FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT L.A. GEELHOED
fremsat den 5. december 2002 [1]

I — Indledning

1. I denne sag har Kommissionen anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Republikken Finland ved at opretholde lovene og de administrative bestemmelser om anvendelsen af gasolie som motorbrændstof har tilsidesat de forpligtelser, der som medlem af Fællesskabet påhviler den i medfør af artikel 8, stk. 2 og 3, i Rådets direktiv 92/81/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier [2] samt i medfør af artikel 5, stk. 1, i Rådets direktiv 92/82/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for mineralolier [3].

1 — Originalsprog: nederlandsk.
2 — EFT L 316, s. 12.
3 — EFT L 316, s. 19.

II — De relevante retsregler

A — *Fællesskabsbestemmelser*

2. Artikel 5, stk. 1 og 2, i direktiv 92/82 bestemmer følgende:

»1. Fra den 1. januar 1993 er minimumssatsen for punktafgiften på gasolie, der anvendes som motorbrændstof, 245 ECU pr. 1 000 liter [...]

2. Fra den 1. januar 1993 er minimumssatsen for punktafgiften på gasolie, der anvendes til de formål, der er omhandlet i artikel 8, stk. 3, i direktiv 92/81/EØF, 18 ECU pr. 1 000 liter.«

3. Artikel 2, stk. 2 og 3, i direktiv 92/81 har følgende ordlyd:

»2. Af andre mineralolier end dem, for hvilke punktafgiftsniveauet er fastsat i direktiv 92/82/EØF, skal der svares punktafgift, hvis de er bestemt til at anvendes, afsættes eller anvendes som brændsel eller som motorbrændstof. Punktafgiftssatsen er den sats, der gælder for tilsvarende brændsel eller motorbrændstof.

3. Ud over de afgiftspligtige varer, der omhandles i stk. 1, svares der punktafgift som af motorbrændstof af ethvert produkt, der er bestemt til at anvendes, afsættes eller anvendes som motorbrændstof, som tilsætningsmiddel eller med henblik på at øge motorbrændstoffets endelige rumfang. [...]«

4. Artikel 8 i direktiv 92/81 bestemmer følgende:

»1. Ud over de i direktiv 92/12/EØF fastsatte almindelige bestemmelser om fritagne anvendelsesformål for afgiftspligtige varer og uden at andre EF-bestemmelser herved berøres, fritager medlemsstaterne nedennævnte varer for den harmoniserede punktafgift på betingelser, som de fastsætter med henblik på at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af disse fritagelser og undgå svig, unddragelse og misbrug:

a) mineralolier, der anvendes på anden måde end som motorbrændstof eller brændsel

[...]

2. Uden at det berører andre EF-bestemmelser, kan medlemsstaterne anvende hel eller delvis afgiftsfritagelse eller afgiftslempelse for mineralolier, der under afgiftsmyndighedernes kontrol anvendes:

[...]

f) udelukkende inden for landbrug, gartneri, skovbrug og dambrug

[...]

3. Medlemsstaterne kan også for så vidt angår alle eller nogle af de nedenfor anførte industrielle og kommercielle anvendelser anvende en reduceret afgiftssats for dieselolie og/eller LPG og/eller metan og/eller petroleum, der anvendes under afgiftsmyndighedernes kontrol, forudsat at den anvendte sats ikke er lavere end den minimumssats, der er fastsat i direktiv 92/82/EØF om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for mineralolier:

a) stationære motorer

b) udstyr og maskiner, der anvendes inden for byggeri, ingeniørarbejder og offentlige arbejder

c) køretøjer, der er bestemt til kørsel uden for offentlig vej, eller som ikke har tilladelse til kørsel primært på offentlig vej.«

5. Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed [4], som fastsætter en ordning for varer, der pålægges punktafgifter eller andre indirekte skatter, der direkte eller indirekte vedrører forbruget af disse varer, bestemmer i artikel 3, stk. 1, at det finder anvendelse på mineralolier. I henhold til dette direktivs artikel 6, stk. 1, forfalder punktafgifterne ved overgangen til forbrug. Såfremt punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat, opkræves punktafgifterne i henhold til artikel 7 i den medlemsstat, hvori varerne oplægges.

6. Artikel 8 i direktiv 92/12 har følgende ordlyd:

»For så vidt angår varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug, og som de selv medfører, gælder ifølge princippet for det indre marked, at punktafgifterne opkræves i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet.«

7. Artikel 9, stk. 1 og 3, i direktiv 92/12 bestemmer følgende:

»1. Punktafgiften forfalder, når varer, der er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges med handel for øje i en anden medlemsstat, jf. dog. artikel 6, 7 og 8. I dette tilfælde er punktafgiften skyldig i den

4 — EFT L 76, s. 1.

medlemsstat, på hvis område varerne befinder sig, og den opkræves hos den person, hvor varerne befinder sig.

[...]

3. Medlemsstaterne kan ligeledes fastsætte, at punktafgiften forfalder i forbrugsmedlemsstaten ved køb af mineralolier, der allerede er overgået til forbrug i en anden medlemsstat, hvis disse varer transporteres af privatpersoner, der benytter atypiske transportformer, idet de enten selv foretager transporten eller lader den foretage på deres vegne. Som »atypisk transportform« betragtes andre måder at transportere brændstof på end i køretøjernes brændstoftanke eller i en egnet reservedunk samt andre måder at transportere flydende brændsel på end erhvervsmæssigt i tankbiler.«

B — *Nationale bestemmelser*

8. Punktafgifter på gasolier er i Finland fastsat i lov nr. 1472/1994 af 29. december 1994 om punktafgifter på flydende brændsel, ændret ved lov nr. 509/1998 (herefter »lov nr. 1472/1994«). I henhold til lovens § 2 forstås der ved diesel gasolie, der leveres med henblik på anvendelse som motorbrændstof i dieselmotorer. Ved brændselsolie forstås gasolie, der leveres med henblik på anvendelse til opvarmning, og som er gjort kendelig i henhold til lovens § 7 og dekret nr. 1547/1995, der er udstedt på grundlag heraf.

