CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL L. A. GEELHOED

van 5 december 2002 [1]

I — Inleiding

1. In deze zaak verzoekt de Commissie het Hof vast te stellen dat de Republiek Finland, door haar wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende het gebruik van stookolie als brandstof voor motorvoertuigen te handhaven de verplichtingen niet is nagekomen die als lidstaat op haar rusten krachtens artikel 8, leden 2 en 3, van richtlijn 92/81/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën [2] en artikel 5, lid 1, van richtlijn 92/82/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van accijnstarieven voor minerale oliën. [3]

1 — Oorspronkelijke taal: Nederlands.
2 — PB L 316, blz. 12.
3 — PB L 316, blz. 19.

II — Juridisch kader

A — *Het Gemeenschapsrecht*

2. In artikel 5, leden 1 en 2, van richtlijn 92/82 is het volgende bepaald:

„1. Met ingang van 1 januari 1993 bedraagt de accijns op als motorbrandstof gebruikte gasolie ten minste 245 ecu per 1 000 liter, [...]

2. Met ingang van 1 januari 1993 bedraagt de accijns op gasolie voor de in artikel 8, lid 3, van richtlijn 92/81/EEG bepaalde toepassingen ten minste 18 ecu per 1 000 liter."

3. Artikel 2, leden 2 en 3, van richtlijn 92/81/EEG luidt als volgt:

„2. Minerale oliën waarvoor in richtlijn 92/82/EEG geen accijnstarief is bepaald, zijn aan accijns onderworpen indien zij zijn bestemd voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt als brandstof voor verwarming of als motorbrandstof. Het toe te passen tarief wordt, naar gelang van het gebruik, vastgesteld op het tarief voor de gelijkwaardige brandstof voor verwarming of motorbrandstof.

3. Naast de in lid 1 genoemde accijnsproducten wordt eveneens als motorbrandstof belast, elk product dat is bestemd voor gebruik, wordt aangeboden voor verkoop of wordt gebruikt als motorbrandstof, als additief of als vulstof in motorbrandstoffen. [...]"

4. Ingevolge artikel 8 van richtlijn 92/81 geldt het volgende:

„1. Ongeacht de algemene bepalingen inzake vrijgesteld gebruik van accijnsproducten van richtlijn 91/12/EEG en onverminderd andere communautaire bepalingen, verlenen de lidstaten vrijstelling van de geharmoniseerde accijns voor de onderstaande producten, op voorwaarden die zij vaststellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen:

a) minerale oliën die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motorbrandstof of als brandstof voor verwarming;

[...]

2. Onverminderd andere communautaire bepalingen mogen de lidstaten geheel of gedeeltelijk vrijstelling of verlaging verlenen van de accijns op minerale oliën of op andere producten die onder belastingcontrole worden gebruikt:

[...]

f) uitsluitend voor land- en tuinbouwwerkzaamheden, en in de bosbouw en de zoetwatervisteelt,

[...]

3. De lidstaten mogen ook voor alle of bepaalde van de onderstaande industriële en commerciële toepassingen een verlaagd accijnstarief hanteren voor gasolie en/of vloeibare petroleumgas en/of methaan en/of kerosine die onder belastingcontrole wordt gebruikt, mits het toegepaste tarief niet lager is dan het minimumtarief dat in richtlijn 92/82/EEG betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven voor minerale oliën is bepaald:

a) voor stationaire motoren

b) voor installaties en machines die gebruikt worden in de bouw, de weg- en waterbouw en voor openbare werken,

c) voor voertuigen die door hun bestemming buiten de openbare weg worden gebruikt of waarvoor geen vergunning is verleend voor overwegend gebruik op de openbare weg."

5. Richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop [4], die een regime vaststelt voor producten die onderworpen zijn aan accijns en andere indirecte belastingen die direct of indirect het gebruik van deze producten betreffen, bepaalt in artikel 3, lid 1, dat zij van toepassing is op minerale oliën. Ingevolge artikel 6, lid 1, van deze richtlijn wordt de accijns verschuldigd bij de uitslag tot gebruik. Indien echter in een lidstaat reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsproducten in een andere lidstaat voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden, wordt ingevolge artikel 7 de accijns geheven in de lidstaat waar deze producten voorhanden worden gehouden.

6. Artikel 8 van richtlijn 92/12 luidt:

„Voor door particulieren voor eigen behoefte verkregen en door hen zelf vervoerde producten moet de accijns volgens het voor de interne markt geldende beginsel in de lidstaat van verkrijging worden geheven."

7. Ingevolge artikel 9, leden 1 en 3, van richtlijn 92/12 geldt:

„1. Onverminderd de artikelen 6, 7 en 8, wordt de accijns verschuldigd wanneer de in een lidstaat tot verbruik uitgeslagen producten in een andere lidstaat voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden. In dat geval moet de accijns worden betaald in de lidstaat op het grond-

4 — PB L 76, blz. 1.

gebied waarvan de producten zich bevinden en wordt hij verschuldigd door degene die de producten voorhanden heeft.

[...]

