 29. aprila 2004 v zadevi Weigel (C-387/01, Recueil, str. I-4981, točka 55), z dne 26. aprila 2007 v zadevi Alevizos (C-392/05, ZOdl., str. I-3505, točka 76) in z dne 15. septembra 2011 v zadevi Schulz-Delzers in Schulz (C-240/10, ZOdl., str. I-8531, točka 42).

30 — Glej sodbo z dne 5. februarja 1991 v zadevi Roux (C-363/89, Recueil, str. I-273, točka 23) k členoma 48 in 52 EGS.

31 — Zgoraj v opombi 4 navedena sodba van Putten, točka 46 in navedena sodna praksa.

32 — Glej sodbi z dne 15. decembra 2005 v združenih zadevah Nadin in Nadin-Lux (C-151/04 in C-152/04, ZOdl., str. I-11203, točka 41) in z dne 23. februarja 2006 v zadevi Komisija proti Finski (C-232/03) ter sklep z dne 27. junija 2006 v zadevi van de Coevering (C-242/05, ZOdl., str. I-5843, točke od 21 do 24).

33 — Glej v tem smislu zgoraj v opombi 4 navedeno sodbo van Putten (točka 50) in sklep z dne 27. aprila 2012 v zadevi Notermans-Boddenberg (C-114/11, točka 27); podobno že zgoraj v opombi 12 navedena sodba Komisija proti Danski (točka 78).

34 — Glej zgoraj v opombi 32 navedeno sodbo Nadin in Nadin-Lux, točka 42.

35 — Glej zgoraj v opombi navedeni sklep VAV-Autovermietung, točka 19 in navedena sodna praksa.

36 — Glej na primer zgoraj v opombi 32 navedeni sodbi Nadin in Nadin-Lux in Komisija proti Finski ter sklep z dne 24. oktobra 2008 v zadevi Vandermeir (C-364/08, ZOdl., str. I-8087).

37 — Glej v opombi 33 navedeni sklep Notermans-Boddenberg, točki 29 in 30.

46. Nazadnje, dvojna obdavčitev z davkom na registracijo motornih vozil v dveh državah članicah – kakršna je v okoliščinah v tem primeru – tudi ni omejena z načelom sorazmernosti. Če se ugotovi, da je v državi prišlo do uporabe, ki je v bistvu stalna in brez časovne omejitve, načela sorazmernosti – v nasprotju s stališčem, ki ga je predložitveno sodišče izrazilo v predložitveni odločbi – ni mogoče upoštevati. Načelo sorazmernosti se v skladu s sodno prakso upošteva le takrat, kadar je treba pobiranje davka pravno utemeljiti, ker vozilo v bistvu ni namenjeno stalni uporabi v državi³⁸ ali ker je uporaba tega vozila časovno omejena.³⁹ Če pa gre za stalno uporabo brez časovne omejitve pa zaradi neobstoja različnega obravnavanja – kot že rečeno⁴⁰ – ne gre za omejitev, tako da se davka ne presoja glede na načelo sorazmernosti.

47. Na podlagi teh ugotovitev sodne prakse v zvezi s skladnostjo davka na registracijo motornih vozil lahko pride do dvojne obdavčitve državljana Unije s tem davkom. Tako je v tem primeru možno, da mora X poleg davka, ki ga je ob registraciji plačala v Belgiji, plačati davek tudi na Nizozemskem – zaradi začetka uporabe nizozemskega cestnega omrežja – zlasti če ima tam svoje običajno prebivališče v smislu Direktive 83/182.

48. Razen tega, da bi bila taka dvojna obremenitev lahko utemeljena z uporabo obeh državnih cestnih omrežij, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da slabši položaj, ki je posledica hkratne uporabe davčnih pristojnosti različnih držav članic, ni omejitev, ki je prepovedana s Pogodbo ES, če to ne povzroča diskriminacije.⁴¹ V skladu s tem je celo pravno dvojno obdavčevanje, se pravi obdavčitev istega dogodka s strani dveh držav, načeloma v skladu s temeljnimi svoboščinami.⁴² V skladu s tem je treba državam članicam še toliko bolj dopustiti obdavčitev, saj gre le za ekonomsko dvojno obdavčevanje, v tem primeru uporabe vozila, s strani dveh držav članic. V tem primeru namreč ne gre za pravno dvojno obdavčevanje, ker se na Nizozemskem davek pobira zaradi uporabe nizozemskega cestnega omrežja, v Belgiji pa zaradi tamkajšnje registracije.

49. Določeno omejitev dvojne obdavčitve z davkom na registracijo motornih vozil pa pravo Unije, kot je razvidno iz Direktive 83/182, vendarle že ponuja.⁴³ Če se vozilo registrira v državi članici običajnega prebivališča v smislu te direktive, je obdavčitev zaradi začetka uporabe vozila v drugi državi članici načeloma izključena na podlagi davčnih oprostitev iz te direktive.

50. Iz tega izhaja, da s tem, da je morala X plačati nizozemski davek na registracijo motornih vozil, njena pravica do ustanavljanja iz člena 43 ES ni bila omejena.

(b) Vmesni predlog

51. Države članice v primeru, kakršen je v postopku v glavni stvari, primarno pravo ne ovira pri naložitvi davka, kakršen je davek na registracijo motornih vozil, čeprav je davčni zavezanec davek na registracijo že plačal v drugi državi članici.

38 — Glej v opombi 32 navedeni sklep van de Coevering, točki 26 in 27.

39 — Glej sklep z dne 22. maja 2008 v zadevi Ilhan (C-42/08, točki 18 in 19).

40 — Glej zgoraj točki 43 in 44.

41 — Glej le sodbo z dne 8. decembra 2011 v zadevi Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, ZOdl., str. I-13023, točka 38 in navedena sodna praksa).

42 — Glej sodbo z dne 16. julija 2009 v zadevi Damseaux (C-128/08, ZOdl., str. I-6823, točka 26 in naslednje).

43 — Glej zgoraj točko 15 in naslednje.

V – Predlog

52. Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Hoge Raad der Nederlanden odgovori tako:

Pravo Unije v primeru, ko se na podlagi nacionalnih predpisov šteje, da ima državljanica Unije stanovanje v dveh državah članicah in svoje vozilo, ki je bilo že registrirano in obdavčeno v eni državi članici, stalno uporablja v obeh državah članicah, nasprotuje pobiranju davka na registracijo motornih vozil, ki se plačuje zaradi začetka uporabe vozila, če njeno običajno prebivališče v smislu člena 7(1) Direktive 83/182 ni v državi nameravane obdavčitve in so izpolnjeni drugi pogoji za davčno olajšavo iz Direktive 83/182.