9. Ifølge lov nr. 1472/1994 er punktafgifterne på diesel og brændselsolie sammensat af en grundafgift og af en supplerende afgift. Punktafgiften på diesel udgør i alt 325 EUR pr. 1 000 liter, på brændselsolie 64 EUR pr. 1 000 liter. Hvis gasolie anvendes som motorbrændstof, afgiftspålægges den med den sats, der finder anvendelse på diesel.

10. Lov nr. 722/1966 om afgift af motorkøretøjer bestemmer i §§ 14-22, at ethvert motorkøretøj, der anvendes og er registreret eller anvendes uden at være registreret i Finland, og hvis brændstoftank indeholder brændselsolie i stedet for diesel, pålægges en tillægsafgift. I henhold til lovens § 16 beregnes tillægsafgiften ved at gange motorkøretøjsafgiften for det pågældende køretøj med 20.

11. Tillægsafgiften pålægges ifølge lovens §§ 17 og 17a også traktorer og maskiner til offentlige arbejder undtagen traktorer, for så vidt som de anvendes til jord- og skovbrug eller til dertil nært knyttet virksomhed, og maskiner til offentlige arbejder, for så vidt som de ikke anvendes til anden virksomhed end den, hvortil de normalt er bestemt, og som udføres på arbejds- eller

byggepladser eller til transport af eget brændstof eller smøremidler eller ved flytning af maskinerne fra en arbejdsplads til en anden. Anvendelse af diesel er obligatorisk, når den pågældende traktor eller maskine til offentlige arbejder anvendes til transport af varer.

12. I henhold til § 25 i lov nr. 722/1966 fører politi- og toldmyndighederne tilsyn med overholdelsen af disse bestemmelser. Disse myndigheder har i henhold til § 28 ret til på oplagringssteder for motorbrændstof og i motorkøretøjer at foretage sådanne inspektioner, som er nødvendige for at undersøge det i køretøjet anvendte brændstofs art. Denne bestemmelse fastsætter også mulighed for at standse køretøjer med henblik på at foretage sådanne inspektioner. Hvis det fastslås, at der er brændselsolie i tanken, skal myndighederne i henhold til lovens § 27 udstede forbud mod anvendelse af køretøjet, indtil der er truffet afgørelse om passende sanktioner.

13. Lov nr. 337/1993 om brændstofafgift, som senest ændret ved lov nr. 234/1998, hvorved også turisters motorkøretøjer blev omfattet af lovens anvendelsesområde, bestemmer, at der opkræves en brændstofafgift for det antal dage, der i et køretøj er anvendt brændselsolie, for højst 60 på hinanden følgende dage. Afgiftsbeløbet pr. dag udgør 1 000 FIM (168,19 EUR) for biler, 1 500 FIM (252,28 EUR) for varevogne, 2 000 FIM (336,38 EUR) for busser og 3 000 FIM (504,56 EUR) for lastbiler. Afgiften tredobles, hvis anvendelsen af brændselsolie ikke forudgående er anmeldt til de kompetente finske myndigheder efter bestemmelserne i lovens § 3. Brændstofafgiften skal betales for det antal dage, hvor der er blevet kørt i Finland, frem til den dag, hvor anvendelsen af brændselsolie konstateres. Hvis tidspunktet for køretøjets ankomst til landet ikke kan fastslås, skal afgiften betales for mindst ti dage. Desuden medfører ulovlig anvendelse af brændselsolie, dvs. uden forudgående anmeldelse til de finske myndigheder, at der indledes en undersøgelse og i givet fald strafforfølgelse for afgiftssvig. En domstol kan i dette tilfælde dømme overtræderen til at betale et erstatningsbeløb, som svarer til forskellen mellem de afgifter, der gælder for de forskellige typer gasolie.

14. Ligesom bestemmelserne i § 28 i lov nr. 722/1966 indeholder § 8 i lov nr. 337/1993 bestemmelser om politi- og toldmyndighedernes kontrol. I henhold til § 11 i lov nr. 337/1993 er det forbudt at føre et i udlandet registreret køretøj ud af Finland, når der for køretøjet skal betales brændstofafgift for anvendelse af brændselsolie i stedet for diesel.

III — Procedure

15. Ved skrivelser af 16. juli 1996 og 3. april 1997 anmodede Kommissionen Finlands faste repræsentant ved De Europæiske Union om oplysninger vedrørende beskatningen af mineralolier i Finland og anførte i den anden skrivelse, at spørgsmå-

let særligt vedrørte gennemførelsen af direktiv 92/81 og 92/82. Den finske regering besvarede disse spørgsmål ved skrivelser af 3. oktober 1996 og 5. juni 1997.

16. Den 3. december 1997 tilstillede Kommissionen Republikken Finland en åbningsskrivelse. Finland reagerede herpå ved skrivelser af 26. januar 1998 og 4. maj 1998. I sidstnævnte skrivelse henviste Finlands faste repræsentant til ændringen af lov nr. 337/1993. Ved skrivelse af 6. august 1998 fremsatte Kommissionen en begrundet udtalelse, hvori den gentog sine argumenter fra åbningsskrivelsen og tilføjede, at ændringerne af lov nr. 337/1993 ikke påvirkede muligheden for at anvende brændselsolie som motorbrændstof. Den finske regering besvarede den begrundede udtalelse ved skrivelse af 22. september 1998, hvori den fastholdt sin tidligere holdning, nemlig at den finske lovgivning var i overensstemmelse med de relevante fællesskabsbestemmelser.

17. Da Kommissionen ikke var enig i den finske regerings holdning, anlagde den den 17. maj 2000 nærværende traktatbrudssag mod Republikken Finland. Kongeriget Sverige er interveneret i sagen til støtte for Kommissionens påstande. I retsmødet den 26. september 2002 afgav Kommissionen samt den finske og den svenske regering mundtlige indlæg.