3 De lidstaten kunnen tevens bepalen dat de accijns in de lidstaat van verbruik verschuldigd wordt bij de verkrijging van minerale oliën die in een andere lidstaat van verbruik zijn uitgeslagen, indien deze producten op een atypische wijze worden vervoerd door particulieren of voor hun rekening. Als atypische vervoer moeten worden aangemerkt het vervoer van brandstof anders dan in de tank van de voertuigen of in een passend reserveblik, alsmede het vervoer van vloeibare verwarmingsproducten anders dan in tankwagens die voor rekening van bedrijven worden gebruikt."

B — *Het nationale recht*

8. De op gasolie van toepassing zijnde accijnzen zijn in Finland geregeld in wet 1472/1994 betreffende de accijns op vloeibare brandstoffen van 29 december 1994, zoals nadien gewijzigd bij wet 509/1998 (hierna: „wet 1472/1994"). Volgens artikel 2 van deze wet wordt onder dieselolie verstaan gasolie die is geleverd voor gebruik als motorbrandstof voor dieselmotoren. Onder huisbrandolie verstaat men gasolie die is geleverd met het oog op het gebruik daarvan voor verwarming en die conform de bepalingen van artikel 7 van de wet en het daarop gebaseerde decreet 1547/1995 herkenbaar is gemaakt.

9. Ingevolge wet 1472/1994 bestaat de accijns voor dieselolie en voor huisbrandolie uit een basisbelasting en een additionele belasting. Voor dieselolie is dat in totaal 325 euro per 1 000 liter, voor huisbrandolie 64 euro per 1 000 liter. Indien gasolie wordt aangewend als motorbrandstof wordt het belast tegen het accijnstarief dat van toepassing is op dieselolie.

10. Wet 722/1966 betreffende de motorrijtuigenbelasting bepaalt in de artikelen 14 tot en met 22 dat een heffingstoeslag is verschuldigd voor alle in Finland gebruikte, daar geregistreerde of niet-geregistreerde voertuigen en waarvan de brandstoftank gevuld is met huisbrandolie in plaats van met dieselolie. Ingevolge artikel 16 van deze wet wordt het bedrag van de heffingstoeslag berekend door het bedrag van de motorrijtuigenbelasting dat van toepassing is op het desbetreffende voertuig met 20 te vermenigvuldigen.

11. Volgens de artikelen 17 en 17 a van deze wet zijn tractoren en machines voor openbare werken eveneens onderworpen aan de heffingstoeslag. Op deze hoofdregel bestaat een uitzondering voor tractoren, voorzover zij in de landbouw of bosbouw worden gebruikt of in daarmee nauw verbonden activiteiten en voor machines voor openbare werken voorzover zij niet worden gebruikt voor andere activiteiten dan die

betrekking hebben op hun normale gebruik en die worden uitgevoerd op de werk- of bouwplaats, voor het vervoer van hun eigen brandstof en smeermiddelen, dan wel voor hun verplaatsing van de ene naar de andere bouwplaats. Als landbouwtractoren of machines voor openbare werken desalniettemin worden gebruikt voor het vervoer van koopwaar, is het gebruik van dieselolie verplicht.

12. Ingevolge artikel 25 van wet 722/1966 wordt de naleving van deze bepalingen gecontroleerd door de politie en douane. Volgens artikel 28 hebben deze autoriteiten de bevoegdheid om in opslagruimtes van brandstof en aan motorvoertuigen de noodzakelijke controles te verrichten naar de hoedanigheid van de gebruikte brandstof in de voertuigen. Volgens deze bepaling kunnen zij ook voertuigen aanhouden voor dergelijke controles. Indien de aanwezigheid van huisbrandolie in de tank wordt geconstateerd, moeten zij, conform het bepaalde in artikel 27 van bedoelde wet, het voertuig buiten gebruik stellen totdat de relevante sancties zijn geëffectueerd.

13. Wet 337/1993 betreffende de brandstofheffing, laatstelijk gewijzigd bij wet 234/1998, om ook motorvoertuigen van toeristen binnen het toepassingsbereik van deze wet te brengen, voorziet in een brandstofheffing voor elke dag gedurende welke een voertuig huisbrandolie heeft gebruikt, met een maximum van 60 aaneensluitende dagen. Het bedrag van de heffing bedraagt per dag 1 000 FIM (168,19 euro) voor personenauto's, 1 500 FIM (252,28 euro) voor bestelbusjes, 2 000 FIM (336,36 euro) voor autobussen en 3 000 FIM (504,56 euro) voor vrachtwagens. De heffing wordt verdrievoudigd als het gebruik van huisbrandolie niet vooraf is aangegeven bij de bevoegde Finse autoriteiten volgens de voorschriften van artikel 3. De brandstofheffing is verschuldigd voor het aantal dagen dat in Finland aan het verkeer is deelgenomen tot aan de dag waarop het gebruik van huisbrandolie wordt vastgesteld. Indien de datum van binnenkomst niet kan worden vastgesteld, is een heffing over ten minste tien dagen verschuldigd. Daarnaast leidt illegaal gebruik van huisbrandolie, dat wil zeggen zonder een daartoe strekkende voorafgaande verklaring bij de Finse autoriteiten, tot een onderzoek en eventueel tot een strafvervolging wegens fiscale fraude. Een rechter kan in dat geval de overtreder veroordelen tot het betalen van een bedrag als schadeloosstelling dat overeenkomt met het verschil tussen de van toepassing zijnde belastingen op de onderscheiden soorten gasoliën.

