DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 26 april 2007 *

I mål C-392/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Symvoulio tis Epikrateias (Grekland) genom beslut av den 30 juni 2005, som inkom till domstolen den 31 oktober 2005, i målet

Georgios Alevizos

mot

Ypourgos Oikonomikon,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts (referent) samt domarna E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský och T. von Danwitz,

* Rättegångsspråk: grekiska.

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 14 december 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Georgios Alevizos, genom P. Damouli, dikigoros,

— Greklands regering, genom M. Apessos, I. Bakopoulos och K. Boskovits, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

och efter att den 25 januari 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 6 i rådets direktiv 83/183/EEG av den 28 mars 1983 om skattebefrielse på permanent införsel från en medlemsstat av personlig egendom (EGT L 105, s. 64 ; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 117) i dess lydelse enligt rådets direktiv 89/604/EEG av den 23 november 1989 (EGT L 348, s. 28; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 18) (nedan kallat direktiv 83/183).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Georgios Alevizos och Ypourgos Oikonomikon (finansministern). Målet gäller punktskatt och en särskild extra registreringsskatt (nedan kallad den särskilda registreringsskatten) som Georgios Alevizos avkrävdes då han permanent införde ett motorfordon för personligt bruk från Italien till Grekland.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

Direktiv 83/183

3 De första och andra skälen i direktiv 83/183 har följande lydelse:

"För att medlemsstaternas befolkning skall bli mer medveten om gemenskapens existens, bör ytterligare åtgärder för att gynna enskilda individer vidtas i syfte att skapa betingelser inom gemenskapen som liknar dem som råder på en inhemsk marknad.

I synnerhet de skattemässiga hindren för enskilda personers införsel av personlig egendom till en medlemsstat från en annan medlemsstat är sådana att de hindrar den fria rörligheten av personer inom gemenskapen. Dessa hinder bör därför undanröjas så långt som möjligt genom införandet av skattebefrielser".

4 Enligt artikel 1.1 i direktiv 83/183 skall varje medlemsstat, med förbehåll för de villkor och i de fall som nedan anges, "undanta personlig egendom som permanent införs från en annan medlemsstat av enskilda personer från omsättningsskatt, punktskatt och andra konsumtionsskatter som normalt träffar sådan egendom".

5 I artikel 1.2 föreskrivs följande:

"Specifika eller periodiska tullar och skatter som är förenade med sådan egendom i landet, som t.ex. registreringsavgifter för motorfordon, vägskatter och TV-licenser, omfattas inte av detta direktiv."

6 Artikel 2 i direktiv 83/183 har följande lydelse:

"1. I detta direktiv avses med 'personlig egendom' egendom avsedd för personligt bruk av personerna i fråga eller i deras hushåll. Sådan egendom får inte, på grund av sin beskaffenhet eller mängd, återspegla något kommersiellt intresse, ej heller vara avsedd för någon näring i den betydelse som avses i artikel 4 i direktiv 77/388/EEG ...

Den skattebefrielse som artikel 1 medger skall beviljas för sådan personlig egendom

...

b) som personen i fråga faktiskt har haft i bruk innan bytet av hemvist genomfördes eller andrabostaden inrättades. I fråga om motorfordon (inklusive tillhörande släpvagnar), husvagnar och husbilar, nöjesbåtar och privatflygplan, får medlemsstaterna kräva att den flyttande har haft dem i bruk minst sex månader före bytet av hemvist.

..."

7 Begreppet normal hemvist enligt direktiv 83/183 definieras i artikel 6.1 under rubriken "[a]llmänna regler för bestämmande av hemvist". Artikel 6.1 har följande lydelse:

"I detta direktiv avses med normal hemvist den plats där en person stadigvarande vistas, dvs. minst 185 dygn per kalenderår, på grund av personlig och yrkesmässig anknytning eller, när det gäller en person utan yrkesmässig anknytning, på grund av personlig anknytning som visar på nära samband mellan personen och platsen.

Normal hemvist för en person som har yrkesmässig anknytning till en annan plats än den han har personlig anknytning till och som följaktligen bor omväxlande på olika platser, belägna i två eller flera medlemsstater, skall anses vara den plats där han har sin personliga anknytning, förutsatt att vederbörande regelbundet återvänder dit. Det senare villkoret behöver inte vara uppfyllt när personen bor i en medlemsstat för att genomföra en uppgift av bestämd varaktighet. Vistelse för studier vid ett universitet eller en skola medför inte att byte av normal hemvist skall anses ha skett."

8 Enligt artikel 7.1 a i direktiv 83/183 skall den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 1 beviljas för egendom som införs av en enskild person vid byte av normal hemvist.

Direktiv 92/12/EEG

9 Tredje, fjärde och tjugonde skälen i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) har följande lydelse:

"Begreppet punktskattebelagda varor bör definieras. Endast varor som betraktas som sådana i alla medlemsstater får vara föremål för gemenskapens bestämmelser. ...

För att garantera den inre marknadens upprättande och funktion bör reglerna för punktskattepliktens inträde vara identiska i alla medlemsstater.

...

Som en följd av upphävandet av principen om införselskatter i relationerna mellan medlemsstaterna, upphör bestämmelserna om skattebefrielse och skattefria ransoner vid införsel att gälla med avseende på relationerna mellan medlemsstaterna. Dessa bestämmelser bör därför upphävas och direktiven i fråga i motsvarande mån anpassas."