IV — Anbringender og vigtigste argumenter

18. Kommissionen kritiserer i det væsentlige det forhold, at Finland ved sin tiltrædelse af Den Europæiske Union ikke havde indført et forbud mod anvendelse af brændselsolie som motorbrændstof, men ladet den hidtil gældende ordning i Finland forblive uændret, med undtagelse af visse tilpasninger. Efter Kommissionens opfattelse er artikel 5 i direktiv 92/82 til hinder for, at brændselsolie, for hvilken der opkræves en lavere afgift, mod betaling af en tillægsafgift og/eller en brændstofafgift kan anvendes som motorbrændstof i køretøjer med dieselmotor. Sådanne tillægsafgifter kan ikke anses for punktafgifter. I replikken har Kommissionen henvist til, at selv om det i teorien kan hævdes, at artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/82 egentlig ikke kræver et lovforbud, er dette en betingelse for bestemmelsens gennemførelse i praksis. Det ville forholde sig anderledes, hvis Finland under alle omstændigheder kunne garantere, at den brændselsolie, der anvendes som motorbrændstof, pålægges en afgiftssats på mindst 245 EUR pr. 1 000 liter. Dette er ifølge Kommissionen imidlertid overhovedet ikke tilfældet.

19. Kommissionen har endvidere anført, at der i henhold til artikel 8, stk. 2 og 3, i direktiv 92/81 kan anvendes en reduceret punktafgiftssats, såfremt dette sker under afgiftsmyndighedernes kontrol. Kommissionen har imidlertid anført, at brændselsolie er frit tilgængelig, navnlig i de tyndt befolkede områder i Finland, hvor tankstationer kan sælge denne brændselsolie uden nogen afgiftskontrol. Ifølge Kommissionen

er der derfor ikke tale om en kontrol af brændselsolien på distributionsniveau, da det årlige antal kontroller hos de endelige forbrugere i forhold til antallet af køretøjer med dieselmotor er utilstrækkeligt til at kunne anses for passende og effektivt[5]. Kommissionen har derfor konkluderet, at Republikken Finland ikke har opfyldt sine forpligtelser i henhold til artikel 8 i direktiv 92/81.

20. Den har anført, at undtagelsesbestemmelserne i § 17, stk. 2, litra a), og i § 17a i den finske lov om afgift af motorkøretøjer tillader anvendelse af brændselsolie til virksomhed inden for jord- og skovbrug samt til maskiner, der anvendes inden for offentlige arbejder. Det er imidlertid ikke godtgjort, hvorledes afgiftsmyndighedernes kontrol er blevet gennemført i denne henseende.

21. Kommissionen er lige så lidt overbevist om — som Finland har givet udtryk for under den administrative procedure — at et afgiftsmæssigt sanktionssystem er den eneste effektive mulighed for Finland.

5 — Det fremgår af sagen, at der findes 2 328 990 køretøjer i Finland, heraf 434 534 motorkøretøjer med dieselmotor, 327 792 traktorer, heraf 320 843 traktorer med dieselmotor. Antallet af årlige kontroller udgør ca. 3 500-5 000.

22. Kommissionen har endvidere henvist til de problemer, der er opstået i forbindelse med momsbetalingen, samt til de problemer, der er opstået for Sverige som følge af den finske lovgivning.

23. Den svenske regering er ligeledes af den opfattelse, at den finske lovgivning er mangelfuld. Den har anført, at denne gør det muligt at anvende brændselsolie i køretøjer med dieselmotor både ulovligt og lovligt. I førstnævnte tilfælde opkræves en for lav punktafgift — nemlig den, der finder anvendelse på brændselsolie. I det andet tilfælde, hvor anvendelsen sker lovligt efter forudgående anmeldelse, opkræves der ganske vist en særlig tillægsafgift, dvs. den årlige motorkøretøjsafgift ganget med 20 og/eller en afgift for hver dag, hvor der anvendes brændselsolie i et køretøj, men disse afgifter er ikke punktafgifter. De opkræves nemlig ikke i forhold til mængden af den anvendte brændselsolie, men i forhold til visse perioder. Derfor er den finske lovgivning i strid med artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/82, som foreskriver en vis minimumspunktafgift.

24. Den svenske regering har endvidere anført, at det manglende lovforbud mod anvendelsen af brændselsolie som motorbrændstof i sig selv udgør en overtrædelse af fællesskabsretten. Selv om systemet i Finland i praksis skulle medføre, at ingen anvender brændselsolie som motorbrændstof i Finland, skaber det manglende lovforbud alligevel et problem i forbindelse med den grænseoverskridende trafik og fører således til konkurrencefordrejninger

andre steder inden for det indre marked. Den svenske regering har understreget, at det i Sverige er forbudt at anvende den lempeligere afgiftspålagte brændselsolie som motorbrændstof. Artikel 8 i direktiv 92/12 bestemmer imidlertid, at for så vidt angår varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug, og som de selv medfører, gælder, at punktafgifterne opkræves i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet. Dette indebærer, at Sverige ikke kan opkræve punktafgifter, når en svensk borger har anskaffet brændselsolien lovligt i Finland. I 1996 blev forbuddet udvidet til at omfatte brændselsolie, der er anskaffet i Finland. Da dette imidlertid var i strid med artikel 8 og artikel 9, stk. 3, i direktiv 92/12, blev dette ensidige forbud igen ophævet. Den svenske regering har endvidere anført, at den organiserede ulovlige handel med finsk brændselsolie derefter igen steg betydeligt. Efter gældende svensk ret er det tilladt at have rødfarvet finsk brændselsolie i brændstoftanken eller i en reservedunk på højst ti liter, såfremt vedkommende har indført dette brændstof til eget brug. Det er imidlertid vanskeligt at påvise, at vedkommende ikke selv har påfyldt brændstoffet i Finland. Det ville forholde sig anderledes, hvis Finland indførte et lovforbud mod at anvende brændselsolie som motorbrændstof.