14. Artikel 8 van wet 337/1993 bevat, naar analogie van de bepalingen voorzien in artikel 28 van wet 722/1966, de controlebevoegdheden voor politie en douane. Artikel 11 van wet 337/1993 verbiedt het vertrek uit Finland van een voertuig met een buitenlands kenteken dat de brandstofheffing is verschuldigd voor het gebruik van huisbrandolie in plaats van dieselolie.

III — Procedure

15. De Commissie heeft bij brieven van 16 juli 1996 en 3 april 1997 aan de Finse permanente vertegenwoordiging bij de Europese Unie inlichtingen gevraagd omtrent de belastingheffing op minerale

oliën. In de tweede brief werd nader uiteengezet dat de vraag in het bijzonder betrekking had op de toepassing van richtlijn 92/81 en richtlijn 92/82. De Finse regering heeft op deze vragen gereageerd bij brieven van 3 oktober 1996 en 5 juni 1997.

16. Op 3 december 1997 heeft de Commissie de Republiek Finland in gebreke gesteld. Hierop heeft Finland bij brieven van 26 januari 1998 en van 4 mei 1998 gereageerd. In laatstgenoemde brief wijst de Finse permanente vertegenwoordiger op de wijziging van wet 337/1993. Vervolgens heeft de Commissie op 6 augustus 1998 een met redenen omkleed advies uitgebracht. Daarin worden de argumenten uit de ingebrekestelling herhaald en wordt opgemerkt dat de wijzigingen in wet 337/1993 geen betrekking hebben op de mogelijkheid huisbrandolie als motorbrandstof te gebruiken. Op het met redenen omkleed advies heeft de Finse regering bij brief van 22 september 1998 gereageerd. Zij heeft daarin opnieuw haar eerdere standpunt bevestigd, namelijk dat de Finse wetgeving in overeenstemming is met de desbetreffende communautaire regelgeving.

17. Aangezien de Commissie het standpunt van de Finse regering niet deelde heeft de Commissie op 17 mei 2000 bij dit Hof het onderhavige beroep wegens niet-nakoming ingesteld tegen de Republiek Finland. In deze procedure heeft het Koninkrijk Zweden ter ondersteuning van de conclusies van de Commissie geïntervenieerd. Ter zitting van het Hof op 26 september 2002 hebben de Commissie alsmede de Finse en de Zweedse regering hun standpunten mondeling toegelicht.

IV — Middelen en voornaamste argumenten

18. In essentie richt het bezwaar van de Commissie zich op het feit dat Finland bij haar toetreding tot de Europese Unie geen verbod heeft ingevoerd op het gebruik van huisbrandolie als motorbrandstof, maar het tot dan toe in Finland vigerende systeem, zij het met enkele aanpassingen, intact heeft gelaten. Volgens de Commissie verzet artikel 5 van richtlijn 92/82 zich tegen de mogelijkheid om tegen betaling van een heffingstoeslag en/of een brandstofheffing toe te staan verwarmingsstookolie, waarop een lager accijns van toepassing is, als motorbrandstof in voertuigen uitgerust met dieselmotoren te gebruiken. Dergelijke extra heffingen kunnen niet als accijns worden aangemerkt. In repliek merkt de Commissie op dat zelfs al zou in theorie kunnen worden volgehouden dat strikt genomen ter uitvoering van het bepaalde in artikel 5, lid 1, van richtlijn 92/82 een wettelijk verbod niet noodzakelijk is, het daar in de praktijk wel op neerkomt. Dat zou wellicht anders zijn indien Finland onder alle omstandigheden zou kunnen garanderen dat als motorbrandstof gebruikte stookolie met een tarief van ten minste 245 euro per 1 000 liter zou worden belast. Daarvan is volgens de Commissie echter geen sprake.

19. Voorts herinnert de Commissie eraan dat op grond van artikel 8, leden 2 en 3, van richtlijn 92/81 een verlaagd accijnstarief kan worden toegepast, mits een en ander geschiedt onder fiscaal toezicht. De Commissie constateert echter dat huisbrandolie vrijelijk beschikbaar is, in het bijzonder in de dunbevolkte delen van Finland waar benzinestations zonder enig fiscaal toezicht deze huisbrandolie kunnen

verkopen. Volgens de Commissie is er dus geen sprake van controle op distributieniveau van huisbrandolie, terwijl op het niveau van de eindgebruiker het aantal verkeerscontroles op jaarbasis onvoldoende is ten opzichte van het aantal voertuigen dat is uitgerust met dieselmotoren om als adequaat en effectief te kunnen worden aangemerkt. [5] De Commissie concludeert dat de Republiek Finland derhalve niet aan haar verplichtingen ingevolge artikel 8 van richtlijn 92/81 heeft voldaan.