10 Enligt artikel 1.1 i direktiv 92/12 "fastställer [detta direktiv] regler för varor som är belagda med punktskatt och andra indirekta skatter, utom mervärdesskatt och skatter som fastställs av gemenskapen, och som direkt eller indirekt påförs konsumtionen av sådana varor".

11 I artikel 3.1 i direktiv 92/12 föreskrivs följande:

"Detta direktiv skall på gemenskapsnivå tillämpas på följande varor, såsom de definieras i relevanta direktiv:

— mineraloljor,

— alkohol och alkoholdrycker,

— tobaksvaror."

12 Artikel 23.3 i direktiv 92/12 har följande lydelse:

"De bestämmelser om punktskatt som fastställts i följande direktiv skall upphöra att gälla den 31 december 1992:

...

— direktiv 83/183/EEG...,

..."

Den nationella lagstiftningen

13 Direktiv 83/183 införlivades med grekisk rätt genom finansministerns förordning D.264/23 av den 8 mars 1985 (FEK B' 139/18.3.1985), vilken sedermera ersattes av finansministerns förordning D.245/11 av den 1 mars 1988 (FEK B' 195/6.4.1988) (nedan kallad förordning D.245/11).

14 I artikel 1.1 i förordning D.245/11 "fastställs i vilka fall en enskild har rätt till befrielse från tull och andra skatter för införsel av personlig egendom".

15 I artikel 2.1 c i förordning D.245/11, i dess lydelse enligt artikel 15 i lag 2187/1994 (FEK A' 16), vilken antogs till följd av domstolens dom av den 2 augusti 1993 i mål C-9/92, kommissionen mot Grekland (REG 1993, s. I-4467), ges samma definition av begreppet normal hemvist som i artikel 6.1 i direktiv 83/183.

16 I artikel 3.1 i förordning D.245/11 fastställs principen att personlig egendom som införs av en fysisk person skall vara undantagen från tull och andra skatter när personen i fråga överför sin normala hemvist från ett annat land till Grekland.

17 I kapitel 8 i förordning D.245/11 fanns tidigare artikel 25 i vilken följande föreskrevs:

"1. Den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 3 i denna förordning gäller för personlig egendom som införs av grekiska medborgare med normal hemvist i

Grekland vilka lämnat landet för att arbeta i utlandet och som bott i utlandet mer än två (2) sammanhängande år för att där ta betald eller obetald anställning och som efter sin anställning återvänder till Grekland för att bosätta sig här definitivt.

2. Bland de personer som avses i föregående punkt återfinns grekiska offentliganställda tjänstemän (inklusive diplomater), anställda inom domstolsväsendet, officerare, underofficerare och soldater inom de väpnade styrkorna, säkerhetstjänsten och hamnförvaltningen, om de bor utomlands mer än två (2) sammanhängande år av skäl enbart hänförliga till tjänsten och som, då uppdraget är slutfört, återvänder till Grekland inom ramen för en förflyttning eller för att återvända definitivt."

18 Genom artikel 6.13 i lag 2459/1997 om upphävande av skattebefrielse och andra bestämmelser (FEK A' 17) upphävdes bland annat artikel 25 i förordning D.245/11 "om skattebefrielse för personlig egendom tillhörande greker som tjänstgör i utlandet, men endast vad gäller transportmedel". Enligt samma bestämmelse skall "vad beträffar fordon för transport av passagerare som ovanstående personer hade i sin ägo den 31 december 1996 ... skattebefrielsen, om förtullningen sker inom sex (6) månader från den dag förevarande lag offentliggjordes i *Republiken Greklands officiella tidning*, beräknas med tillämpning av de koefficienter som fastställs i artikel 37 i lag 1882/1990 i ändrad lydelse". Denna bestämmelse trädde i kraft den 1 januari 1997. Enligt artikel 32.1 i lag 2523/1997 (FEK A' 179) förlängdes den tidsfrist som föreskrivs i artikel 6.13 till den 31 december 1997.

19 Direktiv 92/12/EEG införlivades med den grekiska rättsordningen genom lag 2127/1993 om harmonisering med gemenskapsrätten av bestämmelser

beträffande skatt på olja, etanol, alkoholdrycker och tobaksvaror samt andra bestämmelser (FEK A' 48).

20 I artikel 75 i lag 2127/1993 föreskrivs följande:

"Motorfordon och mopeder som uppfyller villkoren i artiklarna 9 och 10 i EEG-fördraget och som avsänds eller transporteras inom landet från en annan medlemsstat inom gemenskapen omfattas av samma punktskatter som motsvarande motorfordon som importeras eller tillverkas på nationellt territorium."

21 Artikel 83 i samma lag har följande lydelse:

"Hel eller delvis befrielse från de punktskatter som föreskrivs i relevanta gällande bestämmelser för motorfordon som införs definitivt från tredjeland skall, under samma omständigheter, även tillämpas på de fordon som avses i artikel 75."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

22 Georgios Alevizos är officer i det grekiska flygvapnet. Genom dekret av försvarsministern placerades han från den 12 juli 1995 till den 8 augusti 1997 vid

högkvarteret för Allied Air Forces Southern Europe (AIRSOUTH) i Neapel (Italien) på en tjänst inom Nordatlantiska fördragsorganisationen (Nato). Genom beslut av chefen för flygvapnets högkvarter godkändes flyttning, med tjänstetillägg för Georgios Alevizos hustru och barn.

23 Sedan Georgios Alevizos hade avslutat denna tjänstgöring utfärdade det grekiska generalkonsulatet i Neapel ett intyg om återvändande till Grekland för honom och hans familj. I intyget angavs att Georgios Alevizos omfattades av kapitel 8 i förordning D.245/11.