25. Den finske regering har anført, at direktiv 92/82 ikke forpligter medlemsstaterne til i den nationale lovgivning at indsætte et forbud mod at anvende brændselsolie som motorbrændstof. Direktivet har til formål at sikre, at den korrekte punktafgiftssats finder anvendelse. Den finske regering har anført, at det i henhold til den finske lovgivning generelt ikke er tilladt at anvende brændselsolie som motorbrændstof. En sådan anvendelse »sanktioneres« afgiftsmæssigt med en tillægsafgift i henhold til lov nr. 722/1966 og/eller en brændstofafgift i henhold til lov nr. 337/1993.

26. Disse tillægsafgifter kan ikke anses for en betaling, der giver ret til at anvende brændselsolie som motorbrændstof i stedet for diesel. De har karakter af en afgiftsmæssig sanktion, der er indført med henblik på at forebygge misbrug. På grund af omfanget af denne sanktion kan det ikke økonomisk betale sig at anvende brændselsolie som motorbrændstof i stedet for diesel til transport i trafikken. En normal personbil vil således skulle køre ca. 5 000 km og en lastbil ca. 3 000 km om dagen for at indtjene tillægsafgifterne. Ifølge den finske regering anvender man ikke eller sjældent brændselsolie som motorbrændstof i stedet for diesel. Den har herved henvist til, at det er tilstrækkeligt, at politi- eller toldmyndighederne blot konstaterer, at en brændstoftank indeholder selv minimale mængder rødfarvet brændselsolie for at pålægge afgiftsmæssige sanktioner.

27. Som svar på Kommissionens argument om, at Finland i strid med artikel 8 i direktiv 92/81 har undladt at fastsætte en afgiftskontrol på distributionsniveau, har den finske regering anført, at fællesskabslovgivningen ikke indeholder nærmere bestemmelser om betingelserne for afgiftskontrollen. Det fremgår ikke af denne lovgivning, hvad denne kontrol præcist skal omfatte, og heller ikke, at salget eller distributionen af brændselsolie på en eller anden måde skal være underkastet en

myndigheds særlige kontrol, eller at sanktionerne skal omfatte detailsalget. Den har henvist til, at af de 2,7 mio. tons brændselsolie, som årligt anvendes i Finland, anvendes 80% til opvarmning af boliger og ejendomme. De resterende 20% anvendes inden for land- og skovbrug samt offentlige arbejder. Ifølge den finske regering gør navnlig de store afstande og de ekstreme klimatiske forhold i de tyndt befolkede nordlige egne af landet det nødvendigt også at udbyde brændselsolie på tankstationerne. Den har anført, at — yderligere — restriktioner for den i forvejen sparsomme distributionsinfrastruktur kunne medføre problemer for forsyningen. Dette kan om vinteren med undertiden ekstremt lave temperaturer have fatale følger i de svagt befolkede nordlige egne af landet. Det relevante i den henseende er, at den endelige forbruger ikke anvender brændselsolie, som er pålagt en lav punktafgift, som brændstof. Dette er formålet med den finlandske lovbestemte ordning. Kontrollerne, som efter den finske regerings opfattelse er passende, har ligeledes til formål at opnå dette resultat.

V — Stillingtagen

A — *Formaliteten*

28. Den finske regering har anført, at Kommissionens argumenter vedrørende det organiserede smugleri af brændselsolie mellem Finland og Sverige, den påståede mangel på en tilstrækkelig afgiftskontrol med brændstof, der anvendes i traktorer, samt de mistede momsindtægter ikke blev fremført under den administrative procedure og derfor skal lades ude af betragtning, da de ikke kan antages til realitetsbehandling.

29. Ifølge fast retspraksis skal genstanden for den tvist, der indbringes for Domstolen, fastlægges i den begrundede udtalelse, og søgsmålet skal støttes på de samme grunde og anbringender som udtalelsen [6]. I denne sag foreholdes Finland ikke eller ikke i tilstrækkeligt omfang at have opfyldt sine forpligtelser i henhold til artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/82 og artikel 8, stk. 2 og 3, i direktiv 92/81, idet den finske lovgivning ikke sikrer, at den korrekte punktafgiftssats pålægges gasolie i forhold til dens anvendelse, og der ikke er fastsat en tilstrækkelig afgiftskontrol med anvendelsen af brændselsolie i såkaldte fritagne sektorer.

30. Det fremgår af den begrundede udtalelse, at Kommissionens klagepunkter udtrykkeligt — også — er rettet mod den utilstrækkelige afgiftskontrol, der er foreskrevet i artikel 8 i direktiv 92/81. Denne kontrol skal, som det fremgår af stk. 2 og 3 i denne artikel, også omfatte anvendelsen af brændselsolie inden for land- og skovbrug samt offentlige arbejder. Jeg udleder heraf,

6 — Jf. f.eks. dom af 18.6.1998, sag C-35/96, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 3851, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis.

at såfremt Kommissionen under den administrative procedure har kritiseret den efter dens opfattelse utilstrækkelige afgiftskontrol med anvendelsen af brændselsolie generelt, kan dette under retssagen ligeledes omfatte afgiftskontrollen med anvendelsen i særlige sektorer.

31. Efter min opfattelse forholder det sig imidlertid anderledes med hensyn til de argumenter, som Kommissionen har fremført vedrørende følgerne af den finske ordning for beregningsgrundlaget for moms. Kommissionen har i stævningen anført, at i de tilfælde, hvor anvendelsen af den finske ordning medfører, at brændselsolie, der anvendes i motorkøretøjer, ikke pålægges punktafgift i overensstemmelse med fællesskabsretten, udhules beregningsgrundlaget for de egne momsindtægter. I henhold til sjette momsdirektiv indgår tillægsafgiften i forbindelse med motorkøretøjsafgiften og den særlige brændstofafgift imidlertid ikke i beregningsgrundlaget for moms, som det er beskrevet i direktivet. Kommissionen har imidlertid hverken anført eller bemærket noget vedrørende dette spørgsmål under den administrative procedure, der gik forud for dette søgsmål. I replikken har Kommissionen understreget, at dette klagepunkt ikke indgår i proceduren. Det fremgår desuden af den finske regerings svarskrift, at dette aspekt er blevet behandlet i anden sammenhæng. Det følger efter min opfattelse heraf, at Kommissionens argumenter vedrørende momsgrundlaget ikke skal undersøges under denne procedure.