20. Zij wijst erop dat de uitzonderingsbepalingen van artikel 17, lid 2, sub a, en artikel 17 a van de Finse wet op de motorrijtuigenbelasting het gebruik van huisbrandolie voor land- en bosbouwwerkzaamheden, alsmede voor in openbare werken gebruikte machines toestaan. Het is haar echter niet duidelijk geworden hoe het fiscale toezicht daarop gestalte heeft gekregen.

21. De Commissie is evenmin ervan overtuigd, zoals Finland heeft gesteld in de precontentieuze fase, dat een fiscaalrechtelijk sanctiesysteem de enige effectieve mogelijkheid voor Finland behelst.

22. De Commissie wijst tevens op de problemen die zijn gerezen omtrent de BTW-afdracht en op de problemen die Zweden ondervindt van de Finse wetgeving.

23. Ook volgens de Zweedse regering heeft het Finse wettelijk systeem gebreken. Zij betoogt dat uit dit stelsel voortvloeit dat het gebruik van huisbrandolie in voertuigen met een dieselmotor ofwel illegaal of legaal kan plaatsvinden. In het eerste geval wordt zeker een te laag accijns — namelijk het voor huisbrandolie geldende — afgedragen. In het tweede geval, waar het gebruik legaal is op grond van een vooraf ingediende verklaring, wordt weliswaar een bijzondere heffingstoeslag opgelegd, te weten 20 maal de jaarlijkse verschuldigde motorrijtuigenbelasting en/of een fiscale strafheffing per dag dat huishoudolie in een motorvoertuig is gebruikt, maar deze heffingen zijn geen accijns. Zij zijn immers niet aan de hoeveelheid gebruikte dieselolie gerelateerd, maar aan bepaalde tijdsperioden. Derhalve miskent de Finse wetgeving de bepaling van artikel 5, lid 1, van richtlijn 92/82 die een bepaald minimumaccijns voorschrijft.

24. Vervolgens stelt de Zweedse regering dat het ontbreken van een wettelijk verbod op het gebruik van huisbrandolie als motorbrandstof op zichzelf al een inbreuk op het gemeenschapsrecht oplevert. Ook al zou het systeem in Finland in de praktijk ertoe leiden dat niemand in Finland huisbrandolie als motorbrandstof gebruikt, het ontbreken van een wettelijk verbod schept niettemin een handhavingsprobleem in het grensoverschrijdend verkeer en brengt derhalve concurrentieverstorende effecten elders op de interne markt teweeg. Zij

5 — Volgens de gegevens in het dossier zijn er in Finland 2 328 990 voertuigen, waarvan 434 534 auto's met dieselmotoren, 327 792 tractoren waarvan 320 843 dieseltractoren. Het aantal controles op jaarbasis bedraagt tussen de 3 500 en 5 000.

merkt op dat het in Zweden verboden is om de met een lager accijnstarief belaste lichte olie als motorbrandstof te gebruiken. Artikel 8 van richtlijn 92/12 schrijft echter voor dat over de door particulieren voor eigen gebruik verkregen en door henzelf vervoerde accijnsproducten de accijns in de lidstaat van verkrijging geheven moet worden. Dit impliceert dat Zweden geen accijns kan heffen als een Zweedse particulier de huisbrandolie op legale wijze in Finland heeft verkregen. Zij licht toe dat zij in 1996 het verbod heeft uitgebreid tot in Finland verkregen huisbrandolie. Aangezien dat echter in strijd was met artikel 8 en artikel 9, lid 3, van richtlijn 92/12 heeft zij deze unilaterale verbodsmaatregel weer afgeschaft. Zij stelt dat daarna de georganiseerde illegale handel in Finse huisbrandolie weer enorm is toegenomen. Volgens de geldende Zweedse wetgeving is het toegestaan om de Finse, roodgekleurde, huisbrandolie in de brandstoftank of in een reservetank van maximaal 10 liter inhoud te hebben, mits deze brandstof voor privédoeleinden persoonlijk door de betrokkene in ingevoerd. Het is echter moeilijk om aan te tonen dat de betrokkenen de brandstof niet zelf in Finland hebben getankt. Dit zou anders liggen indien ook Finland een wettelijk verbod zou kennen op het gebruik van huisbrandolie als motorbrandstof.

25. De Finse regering betoogt dat richtlijn 92/82 de lidstaten niet verplicht tot het opnemen in de nationale wetgeving van een verbod op het gebruik van huisbrandolie als motorbrandstof. De richtlijn strekt ertoe dat het juiste accijnstarief wordt toegepast. De Finse regering stelt dat haar wetgeving in haar algemeenheid niet toestaat dat huisbrandolie als motorbrandstof wordt aangewend. Dit gebruik wordt fiscaal „bestraft" met een heffingstoeslag ingevolge wet 722/1966 en/of een brandstofheffing ingevolge wet 337/1993.