24 Till intyget fogades ytterligare ett intyg vari Georgios Alevizos angav att han hade för avsikt att införa ett motorfordon för privat bruk av märket Mercedes E 200 (tillverkningsår: 1996), som han hade förvärvat i Tyskland den 17 december 1996 och fått i sin besittning den 23 december 1996.

25 Vid återkomsten till Grekland inkom Georgios Alevizos med en ansökan om införsel av ovannämnda motorfordon till tullkontoret i Eleusina.

26 Genom beslut av den 28 augusti 1997 begärde tull kontoret i Eleusina att Georgios Alevizos skulle betala ett belopp om 4 136 413 GRD i punktskatt med stöd av artikel 75 i lag 2127/1993. Beloppet beräknades i enlighet med bestämmelserna i artikel 6.13 sista strecksatsen i lag 2459/1997 med tillämpning av de reducerade koefficienter som föreskrivs i artikel 37 i lag 1882/1990 i den då gällande lydelsen. I samma beslut krävde tullkontoret att Georgios Alevizos även skulle betala ett belopp om 1 470 775 GRD i särskild registreringsskatt enligt artikel 15.7 i lag 2367/1953.

27 Sedan Georgios Alevizos betalat såväl punktskatten som den särskilda registreringsskatten (nedan gemensamt kallade de i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatterna) väckte han talan mot beskattningsbeslutet av den 28 augusti 1997 vid Dioikitiko Protodikeio Athinon (förvaltningsdomstol i första instans i Aten). Dioikitiko Protodikeio Athinon ändrade delvis tullkontorets beslut genom att öka den procentsats som gällde avdrag för slitage till följd av normal användning.

28 Georgios Alevizos överklagade domen till Dioikitiko Efeteio Athinon (förvaltningsdomstol i andra instans i Aten).

29 Dioikitiko Efeteio Athinon fastställde domen från första instans. Den senare domstolen fann att Georgios Alevizos vistelse i Neapel (Italien) utgjorde tjänsteutövning av tidsbegränsad varaktighet och att hans normala hemvist i den mening

som avses i artikel 6.1 i direktiv 83/183 och artikel 2 i förordning D.245/11, under tjänstgöringen vid Nato i denna stad, förblev i Grekland, där han hade sin personliga och yrkesmässiga anknytning, oberoende av det faktum att hans familj följt med honom till Italien.

30 Dioikitiko Efeteio Athinon ansåg följaktligen att Georgios Alevizos situation inte omfattades av artikel 3 i förordning D.245/11 utan av artikel 25.1 och 25.2 i samma förordning samt av artikel 6.13 i lag 2459/1997, vilken upphävt bestämmelserna i nämnda artikel 25 från och med den 1 januari 1997.

31 Georgios Alevizos överklagade då Dioikitiko Efeteio Athinons dom till den hänskjutande domstolen.

32 Symvoulio tis Epikrateias är tveksam till hur begreppet normal hemvist i artikel 6.1 i direktiv 83/183 skall tolkas och beslutade under dessa omständigheter att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Omfattas offentliganställda tjänstemän, officerare, underofficerare och soldater inom de väpnade styrkorna, säkerhetstjänsten och hamnförvaltningen, i likhet med

andra arbetstagare, av bestämmelserna i artikel 6 i rådets direktiv 83/183/EEG och kan de därigenom få en 'normal hemvist' i ett annat land där de vistas minst 185 dygn per kalenderår för att utföra en yrkesrelaterad uppgift av tidsbegränsad varaktighet där, eller fortsätter de även under den tid uppdraget i det andra landet varar att ha sin normala hemvist i Grekland oberoende av det faktum att de överfört sin personliga och yrkesmässiga anknytning till det andra landet?"

Bedömning av tolkningsfrågan

33 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 6.1 i direktiv 83/183 skall tolkas så, att en anställd vid en medlemsstats myndigheter, väpnade styrkor, säkerhetstjänst eller hamnförvaltning som vistas minst 185 dygn per kalenderår i en annan medlemsstat med medlemmarna i sin familj för att utföra en yrkesrelaterad uppgift av tidsbegränsad varaktighet har sin normala hemvist i den mening som avses i nämnda artikel 6.1 i den andra medlemsstaten, under den tid uppdraget varar, eller om vederbörande i stället fortsätter att ha sin normala hemvist i den första medlemsstaten.

34 Innan frågan besvaras skall det prövas huruvida direktiv 83/183 är tillämpligt i målet vid den nationella domstolen.

Huruvida direktiv 83/183 är tillämpligt

35 För att avgöra huruvida direktiv 83/183 var tillämpligt vid den aktuella tidpunkten skall domstolen inledningsvis pröva den grekiska regeringens argument att direktivets bestämmelser om punktskatter hade upphört att gälla enligt

direktiv 92/12 vid den tidpunkt då Georgios Alevizos införde sitt fordon från Italien till Grekland.

36 Tillämpningsområdet för direktiv 92/12 fastställs i artikel 3.1 genom hänvisning till en uttömmande uppräkning av tre olika produktkategorier. Dessa motsvarar, såsom följer av direktivets tredje skäl, de varor som betraktas som punktskattepliktiga "i alla medlemsstater". Uppräkningen omfattar inte motorfordon, vilka därför faller utanför direktivets tillämpningsområde.