32. Det samme er efter min opfattelse tilfældet med hensyn til Kommissionens påstande vedrørende det organiserede smugleri af brændselsolie mellem Sverige og Finland. Dette spørgsmål er heller ikke behandlet i hverken åbningsskrivelsen eller den begrundede udtalelse. Kommissionen har selv anført i replikken, at der i den henseende er tale om en konstatering af faktiske omstændigheder og ikke om et (nyt) anbringende.

33. De argumenter, som den finske regering har fremført til støtte for indsigelsen mod den svenske regerings begæring om intervention, er efter min opfattelse ikke holdbare.

34. Sammenfattende har den svenske regering gjort gældende, 1) at Finland ikke på korrekt vis har opfyldt fællesskabsbestemmelserne vedrørende minimumssatserne for punktafgift på gasolie, der anvendes som motorbrændstof, og 2) at det manglende udtrykkelige forbud mod at anvende brændselsolie i den »normale« vejkørsel andre steder vanskeliggør en effektiv anvendelse af den lovgivning, der tager sigte på at gennemføre fællesskabsbestemmelserne. Sidstnævnte indebærer i sig selv en tilsidesættelse af fællesskabsretten.

35. Den finske regerings første argument er søgt og sagligt ukorrekt. Den finske regering har fremført dette for at vise, at Sveriges standpunkt, hvorefter Finland ikke opfylder fællesskabsbestemmelserne på behørig vis, er i strid med Kommissionens opfattelse.

36. Som den finske regering har anført, har Kommissionen i stævningen i realiteten konstateret, at den finske punktafgift for gasolie, der anvendes som motorbrændstof, er højere end den minimumssats, der er fastsat i artikel 5 i direktiv 92/82, men Kommissionen har til denne konstatering knyttet sin hovedindvending mod den finske ordning, nemlig at det ikke er tilstrækkeligt sikret, at det produkt, der er omfattet af en lavere punktafgift, anvendes som brændselsolie i overensstemmelse med sit formål. Dermed er der i vidt omfang overensstemmelse mellem Kommissionens og den svenske regerings opfattelser med hensyn til den finske lovbestemte ordning.

37. Det andet argument er heller ikke holdbart. Den svenske regering har ganske vist anført, at det manglende udtrykkelige forbud i den finske ordning medfører, at anvendelsen af punktafgiftsbestemmelserne vanskeliggøres andre steder inden for det indre marked, og at dette i sig selv udgør en tilsidesættelse, men den svenske regering har ikke formuleret denne holdning som et nyt anbringende, der afviger fra Kommissionens påstand. Den svenske regering har således kun ønsket at illustrere følgerne af den finske systematik.

38. Ifølge retspraksis er artikel 37, stk. 4, i EF-statutten for Domstolen ikke til hinder for, at en intervenient fremfører en anden argumentation end den part, som intervenienten støtter, når blot intervenienten søger at støtte partens påstande[7]. Dette er klart tilfældet med hensyn til den svenske regerings bemærkninger vedrørende følgerne af den finske ordning for grænsehandelen.

B — *Realiteten*

39. Spørgsmålet i denne sag er hovedsagelig, om den finske lovbestemte ordning opfylder kravene i artikel 5 i direktiv 92/82 og artikel 8, stk. 2 og 3, i direktiv 92/81.

40. Artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/82 bestemmer, at minimumssatsen for punktafgiften på gasolie, der anvendes som motorbrændstof, er 245 EUR pr. 1 000 liter. Heraf følger for medlemsstaterne forpligtelsen til at sørge for, at den gasolie, der faktisk anvendes som motorbrændstof, pålægges mindst denne punktafgiftssats.

41. Dette kompliceres imidlertid af, at gasolie også kan anvendes til andre formål end som motorbrændstof i trafikken, f.eks. opvarmning, industrielle anvendelser (maskiner), sejlads, land- og skovbrug samt

7 — Jf. f.eks. dom af 19.11.1998, sag C-150/94, Det Forenede Kongerige mod Rådet, Sml. I, s. 7235, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis.

ingeniørarbejder. Med hensyn til disse andre anvendelser foreskriver ordningen i direktiv 92/81 og 92/82 fritagelser eller — undertiden betydeligt — lavere minimumspunktafgifter for gasolie, end når den anvendes som motorbrændstof.

42. De store forskelle mellem punktafgifterne, som kommer til udtryk i købsprisen for gasolie hos den endelige forbruger, resulterer i, at punktafgifterne på motorbrændstof — som er de højeste — er de afgifter, som først og fremmest er udsat for at blive genstand for afgiftssvig og -unddragelse. For at forhindre denne situation bestemmes i artikel 8, stk. 1, 2 og 3, i direktiv 92/81, at anvendelsen af gasolie, som ikke er afgiftspålagt eller er pålagt en lavere punktafgift, til de deri nævnte formål, skal ske under afgiftskontrol med henblik på »at hindre enhver form for svig, unddragelse eller misbrug«.

43. En behørig afgiftskontrol med anvendelsen af lempeligere afgiftspålagt gasolie er dermed omfattet af resultatforpligtelsen i artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/82, hvorefter minimumssatsen for punktafgiften på gasolie, der anvendes som motorbrændstof, er 245 EUR pr. 1 000 liter.

44. De store prisforskelle mellem den højt afgiftspålagte gasolie som motorbrændstof og den lempeligere afgiftspålagte gasolie til andre anvendelser medfører, at det hastigt stigende forbrug af gasolie som motorbrændstof er særdeles udsat for afgiftssvig. Et væsentligt kriterium for, om den resultatforpligtelse, der er beskrevet ovenfor, er opfyldt, er derfor, om den pågældende nationale lovgivnings gennemførelse og anvendelse kan forhindre, at gasolie, som ikke er bestemt hertil, anvendes som motorbrændstof.