26. Deze extra heffingen kunnen niet worden beschouwd als een betaling waartegenover het recht staat om huisbrandolie in plaats van dieselolie als motorbrandstof te gebruiken. Zij hebben het karakter van een fiscale strafheffing ter voorkoming van misbruik. Vanwege de hoogte van deze strafheffing is het economisch niet rendabel om huisbrandolie in plaats van dieselolie als motorbrandstof voor vervoer over de weg te gebruiken. Dit zou erop neerkomen dat een gewone personenauto ca. 5000 km per dag zou moeten rijden en een vrachtwagen ca. 3000 km per dag om de extra lasten terug te verdienen. Het gebruik van huisbrandolie in plaats van dieselolie als motorbrandstof komt dan ook in Finland niet of nauwelijks voor, aldus de Finse regering. In dat verband wijst zij er nog op dat de enkele constatering door de politie of douane dat een brandstoftank — roodgekleurde — huisbrandolie bevat, zelfs bij een minimale hoeveelheid, volstaat om de fiscale strafheffingen te effectueren.

27. Als reactie op het verwijt van de Commissie dat Finland in strijd met het bepaalde in artikel 8 van richtlijn 92/81 zou hebben nagelaten te voorzien in fiscale controle in het distributiestadium, merkt de Finse regering op dat de communautaire regelgeving geen nadere voorschriften bevat aangaande de modaliteiten van het fiscale toezicht. Uit deze regelgeving volgt niet wat

dit toezicht exact moet inhouden, noch dat de verkoop of de distributie van huishoudoliebrandstof op een of andere wijze aan bijzonder toezicht van een autoriteit moet zijn onderworpen of dat de sancties betrekking moeten hebben op de detailhandelsverkoop. Zij wijst erop dat van de 2,7 miljoen ton huisbrandolie die jaarlijks in Finland wordt gebruikt, 80 % wordt aangewend voor de verwarming van woonhuizen en gebouwen. De overige 20 % wordt verbruikt in de land- en bosbouw en bij de aanleg van openbare werken. Volgens de Finse regering dwingen met name in het dunbevolkte noordelijk deel van het land, de lange afstanden daar en de extreem klimatologische omstandigheden ertoe huisbrandolie ook bij benzinestations verkrijgbaar te stellen. Zij betoogt dat — verdere — beperkingen in de toch al grofmazige distributie-infrastructuur tot bevoorradingsproblemen zou kunnen leiden. Dat zou in de winterperiode met soms extreem lage temperaturen in het schaars bevolkte noorden van het land fatale gevolgen kunnen hebben. Waar het om gaat is dat de eindverbruiker de lager veraccijnsde huisbrandolie niet aanwendt als motorbrandstof. Daarop is het Finse wettelijke stelsel ingericht. Daarop spitsen ook de controles zich toe, die naar de opvatting van de Finse regering adequaat zijn.

V — Beoordeling

A — *Ontvankelijkheid*

28. De Finse regering heeft opgemerkt dat de argumenten van de Commissie die zijn ontleend aan het bestaan van sluikhandel in huisbrandolie tussen Finland en Zweden, het beweerdelijk ontbreken van afdoende fiscaal toezicht op de in tractoren gebruikte brandstof en de gederfde BTW-inkomsten door de Commissie in de precontentieuze fase niet aan de orde zijn gesteld en derhalve, als niet-ontvankelijk, buiten beschouwing moeten blijven.

29. Volgens vaste rechtspraak wordt het voorwerp van het bij het Hof aangebrachte geschil afgebakend door het met redenen omkleed advies, daar het beroep moet berusten op middelen en argumenten die in dat advies reeds zijn aangevoerd.[6] In casu wordt Finland verweten dat het zijn verplichtingen ingevolge artikel 5, lid 1, van richtlijn 92/82 en artikel 8, leden 2 en 3, van richtlijn 92/81 niet of onvoldoende is nagekomen, omdat de Finse wetgeving niet verzekert dat al naar gelang de aard van het verbruik het juiste accijnstarief op gasolie wordt toegepast en omdat de fiscale controle op het gebruik van huisbrandolie in zogeheten vrijgestelde sectoren onvoldoende zou zijn verzekerd.

30. Uit het met redenen omkleed advies blijkt dat de bezwaren van de Commissie zich — mede — uitdrukkelijk richten tegen het tekortschieten van de in artikel 8 van richtlijn 92/81 bedoelde fiscale controle. Die controle dient zich, naar uit de leden 2 en 3 van genoemd artikel blijkt, ook uit te strekken tot het gebruik van huisbrandolie in de landbouw- en bosbouw en bij de

6 — Zie bijvoorbeeld arrest van 18 juni 1998, Commissie/Italië (C-35/96, Jurispr. blz. I-3851, punt 28 en de daar genoemde rechtspraak).

aanleg van openbare werken. Ik leid hieruit af dat de Commissie waar zij in de precontentieuze fase bezwaar heeft gemaakt tegen de haars inziens gebrekkige fiscale controle op het verbruik van huisbrandolie in het algemeen, zij in de contentieuze procedure daaronder ook de fiscale controle op het verbruik in bijzondere sectoren mag brengen.