37 Såsom generaladvokaten påpekat i punkterna 33 och 34 i sitt förslag till avgörande skulle det i avsaknad av någon som helst uttrycklig angivelse från lagstiftarens sida strida mot i synnerhet rättssäkerhetsprincipen om en viss bestämmelse i direktiv 92/12, i förevarande fall artikel 23.3, gavs ett vidare tillämpningsområde än det allmänna tillämpningsområde som direktivet getts i artikel 3.1.

38 Genom den harmonisering som genomförs i direktivet, i synnerhet antagande av identiska kriterier för punktskattens inträde i gemenskapen i syfte att garantera den inre marknadens upprättande och funktion (se det fjärde skälet i samma direktiv, dom av den 2 april 1998 i mål C-296/95, EMU Tabac m.fl., REG 1998, s. I-1605, punkt 22, av den 5 april 2001 i mål C-325/99, Van de Water, REG 2001, s. I-2729, punkt 39, och av den 29 april 2004 i mål C-240/01, kommissionen mot Tyskland,

REG 2004, s. I-4733, punkt 36), undviks dubbelbeskattning av de varor som avses i artikel 3.1 i direktiv 92/12 i relationerna mellan medlemsstaterna. Det är således överflödigt att tillämpa bestämmelserna i direktiv 83/183 om befrielse från punktskatt vid införsel (se tjugonde skälet i direktiv 92/12). Det förhåller sig däremot annorlunda i fråga om andra varor.

39 I avsaknad av gemenskapsrättsliga harmoniseringsåtgärder av den typ som infördes i direktiv 92/12 för de varor som avses i artikel 3.1 riskerar andra varor såsom generaladvokaten påpekat i punkt 37 i sitt förslag till avgörande att dubbelbeskattas i relationerna mellan medlemsstaterna. Eftersom målsättningen är att upprätta den inre marknaden motiverar en sådan risk att bestämmelserna i direktiv 83/183 om befrielse från punktskatt behålls för dessa varor.

40 Enligt artikel 23.3 i direktiv 92/12 skall de bestämmelser om punktskatt som fastställts i direktiv 83/183 upphöra att gälla den 31 december 1992. Artikel 23.3 skall följaktligen anses avse dessa bestämmelser endast i den mån de avser de tre kategorier av varor som räknas upp i artikel 3.1 i direktiv 92/12. Bestämmelserna är således fortsatt tillämpliga efter denna tidpunkt vad gäller övriga varor, såsom till exempel motorfordon, vilka inte omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 92/12.

41 Vad gäller de personkategorier på vilka direktiv 83/183 är tillämpligt är det viktigt att kontrollera om direktivet, i enlighet med vad den grekiska regeringen har påstått, endast gäller vid införsel som gjorts av arbetstagare i den mening som avses i artikel 39 EG, med undantag för införsel som gjorts av anställda vid en myndighet, som till exempel Georgios Alevizos.

42 Det skall i detta avseende påpekas att direktiv 83/183 har antagits med stöd av artikel 99 i EG-fördraget (nu artikel 93 EG). Enligt denna bestämmelse har Europeiska gemenskapernas råd befogenhet att genomföra en harmonisering av nationell lagstiftning om bland annat punktskatter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 35).

43 Det följer av första och andra skälen i direktiv 83/183 jämfört med artiklarna 1 och 2 i samma direktiv att detta antagits till förmån för enskilda personer i syfte att förbättra den fria rörligheten för personer inom gemenskapen och därigenom öka känslan av tillhörighet till gemenskapen. Direktivet avser härmed att underlätta införsel av personlig egendom, vilken definieras som egendom avsedd för "personligt bruk av personerna i fråga eller i deras hushåll".

44 Den personkrets på vilken direktiv 83/183 är tillämpligt kan således inte begränsas till arbetstagare i den mening som avses i artikel 39 EG. Inte heller kan den bland dessa arbetstagare utesluta anställda inom en medlemsstats förvaltning.

45 Georgios Alevizos ingår i den personkategori som direktiv 83/183 är tillämpligt på.

46 Domstolen skall för det tredje pröva om de i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatterna omfattas av det materiella tillämpningsområdet för direktiv 83/183.

47 Enligt artikel 1.1 i direktiv 83/183 skall "personlig egendom som permanent införs från en annan medlemsstat av enskilda personer undantas från omsättningsskatt, punktskatt och andra konsumtionsskatter som normalt träffar sådan egendom".

48 En av de omtvistade skatterna i målet vid den nationella domstolen utgör enligt nationell rätt en "punktskatt" (se punkt 26 i förevarande dom) och omfattas således normalt sett av tillämpningsområdet för skattebefrielsen i artikel 1.1 i direktiv 83/183. Eftersom den beteckning av skatten som nyttjas i den nationella lagstiftningen inte som sådan är avgörande (se dom av den 15 juli 2004 i mål C-365/02, Lindfors, REG 2004, s. I-7183, punkt 24) ankommer det på den hänskjutande domstolen att pröva om skatten normalt sett skall påföras då ett fordon för personligt bruk permanent införs till Grekland från en annan medlemsstat i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 1.1.