45. Det er på dette grundlag, at uenigheden mellem Kommissionen og Finland skal vurderes: Udgør den finske lovgivning, således som den gennemføres og anvendes, effektivt en hindring for, at gasolie, som er bestemt til andre formål — frem for alt som brændselsolie — anvendes som motorbrændstof? I denne henseende skal det undersøges, hvordan den finske ordning fungerer som helhed. Svaret på spørgsmålet, om lovgivningen omfatter et formelt forbud, og om den udelukker visse led i distributionskæden (tankstationer) anser jeg således for i sig selv at være af mindre betydning.

46. Den finske ordning har den lighed med punktafgiftsordningerne i andre medlemsstater, at gasolie, der er bestemt som motorbrændstof, og gasolie, der er bestemt til andre formål, ved hjælp af den røde farve er gjort kendelig i forhold til gasolie, der er bestemt til opvarmning og andre særlige formål. Selv meget fortyndet kan forekomsten af denne brændselsolie i køretøjers brændstoftanke let konstateres ved en kontrol, hvilket Kommissionen også har erkendt.

47. Anvendelsen af rød brændselsolie til ulovlige formål er ikke udtrykkeligt forbudt i den finske ordning — med dermed forbundne strafferetlige eller administrative sanktioner — men er underkastet en række særlige afgiftsforanstaltninger, som er beskrevet i punkt 8-14 i dette forslag til afgørelse. Anvendelsen som sådan er ikke udtrykkeligt forbudt, men derimod en anvendelse uden forudgående anmeldelse.

48. Denne ordning medfører, at anvendelsen af brændselsolie som motorbrændstof i køretøjer, der er indregistreret i Finland, under alle omstændigheder medfører, at ejeren eller ihændehaveren af det pågældende køretøj skal betale en motorkøretøjsafgift svarende til den årlige afgiftssats ganget med 20 (lov nr. 722/1966) samt en brændstofafgift for hver dag, hvor et køretøj har anvendt brændselsolie som motorbrændstof (for højst 60 dage). Denne særlige brændstofafgift tredobles, hvis anvendelsen af brændselsolie som motorbrændstof ikke er blevet anmeldt rettidigt (lov nr. 337/1993).

49. Det er alene lov nr. 337/1993, som finder anvendelse på køretøjer — både lastbiler og nu også personbiler — der ikke er indregistreret i Finland, og som anvender brændselsolie. Det fremgår af forarbejderne til denne lov, at den blev vedtaget for at forhindre en omgåelse af de normale afgifter, som pålægges udenlandske lastbilers motorbrændstof. Den særlige sats i forbindelse med den finske motorkøretøjsafgift kan nemlig ikke anvendes på disse køretøjer. Efterfølgende er dens anvendelsesområde blevet udvidet to gange, først til at omfatte køretøjer, der er indregistreret i Finland, for at undgå enhver forskelsbehandling, og derefter udenlandske personbiler (turisttrafik).

50. Som den finske regering har anført, hvilket Kommissionen ikke har bestridt, har den her kort beskrevne ordning med en kombination af særlig motorkøretøjsafgift og brændstofafgift en økonomisk prohibitiv karakter for forbrugerne. Den tager således ikke sigte på, som den svenske regering tilsyneladende antager, at muliggøre anvendelsen af lempeligt afgiftspålagt brændselsolie i trafikken, men derimod at forhindre en sådan.

51. Karakteren af disse særlige afgifter som *afgiftsmæssige sanktioner* kommer navnlig til udtryk i bestemmelsen om, at en ikke-anmeldt anvendelse af brændselsolie som motorbrændstof uden videre medfører en tredobling af den særlige brændstofafgift, som i sig selv i forvejen er prohibitiv.

52. Alene af økonomiske grunde kan det ikke med rimelighed antages, at ihændehaveren af et motorkøretøj skal vælge en »lovlig« anvendelse af brændselsolie som motorbrændstof. Det forekommer mig derfor indlysende, at det i de tilfælde, hvor der konstateres brændselsolie i køretøjer, altid er tale om en ikke-anmeldt anvendelse, der er forbundet med den særligt strenge konsekvens i form af en afgiftsmæssig sanktion, som kan udgøre 504 EUR (for personbiler) eller 1 512 EUR (for lastbiler) pr. dag, hvor der er anvendt »ulovlig« brændselsolie.

Bestemmelsen i lov nr. 337/1993 om, at der skal lægges en periode på mindst ti dage til grund, såfremt antallet af dage med »ulovlig anvendelse« ikke kan fastslås med sikkerhed, understreger i endnu højere grad denne særlige afgifts karakter af sanktion.

53. Det resultat, der er foreskrevet i direktivet, dvs. at gasolie, der anvendes som motorbrændstof, faktisk pålægges den minimumspunktafgift på 245 EUR pr. 1 000 liter, der er fastsat i artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/82, opnås således i princippet gennem den finske lovbestemte ordning, hvis den gennemføres og anvendes behørigt.

54. De argumenter, som Kommissionen og den svenske regering har fremført heroverfor, nemlig at ordningen ikke indeholder nogen forbudsbestemmelse, og at den under visse omstændigheder tillader, at brændselsolie anvendes som motorbrændstof, uden at minimumspunktafgiftssatsen på 245 EUR pr. 1 000 liter skal betales, er efter min opfattelse ikke overbevisende.

55. Som jeg allerede tidligere har anført i punkt 40, indeholder artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/82, sammenholdt med artikel 8 i direktiv 92/81, hverken stiltiende eller udtrykkeligt en forpligtelse til at indføre et forbud i forbindelse med gennemførelsen af disse bestemmelser. Det er alene resultatet, der er afgørende, nemlig at minimumspunktafgiften faktisk pålægges gasolie, der anvendes som motorbrændstof. Den finske lovgivning, som omfatter en ordning med prohibitive afgiftsmæssige sanktioner, er i princippet lige så effektiv som enhver anden ordning, der er baseret på et formelt forbud.