31. Mijns inziens ligt dit echter anders met de argumenten die de Commissie naar voren heeft gebracht in verband met de gevolgen die het Finse stelsel zou hebben voor de BTW-grondslag. In haar verzoekschrift heeft de Commissie betoogd dat in de gevallen waarin de toepassing van het Finse stelsel tot gevolg zou hebben dat in motorvoertuigen verbruikte huisbrandolie niet volgens het gemeenschapsrecht wordt veraccijnsd, de grondslag van het eigen BTW-middel wordt uitgehold. Immers, ingevolge de Zesde BTW-richtlijn maken de heffingstoeslag op de motorrijtuigenbelasting en de bijzondere brandstofheffing geen deel uit van de BTW-grondslag zoals die in de richtlijn is omschreven. Hieromtrent heeft de Commissie echter niets aangevoerd noch opgemerkt in de aan dit beroep voorafgaande precontentieuze procedure. In haar repliek merkt de Commissie op dat dit bezwaar geen onderdeel uitmaakt van deze procedure. Uit het verweer van de Finse regering blijkt bovendien dat dit aspect in een ander kader al aan de orde is gesteld. Hieruit vloeit mijns inziens voort dat de argumenten van de Commissie die betrekking hebben op de BTW-grondslag in deze procedure buiten beschouwing moeten blijven.

32. Hetzelfde geldt mijns ziens voor hetgeen de Commissie heeft opgemerkt over de sluikhandel in huisbrandolie tussen Zweden en Finland. Ook daaromtrent is in de ingebrekestelling noch in het met redenen omkleed advies iets te vinden. De Commissie zelf heeft in haar repliek aangegeven dat het hier een constatering van feitelijke consequenties betreft en niet een — nieuw — middel of conclusie.

33. De argumenten waarmee de Finse regering de ontvankelijkheid van de interventie van de Zweedse regering bestrijdt, zijn mijns inziens niet steekhoudend.

34. Kort samengevat heeft de Zweedse regering aangevoerd (1) dat Finland de communautaire voorschriften over de minimumaccijns voor als motorbrandstof gebruikte gasolie niet naar behoren naleeft en (2) dat de afwezigheid van een uitdrukkelijk verbod op het gebruik van de huisbrandolie in het „gewone" wegtransport een effectieve handhaving elders bemoeilijkt van de wetgeving die strekt tot implementatie van de communautaire voorschriften. Dat laatste zou op zichzelf reeds een inbreuk op het gemeenschapsrecht opleveren.

35. Het eerste argument van de Finse regering is gewrongen en zakelijk onjuist. De Finse regering poogt daarmee aan te tonen dat de Zweedse stelling dat Finland de communautaire voorschriften niet naar behoren naleeft, strijdig zou zijn met de opvatting van de Commissie.

36. Inderdaad heeft, zoals de Finse regering aanvoert, de Commissie in haar verzoekschrift vastgesteld dat de Finse accijns op als motorbrandstof gebruikte gasolie hoger is dan de minimumaccijns die is voorgeschreven in artikel 5 van richtlijn 92/82, maar aan deze vaststelling verbindt de Commissie haar hoofdbezwaar tegen het Finse stelsel, namelijk dat onvoldoende verzekerd was dat het aan de lagere accijns onderworpen product overeenkomstig zijn bestemming als huisbrandolie wordt verbruikt. Daarmee zijn de opvattingen van de Commissie en de Zweedse regering over het Finse wettelijk stelsel verregaand congruent.

37. Ook het tweede argument treft geen doel. Weliswaar heeft de Zweedse regering aangevoerd dat het ontbreken van een wettelijk verbod in het Finse stelsel tot gevolg heeft dat elders binnen de interne markt de handhaving van de accijnsvoorschriften wordt bemoeilijkt en dat dit op zichzelf genomen reeds een inbreuk oplevert, maar de Zweedse regering heeft deze stelling niet als een nieuw, van de conclusie van de Commissie afwijkend middel geformuleerd. De Zweedse regering beoogt daarmee de gevolgen van de Finse systematiek te illustreren.

38. Ingevolge de rechtspraak verzet artikel 37, vierde alinea, van 's Hofs Statuut-EG zich er niet tegen dat een interveniërende partij andere argumenten aanvoert dan de door haar ondersteunde partij, zolang die argumenten maar strekken ter ondersteuning van de conclusies van deze partij.[7] Dat is klaarblijkelijk het geval met het betoog van de Zweedse regering over de gevolgen van het Finse stelsel voor de grenshandel.

B — *Ten gronde*

39. In deze procedure staat centraal de vraag of het Finse wettelijke stelsel in overeenstemming is met de eisen die voortvloeien uit artikel 5 van richtlijn 92/82 en artikel 8, leden 2 en 3, van richtlijn 92/81.

40. Artikel 5, lid 1, van richtlijn 92/82 schrijft voor dat de accijns op als motorbrandstof gebruikte gasolie ten minste 245 euro per 1 000 liter moet bedragen. Hieruit vloeit voor de lidstaten dus de verplichting voort ervoor te zorgen dat de feitelijk als motorbrandstof gebruikte gasolie met ten minste dit accijnstarief wordt belast.