49 Vad gäller den särskilda registreringsskatt som sökanden också avkrävts (se punkt 26 i förevarande dom) erinrar domstolen om att för att falla inom tillämpningsområdet för det undantag som föreskrivs i artikel 1.1 i direktiv 83/183 krävs enligt domstolens fasta rättspraxis att skatten enligt tillämplig nationell lagstiftning är kopplad till själva införseln. Skatten anses undantagen från tillämpningsområdet för artikel 1.1 i direktiv 83/183 om den händelse som utlöser skatteplikten enligt de nationella bestämmelser som reglerar skatten i fråga utgörs av en annan händelse än själva införseln, såsom till exempel den första registreringen av fordonet eller användning av fordonet på nationellt territorium (se dom av den 29 april 2004 i mål C-387/01, Weigel, REG 2004, s. I-4981, punkt 47, domen i det ovannämnda målet Lindfors, punkt 26, och dom av den 16 juni 2005 i mål C-138/04, kommissionen mot Danmark, ej publicerad i rättsfallssamlingen, punkt 13).

50 Eftersom det i de handlingar som domstolen har tillgång till inte anges vad som utlöser skyldigheten att betala den särskilda registreringsskatten (som är föremål för prövning i målet vid den nationella domstolen) ankommer det på den hänskjutande domstolen att, mot bakgrund av den rättspraxis om vilken erinrats i föregående punkt, vidta nödvändiga kontroller med utgångspunkt i tillämpliga nationella bestämmelser.

51 Av det ovan anförda följer att punktskatter av den typ som är föremål för prövning i målet vid den nationella domstolen omfattas av tillämpningsområdet för artikel 1.1 i direktiv 83/183 om det visar sig – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera – att de normalt sett skall påföras då en enskild person permanent inför ett fordon för personligt bruk till en medlemsstat från en annan medlemsstat. En särskild registreringsskatt av den typ som är föremål för prövning i målet vid den nationella domstolen omfattas även av tillämpningsområdet för artikel 1.1 i direktiv 83/183 om det visar sig – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera – att den är kopplad till själva införseln.

52 Om de skatter som är föremål för prövning i målet vid den nationella domstolen omfattas av tillämpningsområdet för skattebefrielsen i artikel 1.1 i direktiv 83/183 uppstår frågan om tolkning av artikel 6.1 i samma direktiv.

Tolkningen av artikel 6.1 i direktiv 83/183

53 Den ställda frågan skall besvaras mot bakgrund av målsättningen med direktiv 83/183. Domstolen betonar att målsättningen med direktivet enligt ingressen är att underlätta enskildas fria rörlighet i gemenskapen. I synnerhet de skattemässiga hindren för enskilda personers införsel av personlig egendom till en medlemsstat från en annan medlemsstat visar sig särskilt viktiga att avskaffa för att skapa betingelser inom gemenskapen som liknar dem som råder på en inhemsk marknad (se analogt dom av den 12 juli 2001 i mål C-262/99, Louloudakis, REG 2001, s. I-5547, punkt 58).

54 I rådets direktiv 83/182/EEG av den 28 mars 1983 om skattebefrielser inom gemenskapen för vissa transportmedel som tillfälligt införs från en annan medlemsstat (EGT L 105, s. 59; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 112) definieras begreppet normal hemvist på ett liknande sätt som i artikel 6 i direktiv 83/183. Domstolen har beträffande artikel 7 i detta direktiv slagit fast att den avser både den anknytning, i såväl yrkesmässigt som personligt hänseende, som en person har till en bestämd plats, och den tid som denna anknytning funnits. De måste därför bedömas tillsammans (se dom av den 23 april 1991 i mål C-297/89,

Ryborg, REG 1991, s. I-1943, punkt 19, och domen i det ovannämnda målet Louloudakis, punkt 51).

55 Den normala hemvisten bör alltså anses vara den plats där vederbörande har sitt huvudsakliga intressecentrum (domarna i de ovannämnda målen Ryborg, punkt 19, och Louloudakis, punkt 51).

56 Varaktighetskriteriet hänvisar till kravet att den berörde stadigvarande skall vistas på den aktuella platsen minst 185 dagar per kalenderår. I målet vid den nationella domstolen är detta villkor uppfyllt enligt vad den nationella domstolen har fastställt. Att Georgios Alevizos uppdrag för Nato i Italien var tidsbegränsat utesluter därför inte i sig att denne har sin normala hemvist i denna medlemsstat under den tid tjänstgöringen varar.

57 Vid fastställelse av en persons normala hemvist som den plats där vederbörande har sitt huvudsakliga intressecentrum skall samtliga relevanta faktiska omständigheter beaktas (se domen i det ovannämnda målet Ryborg, punkt 20), nämligen bland annat var vederbörande själv och hans familjemedlemmar faktiskt befinner sig, var bostaden är belägen, var hans barn faktiskt går i skola, var han utövar sin förvärvsverksamhet, var han har sina ekonomiska intressen samt vilka offentliga och sociala organ han har en anknytning till, i den mån dessa omständigheter tyder på att vederbörande vill ge stabilitet åt den plats till vilken han har en anknytning, genom den kontinuitet som följer av levnadsvanor samt normala sociala och yrkesmässiga relationer (se domen i det ovannämnda målet Louloudakis, punkt 55).

58 Även om kriteriet avseende skolgång enligt artikel 6.1 andra stycket i direktiv 83/183 inte skall anses innebära ett byte av normal hemvist om det är vederbörande själv som avses kan det dock, betraktat i ett familjesammanhang, tyda på att ett sådant byte skett såsom Georgios Alevizos påpekat i sitt skriftliga yttrande om det är hans barn som avses (se analogt domen i det ovannämnda målet Louloudakis, punkt 56).