56. Jeg skal herved bemærke, at også en gennemførelsesordning, der er baseret på et administrativt eller strafferetligt forbud, som sådan ikke udelukker et misbrug. Sanktionernes omfang, kontrollernes intensitet og den omhu, hvormed der gribes ind over for konstaterede overtrædelser, er afgørende for sådanne ordningers effektivitet. Netop omfanget af de afgiftsmæssige sanktioner i den finske ordning og den omstændighed, at de uden videre skal betales, såfremt der konstateres en ulovlig anvendelse af brændselsolie som motorbrændstof, medfører, at denne ordning både kan være effektiv og have afskrækkende virkning.

57. Den svenske regering har yderligere fremført et argument vedrørende artikel 3 i direktiv 95/60 [8]. Efter dens opfattelse skal denne bestemmelse kodificere det forbud, der følger af artikel 5 i direktiv 92/82. Jeg skal hertil anføre, at eventuelle forpligtelser

8 — Rådets direktiv 95/60/EF af 27.11.1995 om afgiftsmærkning af gasolier og petroleum, EFT L 291, s. 46. Artikel 3 bestemmer, at medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger til at undgå misbrug af de mærkede produkter og navnlig sikre, at de pågældende mineralolier ikke kan anvendes som motorbrændstof i køretøjer, der er bestemt til vejkørsel, eller opbevares i sådanne køretøjers brændstoftanke, medmindre en sådan anvendelse er tilladt i særlige tilfælde, som bestemmes af de kompetente myndigheder i medlemsstaterne. Medlemsstaterne fastsætter bestemmelser om, at anvendelse af de pågældende mineralolier i det i første afsnit nævnte tilfælde skal betragtes som en overtrædelse af den pågældende medlemsstats nationale lovgivning. Den enkelte medlemsstat træffer de fornødne foranstaltninger til at sikre, at alle bestemmelserne i dette direktiv gennemføres fuldt ud, og fastsætter i særdeleshed de sanktioner, der skal anvendes i tilfælde af overtrædelse af bestemmelserne; sanktionerne skal være effektive, stå i rimeligt forhold til overtrædelsen og være af forebyggende art.

i henhold til direktiv 95/60 ikke er relevante i denne sag. I øvrigt kan jeg ikke konkludere på grundlag af den nævnte bestemmelse, at den finske lovgivning er i strid hermed, da den deri fastsatte ordning med særlige afgifter effektivt fastsætter sanktioner for en anvendelse af rødfarvet gasolie, som ikke er forenelig med direktiv 92/82.

58. De problemer i den grænseoverskridende handel, som den svenske regering har anført med hensyn til rødfarvet gasolie, vedrører strengt taget heller ikke denne sag, hvilket Kommissionen selv har erkendt i replikken. Desuden skal jeg understrege, at disse problemer egentlig er enkle at løse gennem et administrativt samarbejde mellem de svenske og de finske myndigheder. En svensk bilist, som kører med rødfarvet finsk brændselsolie i Sverige, har nemlig enten betalt den særlige finske brændstofafgift, hvilket skal kunne bevises på grundlag af en anmeldelse heraf, eller har med urette undladt at betale denne afgift. I sidstnævnte tilfælde er han forpligtet til at betale denne meget høje (strafferetlige) afgift. I betragtning af den prohibitive karakter af denne afgiftsmæssige sanktion vil de svenske myndigheder i samarbejde med de finske myndigheder også på behørig vis kunne bekæmpe anvendelsen af rødfarvet finsk brændselsolie.

59. Kommissionens og den svenske regerings andet argument om, at den finske ordning medfører, at brændselsolie kan anvendes »lovligt« som motorbrændstof, uden at den skyldige afgift betales, er, som jeg allerede tidligere har anført, baseret på en alt for formalistisk forståelse af den pågældende finske lovgivning. På grundlag af dens indhold og anvendelsesområde tager lovgivningen sigte på netop det modsatte.

60. På baggrund af det anførte har Kommissionen efter min opfattelse ikke godtgjort, at den finske lovbestemte ordning indebærer en gennemførelse af fællesskabsretten, som er i strid med artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/82.

61. Denne konstatering indebærer, at jeg ikke behøver at behandle de særlige argumenter vedrørende den nationale retsorden, som den finske regering har fremført til støtte for opretholdelsen af den gældende ordning med administrative afgiftsmæssige sanktioner.

62. Det er ikke udelukkende den nationale lovgivning, som er afgørende for, om den relevante fællesskabsret er korrekt gennemført. Den måde, hvorpå denne lovgivning, der som sådan er forenelig med fællesskabsretten, gennemføres og anvendes, er ligeledes afgørende for spørgsmålet, om Finland opfylder sine forpligtelser i henhold til artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/82 og artikel 8 i direktiv 92/81.

63. Kommissionen har anført, at den finske regering med hensyn til den afgiftskontrol, der er fastsat i direktivets artikel 8, stk. 2 og 3, navnlig ikke opfylder kravene på distributionsniveau. Den omstændighed, at brændselsolie kan købes frit på tankstationer, kan give anledning til misbrug. Endelig er den af den opfattelse, at de finske myndigheders kontrol af køretøjer gennemføres alt for tilfældigt.

64. Vedrørende den første påstand har den finske regering anført, at artikel 8 i direktiv 92/81 ikke præcist fastsætter, hvorledes afgiftskontrollen skal foretages. Da afgiftskontrollen i det vidt forgrenede distributionssystem i Finland er besværlig og ikke effektiv, har den finske regering valgt at koncentrere denne kontrol hos de endelige forbrugere. Den finske regering har understreget, at en afgiftskontrol på distributionsniveau ikke kan være tilstrækkelig effektiv, da brændselsolie meget let kan aftappes fra lagertanke, der er bestemt til varmekedler. Samme risiko gælder for lagre, som er bestemt til anvendelse inden for land- og skovbrug og offentlige arbejder.