41. De complicatie is echter dat gasolie ook kan worden gebruikt voor andere doeleinden dan het gebruik als motorbrandstof in het wegverkeer, zoals ruimteverwarming, industriële toepassingen (krachtwerktuigen), scheepvaart, land- en bosbouw en de weg- en waterbouw. Voor deze

7 — Zie bijvoorbeeld arrest van 19 november 1998, Verenigd Koninkrijk/Raad, (C-150/94, Jurispr. blz. I-7235, punt 36 en de daar genoemde rechtspraak).

andere toepassingen voorziet het stelsel van de richtlijnen 92/81 en 92/82 in vrijstellingen of in — soms aanzienlijke — lagere minimumaccijnzen op gasolie dan voor het gebruik als motorbrandstof.

42. De grote accijnsverschillen, die in de kostprijs van gasolie in het eindverbruikersstadium tot uiting komen, maken de accijnzen op de — het hoogst belaste — motorbrandstof bij uitstek gevoelig voor ontwijking en ontduiking. Om dit te voorkomen is in artikel 8, leden 1, 2 en 3, van richtlijn 92/81 voorgeschreven dat het gebruik van niet of minder zwaar veraccijnsde gasolie voor de daar omschreven bestemmingen plaatsvindt onder fiscale controle, „teneinde fraude, ontduiking of misbruik" te voorkomen.

43. Een behoorlijke fiscale controle op het gebruik van minder zwaar veraccijnsde gasolie maakt derhalve deel uit van de resultaatsverplichting in artikel 5, lid 1, van richtlijn 92/82, inhoudende dat als motorbrandstof aangewende gasolie ten minste met het genoemde bedrag van 245 euro per 1 000 liter wordt belast.

44. De grote prijsverschillen tussen de hoogbelaste gasolie als motorbrandstof en de lager belaste gasolie voor andere verbruiksbestemmingen hebben tot gevolg dat de snel expanderende consumptie van gasolie als motorbrandstof bij uitstek fraudegevoelig is. Een belangrijk criterium voor het voldoen aan de hierboven omschreven resultaatsverplichting is derhalve of de desbetreffende nationale wetgeving, zoals zij wordt uitgevoerd en gehandhaafd, het verbruik van niet daarvoor bestemde gasolie als motorbrandstof kan voorkomen.

45. In dit licht dient het geschil tussen de Commissie en Finland te worden beoordeeld: voorkomt het Finse wettelijke stelsel, zoals het wordt uitgevoerd en gehandhaafd afdoend het gebruik van voor andere doeleinden — vooral als huisbrandolie — bestemde gasolie als motorbrandstof? Daartoe dient de werking van het Finse stelsel in zijn totaliteit te worden onderzocht. Het antwoord op de vraag of die wetgeving al dan niet een formeel verbod bevat, en of bepaalde onderdelen van de distributieketen — benzinestations — al dan niet uitsluit, acht ik dan ook op zichzelf genomen van minder belang.

46. Met de accijnsstelsels in andere lidstaten heeft het Finse stelsel gemeen dat de als motorbrandstof bestemde gasolie en de voor andere verbruiksbestemmingen beoogde gasolie determineerbaar zijn gemaakt door de rode kleuring van de voor verwarming en andere bijzondere bestemmingen beoogde gasolie. De aanwezigheid van deze „huisbrandolie", zelfs in een grote verdunning, in de brandstofhouders van motorvoertuigen kan, naar ook de Commissie toegeeft, bij controle eenvoudig worden vastgesteld.

47. Het voor niet toegelaten verbruiksbestemmingen verbruik van rode huisbrandolie is in het Finse stelsel niet uitdrukkelijk verboden, met daaraan verbonden strafrechtelijke of bestuursrechtelijke sancties, maar het is onderworpen aan het samenstel van specifieke fiscale heffingen dat hierboven in de punten 8 tot en met 14 is beschreven. Het verbruik als zodanig is niet uitdrukkelijk verboden, wel is verboden het verbruik zonder de daaraan voorafgaande verklaring.

48. Uit dit stelsel vloeit voort dat het gebruik van huisbrandolie als motorbrandstof voor in Finland geregistreerde motorvoertuigen in ieder geval tot gevolg heeft dat de eigenaar of houder van het desbetreffende voertuig een wegenbelasting van 20 maal het geldende tarief per jaar is verschuldigd (wet 722/1966) en een brandstofheffing voor elke dag gedurende welke een voertuig gebruik heeft gemaakt van huisbrandolie als motorbrandstof (met een maximum van 60 dagen). Deze bijzondere brandstofheffing wordt verdrievoudigd als het gebruik van huisbrandolie als motorbrandstof niet tijdig is gemeld (wet 337/1993).