59 Den grekiska regeringen har anfört att Georgios Alevizos under sitt uppdrag för Nato i Italien behållit sina yrkesmässiga band till grekiska myndigheter samt en social och skattemässig anknytning till Grekland. Domstolen finner härvid i likhet med vad generaladvokaten påpekat i punkt 66 i sitt förslag till avgörande att en sådan eventuell omständighet inte påverkar det faktum att den berörde under den aktuella tidsperioden har utövat sin yrkesverksamhet i Italien, där han hade sitt huvudsakliga intressecentrum.

60 Det följer vidare av artikel 6.1 andra stycket i direktiv 83/183 att den personliga anknytningen har företräde i de fall då en persons personliga och yrkesmässiga anknytning inte är koncentrerade till en enda medlemsstat (se analogt domen i det ovannämnda målet Louloudakis, punkt 52).

61 Enligt artikel 6.1 i direktiv 83/183 skall alltså hänsyn tas till både den yrkesmässiga och den personliga anknytningen till en given plats. Denna artikel skall tolkas så, att när helhetsbedömningen av de yrkesmässiga och personliga banden inte räcker för att avgöra var sökandens huvudsakliga intressecentrum är beläget måste företräde ges åt den plats vartill sökanden har personlig anknytning (se analogt domen i det ovannämnda målet Louloudakis, punkt 53).

62 Av vad som ovan anförts följer att artikel 6.1 i direktiv 83/183 skall tolkas så, att en anställd vid en medlemsstats myndigheter, väpnade styrkor, säkerhetstjänst eller hamnförvaltning som vistas minst 185 dygn per kalenderår i en annan medlemsstat med medlemmarna i sin familj för att utföra en yrkesrelaterad uppgift av tidsbegränsad varaktighet har sin normala hemvist i den mening som avses i nämnda artikel 6.1 i den andra medlemsstaten under den tid uppdraget varar.

Artiklarna 18 EG och 39 EG

63 Under förhandlingen gjorde Europeiska gemenskapernas kommission gällande att målet vid den nationella domstolen även kunde prövas med tillämpning av artiklarna 18 EG och 39 EG.

64 Även om den hänskjutande domstolen i formellt hänseende har begränsat sin fråga till att gälla tolkningen av artikel 6 i direktiv 83/183 utgör en sådan omständighet inget hinder för domstolen att ge alla de upplysningar om gemenskapsrättens tolkning som kan vara användbara vid avgörandet av målet vid den hänskjutande domstolen, även om den hänskjutande domstolen inte hänvisar till dessa upplysningar i sina frågor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 1990 i mål C-241/89, SARPP, REG 1990, s. I-4695, punkt 8, och av den 4 mars 1999 i mål C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, REG 1999, s. I-1301, punkt 16, samt domarna i de ovannämnda målen Weigel, punkt 44, och Lindfors, punkt 32).

65 För det fall de i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatterna inte skulle anses omfattas av tillämpningsområdet för artikel 1.1 i direktiv 83/183, skall det undersökas vilken inverkan tillämpning av dessa skatter får då en gemenskapsmedborgare, likt Georgios Alevizos, utnyttjar sin rätt till fri rörlighet enligt artiklarna 18 EG och 39 EG.

66 Enligt fast rättspraxis uttrycks rätten för varje unionsmedborgare att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier, som i artikel 18 EG anges i allmänna ordalag, mer specifikt i artikel 39 EG rörande den fria rörligheten för arbetstagare (se dom av den 26 november 2002 i mål C-100/01, Oteiza Olazabal, REG 2002, s. I-10981, punkt 26, och av den 9 november 2006 i mål C-520/04, Turpeinen, REG 2006, s. I-10685, punkt 13). Under dessa omständigheter skall det först kontrolleras om målet vid den nationella domstolen omfattas av artikel 39 EG.

67 Begreppet arbetstagare i artikel 39 EG är ett gemenskapsrättsligt begrepp som inte skall tolkas restriktivt. Varje person som utför verkligt och faktiskt arbete, med undantag av arbete som utförs i så liten omfattning att det framstår som marginellt och underordnat, skall betraktas som en arbetstagare. Kännetecknet för ett arbetsförhållande är enligt domstolens rättspraxis att en person under en viss tid mot ersättning utför arbete åt en annan person under dennes ledning (se bland annat dom av den 3 juli 1986 i mål 66/85, Lawrie-Blum, REG 1986, s. 2121, punkterna 16 och 17, svensk specialutgåva, volym 8, s. 661, av den 23 mars 2004 i mål C-138/02, Collins, REG 2004, s. I-2703, punkt 26, och av den 7 september 2004 i mål C-456/02, Trojani, REG 2004, s. I-7573, punkt 15).

68 Anställningsförhållandets rättsliga karaktär saknar enligt fast rättspraxis avgörande betydelse för tillämpningen av artikel 39 EG (se bland annat dom av den 12 februari 1974 i mål 152/73, Sotgiu, REG 1974 s. 153, punkt 5, svensk specialutgåva, volym 2, s. 219, och av den 31 maj 1989 i mål 344/87, Bettray REG 1989, s. 1621, punkt 16, samt domen i det ovannämnda målet Trojani, punkt 16). Att arbetstagaren är anställd som tjänsteman eller att dennes anställningsförhållande styrs av offentligrättsliga, i stället för privaträttsliga, regler är i detta sammanhang irrelevant (domen i det ovannämnda målet Sotgiu, punkt 5).