65. Da direktiv 92/81 ikke fastsætter begrebet afgiftskontrol nærmere i artikel 8, stk. 2 og 3, f.eks. således, at denne udtrykkeligt også skal omfatte distributionsniveauet, må forpligtelsen til at gennemføre kontroller fortolkes således, at medlemsstaterne er forpligtet til at foretage en effektiv afgiftskontrol. På dette grundlag forekommer den finske regerings argumenter om, at afgiftskontrollen med misbrug af brændselsolie som motorbrændstof er mest effektiv hos de endelige forbrugere, mig overbevisende. En kontrol på distributionsniveauet er nemlig ikke tilstrækkelig til effektivt at begrænse de mange muligheder for svig og misbrug hos de endelige forbrugere. I Kommissionens bevisførelse mangler yderligere argumenter, som overbevisende kan godtgøre, hvorfor en afgiftskontrol på distributionsniveau skulle udgøre et nødvendigt supplement til en afgiftskontrol hos de endelige forbrugere. Jeg konstaterer derfor, at det ikke indholdsmæssigt er lykkedes Kommissionen at underbygge sit klagepunkt tilstrækkeligt.

66. Kommissionens andet klagepunkt er heller ikke underbygget overbevisende. Den finske regering har fremført stærke argumenter til støtte for, at der kan købes brændselsolie på tankstationer i de tyndt befolkede nordlige egne af landet, der er kendetegnet ved ekstreme vejrforhold. Sårbarheden af distributionsinfrastrukturen i denne region gør det nødvendigt, at endelige forbrugere om nødvendigt skal kunne dække deres behov for brændselsolie på tankstationer. Det fremgår klart af de oplysninger, som den finske regering har fremlagt, og som Kommissionen ikke har bestridt, at der i den henseende er tale om en supplerende forsyningskanal. Kun 4% af den samlede mængde brændselsolie sælges via tankstationer.

67. De argumenter, som Kommissionen har fremført mod Finland i denne henseende, er ikke særlig præcise. På den ene side har den helt generelt givet udtryk for betænkeligheder ved distributionen af brændselsolie via tankstationer, og på den anden side har den alene fremsat en række bemærkninger vedrørende de finske myndigheders kontrol, som efter dens opfattelse er utilstrækkelig.

68. De generelle betænkeligheder ved at integrere tankstationer i distributionskæden for brændselsolie anser jeg ikke for at være afgørende i lyset af den begrundelse, som den finske regering har fremført. Jeg bemærker desuden, at også andre steder i Fællesskabet, f.eks. i Østrig, er tankstationer integreret i distributionskæden. Det forhold, at tankstationer indgår i distributionskæden, indebærer ganske vist visse risici for misbrug, hvilket gør en passende afgiftskontrol påkrævet. I denne henseende burde Kommissionen have ført bevis for, at de finske myndigheders gennemførelse af denne særlige kontrol har været utilstrækkelig. Med henblik herpå er de generelle betænkeligheder, som Kommissionen har givet udtryk for ved den finske afgiftskontrol — og som jeg senere skal behandle — ikke tilstrækkeligt specifikke.

69. Kommissionens tredje klagepunkt vedrører det generelle kontrolniveau hos de endelige forbrugere i Finland. Den anser i den henseende en kontrolhyppighed på 3 000-5 000 tilfælde pr. år for at være for ringe.

70. Også i denne forbindelse mangler Kommissionens indholdsmæssige argumenter den nødvendige nøjagtighed. Bemærkninger om, hvorvidt kontrolniveauet er tilstrækkeligt, kan ikke udelukkende baseres på antallet af årlige kontroller. Det må herved i det mindste også påvises, at resultaterne af disse kontroller tyder på en omfattende ulovlig anvendelse af brændselsolie som motorbrændstof. Sidstnævnte er ikke lykkedes Kommissionen i lyset af de oplysninger, som den finske regering har fremlagt.

71. Af disse omstændigheder — som ikke er blevet bestridt — fremgår bl.a., at der blev foretaget 3 943 kontroller i 1999. I 141 tilfælde var der anledning til at udtage prøver, hvoraf 125 var positive. Da det kan antages, at disse afgiftskontroller ikke blev gennemført vilkårligt, men frem for alt omfattede sektorer og situationer, hvor der var høj risiko for misbrug, tyder disse tal ikke på en omfattende ulovlig anvendelse af brændselsolie i trafikken. Dette bekræftes tilsyneladende af resultaterne af en generel kontrolaktion af vejtransporten, som blev gennemført den 22. september 1999 i otte medlemsstater. I forbindelse med denne aktion blev der konstateret afgiftsovertrædelser hos 283 kontrollerede køretøjer. Tre overtrædelser blev konstateret i Finland, hvoraf to vedrørte landbrugstraktorer, som transporterede varer på offentlig vej.

72. Kommissionen har heroverfor ikke fremført nogen faktiske omstændigheder eller oplysninger, hvoraf det fremgår, at afgiftskontrollen i Finland i kvalitativ og kvantitativ henseende skulle være så utilstrækkelig, at det resultat, der tilstræbes i artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/82, dvs.

opkrævningen af en minimumspunktafgift på 245 EUR pr. 1 000 liter på gasolie, der anvendes som motorbrændstof, ikke er sikret.

73. Jeg når dermed til den konklusion, at Kommissionens anbringender og påstande ikke er begrundet, hvorfor Republikken Finland skal frifindes.

74. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, og artikel 69, stk. 4, tilpligtes det Kommissionen at betale sagens omkostninger og Kongeriget Sverige at bære sine egne omkostninger.

VI — Forslag til afgørelse

75. På baggrund af det anførte foreslår jeg, at Domstolen træffer følgende afgørelse:

»1) Republikken Finland frifindes.

2) Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber betaler sagens omkostninger.

3) Kongeriget Sverige bærer sine egne omkostninger.«