69 Georgios Alevizos tjänst i det grekiska flygvapnet innan hans tillfälliga uppdrag för Nato kan förvisso anses omfattas av begreppet "anställning i offentlig tjänst" i den mening som avses i artikel 39.4 EG då den direkt eller indirekt innefattade myndighetsutövning och fullgörande av arbetsuppgifter som har till syfte att skydda statens eller annan offentlig verksamhets allmänna intressen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 1980 i mål 149/79, kommissionen mot Belgien, REG 1980, s. 3881, punkt 10, svensk specialutgåva, volym 5, s. 427, av den 2 juli 1996 i mål C-290/94, kommissionen mot Grekland, REG 1996, s. I-3285, punkt 2, och av den 30 september 2003 i mål C-47/02, Anker m. fl., REG 2003, s. I-10447, punkt 58). Med hänsyn till den grundläggande betydelse principen om arbetstagares fria rörlighet har i EG-fördraget, kan de undantag som medges i denna bestämmelse inte ges en omfattning som överskrider själva syftet med undantaget (domen i det ovannämnda målet Sotgiu, punkt 4).

70 Detta syfte är att ge medlemsstaterna möjlighet att begränsa utländska medborgares tillträde till verksamhet i offentlig tjänst (domen i det ovannämnda målet Sotgiu, punkt 4). Sådana tjänster förutsätter nämligen att innehavarna av dem är särskilt solidariska med staten och att det ömsesidiga förhållande av rättigheter och

skyldigheter föreligger som utgör grunden för ett medborgarskap (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 10). Artikel 39.4 EG kan däremot inte anses ha till följd att en arbetstagare, när han väl getts tillträde till verksamhet i offentlig tjänst i en medlemsstat, berövas tillämpning av de bestämmelser som finns i artikel 39.1–39.3 EG (domen i det ovannämnda målet Sotgiu, punkt 4).

71 Det finns för övrigt inget i handlingarna i målet som tyder på att de i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatterna har påförts Georgios Alevizos på grund av hans ställning som officer i det grekiska flygvapnet. Georgios Alevizos har krävts på betalning av skatterna i egenskap av person som överför sin hemvist från en medlemsstat till en annan.

72 Domstolen erinrar beträffande Georgios Alevizos tillfälliga anställning inom Nato att en gemenskapsmedborgare som arbetar i en annan medlemsstat än sin ursprungsstat enligt fast rättspraxis inte förlorar sin egenskap av arbetstagare i den mening som avses i artikel 39.1 EG på grund av att han innehar en anställning vid en internationell organisation (dom av den 15 mars 1989 i de förenade målen 389/87 och 390/87, Echternach och Moritz, REG 1989, s. 723, punkterna 11 och 15, av den 13 november 2003 i mål C-209/01, Schilling och Fleck-Schilling, REG 2003, s. I-13389, punkt 28, av den 16 december 2004 i mål C-293/03, My, REG 2004, s. I-12013, punkt 37, och av den 16 februari 2006 i mål C-185/04, Öberg, REG 2006, s. I-1453, punkt 12).

73 Härav följer att en arbetstagare som är medborgare i en medlemsstat, såsom Georgios Alevizos, inte kan nekas de sociala rättigheter och förmåner som han har rätt till enligt artikel 39 EG (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Öberg, punkt 13).

74 Det följer dessutom av fast rättspraxis att alla fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta för medborgarna inom gemenskapen att utöva all slags yrkesverksamhet inom hela gemenskapen (se dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman, REG 1995, s. I-4921, punkt 94, av den 26 januari 1999 i mål C-18/95, Terhoeve, REG 1999, s. I-345, punkt 37,och av den 27 januari 2000 i mål C-190/98, Graf, REG 2000, s. I-493, punkt 21, samt domen i det ovannämnda målet Weigel, punkt 52).

75 Krav på betalning av de i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatterna skulle kunna leda till att det blev mindre attraktivt för den berörde att återvända till sitt ursprungsland om lagstiftningen i denna medlemsstat medförde att återkomsten, sedan förvärvsverksamhet utövats i en annan medlemsstat, ledde till ofördelaktiga konsekvenser jämfört med den skatterättsliga situationen för arbetstagare som inte utövat sin rätt till fri rörlighet. Sådana konsekvenser kan leda till att en medlemsstats medborgare avskräcks från att lämna staten för att utöva verksamhet i en annan medlemsstat och utöva sin rätt till fri rörlighet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 juli 1992 i mål C-370/90, Singh, REG 1992, s. I-4265, punkterna 19 och 23, svensk specialutgåva, volym 8, s. 19, och av den 11 juli 2002 i mål C-224/98, D'Hoop, REG 2002, s. I-6191, punkt 31).

76 En unionsmedborgare garanteras inte genom EG-fördraget att en överföring av verksamhet till en annan medlemsstat än den i vilken han dessförinnan bott skall vara neutral i beskattningshänseende. Mot bakgrund av de olikheter som föreligger i medlemsstaternas lagstiftning på detta område kan en sådan överföring vara mer eller mindre fördelaktig eller ofördelaktig för arbetstagaren när det gäller indirekt beskattning. Härav följer att en eventuell nackdel – i förhållande till den situation som arbetstagaren befann sig i vid utövandet av sin verksamhet före nämnda överföring – i princip inte strider mot bestämmelserna i artikel 39 EG, under förutsättning att denna lagstiftning inte missgynnar denne medborgare jämfört med dem som redan var skattskyldiga där (se domarna i de ovannämnda målen Weigel, punkt 55, och Lindfors, punkt 34).

77 Under dessa omständigheter beror frågan huruvida de i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatterna är förenliga med artikel 39 EG på skattesatserna och under vilka villkor skatterna tas ut (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Danmark, punkt 16).

78 Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att kontrollera om de bestämmelser som reglerar de i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatterna grundar sig på sakliga skäl och att kontrollera att dessa garanterar att Georgios Alevizos, i synnerhet vad gäller det beskattade fordonets verkliga värdeminskning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 december 1990 i mål C-47/88, kommissionen mot Danmark, REG 1990, s. I-4509, punkterna 19–22, domen i det ovannämnda målet Weigel, punkt 70, och dom av den 5 oktober 2006, i de förenade målen C-290/05 och C-333/05, Nádasdi och Németh, REG 2006, s. I-10115, punkterna 47 och 51– 57), inte försätts i en sämre situation än den som gäller för en arbetstagare som kontinuerligt varit bosatt i Grekland (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Lindfors, punkt 35).

79 För det fall den hänskjutande domstolen kommer fram till att det är fråga om en sådan sämre situation, skall den undersöka huruvida denna skillnad i behandling kan rättfärdigas av sakliga skäl som är oberoende av de berörda personernas hemvist och som står i proportion till det legitima syfte som eftersträvas med de nationella bestämmelserna (se domarna i de ovannämnda målen D'Hoop, punkt 36, och Lindfors, punkt 35).

80 Eftersom målet vid den nationella domstolen kan omfattas av artikel 39 EG saknas det anledning att uttala sig om tolkningen av artikel 18 EG (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Oteiza Olazabal, punkt 26).

81 Mot bakgrund av samtliga ovannämnda synpunkter skall den ställda frågan besvaras enligt följande:

— Punktskatter av den typ som är föremål för prövning i målet vid den nationella domstolen omfattas av tillämpningsområdet för artikel 1.1 i direktiv 83/183 om det visar sig – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera – att de normalt sett skall påföras då en enskild permanent inför ett fordon för personligt bruk till en medlemsstat från en annan medlemsstat. En särskild registreringsskatt av den typ som är föremål för prövning i målet vid

den nationella domstolen omfattas även av tillämpningsområdet för artikel 1.1 i direktiv 83/183 om det visar sig – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera – att den är kopplad till själva införseln.

— Artikel 6.1 i direktiv 83/183 skall tolkas så, att en anställd vid en medlemsstats myndigheter, väpnade styrkor, säkerhetstjänst eller hamnförvaltning som vistas minst 185 dygn per kalenderår i en annan medlemsstat med medlemmarna i sin familj för att utföra en yrkesrelaterad uppgift av tidsbegränsad varaktighet, under den tid uppdraget varar, har sin normala hemvist i den mening som avses i nämnda artikel 6 i den andra medlemsstaten.

— Om det efter den hänskjutande domstolens kontroller visar sig att de i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatterna inte omfattas av den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 1.1 i direktiv 83/183, ankommer det på samma domstol att, med hänsyn till kraven i artikel 39 EG, kontrollera om tillämpning av de nationella bestämmelser som reglerar skatterna garanterar att en person som i samband med byte av hemvist inför ett motorfordon i sin ursprungsmedlemsstat inte försätts i en sämre situation än personer som kontinuerligt varit bosatta i denna medlemsstat. I sådant fall åligger det denna domstol att kontrollera om en sådan olikhet i behandling är motiverad av sakliga skäl som är oberoende av de berörda personernas hemvist och står i proportion till det legitima syfte som eftersträvas med de nationella bestämmelserna.

Rättegångskostnader

82 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Punktskatter av den typ som är föremål för prövning i målet vid den nationella domstolen omfattas av tillämpningsområdet för artikel 1.1 i rådets direktiv 83/183/EEG av den 28 mars 1983 om skattebefrielse på permanent införsel från en medlemsstat av personlig egendom, i dess lydelse enligt rådets direktiv 89/604/EEG av den 23 november 1989, om det visar sig – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera – att de normalt sett skall påföras då en enskild permanent inför ett fordon för personligt bruk till en medlemsstat från en annan medlemsstat. En särskild registreringsskatt av den typ som är föremål för prövning i målet vid den nationella domstolen omfattas även av tillämpningsområdet för artikel 1.1 i direktiv 83/183 om det visar sig – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera – att den är kopplad till själva införseln.

Artikel 6.1 i direktiv 83/183 skall tolkas så, att en anställd vid en medlemsstats myndigheter, väpnade styrkor, säkerhetstjänst eller hamnförvaltning som vistas minst 185 dygn per kalenderår i en annan medlemsstat med medlemmarna i sin familj för att utföra en yrkesrelaterad uppgift av tidsbegränsad varaktighet, under den tid uppdraget varar, har sin normala hemvist i den mening som avses i nämnda artikel 6 i den andra medlemsstaten.

Om det efter den hänskjutande domstolens kontroller visar sig att de i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatterna inte omfattas av den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 1.1 i direktiv 83/183, ankommer det på samma domstol att, med hänsyn till kraven i artikel 39 EG, kontrollera om tillämpning av de nationella bestämmelser som reglerar skatterna garanterar att en person som i samband med byte av hemvist inför ett motorfordon i sin ursprungsmedlemsstat inte försätts i en sämre situation än personer som kontinuerligt varit bosatta i denna medlemsstat. I sådant fall åligger det denna domstol att kontrollera om en sådan olikhet i behandling är motiverad av sakliga skäl som är oberoende av de berörda personernas hemvist och som står i proportion till det legitima syfte som eftersträvas med de nationella bestämmelserna.

Underskrifter