49. Op niet in Finland geregistreerde voertuigen — zowel vrachtwagens als thans ook personenvoertuigen — die huisbrandolie verbruiken is alleen wet 337/1993 van toepassing. Uit de geschiedenis van deze wet blijkt dat zij tot stand is gebracht om ontduiking van de gewone accijns op motorbrandstof door buitenlandse vrachtvoertuigen te voorkomen. Op die voertuigen kon immers niet het bijzondere tarief van de Finse wegenbelasting worden toegepast. Naderhand is haar reikwijdte tot tweemaal toe uitgebreid. Eerst, met het oog op het vermijden van discriminatie, ook tot in Finland geregistreerde voertuigen, naderhand tot buitenlandse personenauto's (het toeristenverkeer).

50. Zoals de Finse regering, door de Commissie niet weersproken, heeft gesteld, heeft het hier kort weergegeven gecombineerde stelsel van bijzondere wegenbelasting en brandstofheffingen voor de verbruikers een economisch prohibitief karakter. Het strekt er derhalve niet toe, zoals de Zweedse regering lijkt te veronderstellen, om het verbruik van laag veraccijnsde huisbrandolie in het wegverkeer mogelijk te maken, maar om dat te verhinderen.

51. Het karakter van deze bijzondere fiscale heffingen als fiscale strafheffing komt heel scherp tot uitdrukking in de bepaling dat niet-aangemeld verbruik van huisbrandolie als motorbrandstof van rechtswege leidt tot een verdrievoudiging van de op zichzelf reeds prohibitieve bijzondere brandstofheffing.

52. Alleen reeds op economische gronden valt het redelijkerwijs niet aan te nemen dat de houder van een motorrijtuig zal opteren voor een „legaal" gebruik van huisbrandolie als motorbrandstof. Daarom lijkt het voor de hand liggend dat het in de gevallen, waarin huisbrandolie in motorvoertuigen wordt geconstateerd, het steeds om niet-aangemeld verbruik zal gaan. Daaraan is dus de uitzonderlijke zware consequentie van een fiscale strafheffing verbonden die kan oplopen tot 504 euro (voor personenauto's) of 1 512 euro (voor vrachtwagens) per dag dat „illegaal" huisbrandolie is verbruikt. De bepaling in wet 337/1993

dat indien het aantal dagen „illegaal" verbruik niet met zekerheid valt vast te stellen, een periode van minimaal 10 dagen wordt verondersteld, accentueert het sanctionerende karakter van deze bijzondere heffing nog.

53. Het door de richtlijn verplicht gestelde resultaat, namelijk dat als motorbrandstof verbruikte gasolie daadwerkelijk met ten minste het in artikel 5, lid 1, van richtlijn 92/82 genoemde bedrag van 245 euro per 1 000 liter wordt veraccijnsd, wordt door het Finse wettelijke stelsel, mits adequaat uitgevoerd en gehandhaafd, dan ook in principe bereikt.

54. De argumenten die de Commissie en de Zweedse regering daartegen hebben aangevoerd, namelijk dat het stelsel geen verbodsbepaling als sluitstuk heeft en dat het onder omstandigheden een verbruik van huisbrandolie als motorbrandstof zou toestaan, zonder dat daarover de minimumaccijns van 245 euro per 1 000 liter is afgedragen, vermogen mij niet overtuigen.

55. Zoals ik hierboven, onder punt 40, al heb gesteld verplicht artikel 5, lid 1, van richtlijn 92/82 in samenhang gelezen met artikel 8 van richtlijn 92/81 impliciet noch expliciet tot het hanteren van een verbodsbepaling bij de implementatie van deze bepalingen. Alleen het resultaat, namelijk dat de minimumaccijns op als motorbrandstof verbruikte gasolie, daadwerkelijk wordt afgedragen, is doorslaggevend. Het Finse wettelijke stelsel dat voorziet in een stelsel van prohibitieve fiscale (straf-)heffingen is in beginsel minstens zo effectief als welk ander op een formeel verbod berustend stelsel ook.

56. Ik teken hierbij nog aan dat ook een uitvoeringssysteem dat gebaseerd is op een administratief of strafrechtelijk verbodsstelsel als zodanig frauduleus gedrag niet uitsluit. De hoogte van de sancties, de intensiteit van de controles en de diligentie waarmee tegen vastgestelde overtredingen wordt opgetreden zijn mede bepalend voor de effectiviteit van dergelijke stelsels. Juist de hoogte van de fiscale strafheffingen in het Finse stelsel en het gegeven dat zij van rechtswege verschuldigd zijn bij het vaststellen van ongeoorloofd gebruik van huisbrandolie als motorbrandstof leiden ertoe dat het stelsel doeltreffendheid aan afschrikwekkendheid paart.

57. De Zweedse regering ontleent nog een argument aan artikel 3 van richtlijn 95/60. [8] Volgens haar zou deze bepaling het reeds uit artikel 5 van richtlijn 92/82 voortvloeiende verbodssysteem codificeren. Ik merk daarbij op dat in deze procedure de eventuele verplichtingen die uit richtlijn

8 — Richtlijn 95/60/EG van de Raad van 27 november 1995 betreffende het merken van gasolie en kerosine voor fiscale doeleinden (PB L 291, blz. 46). Artikel 3 bepaalt dat de lidstaten de nodige maatregelen nemen om onrechtmatig gebruik van de gemerkte producten te voorkomen, en met name om te voorkomen dat de betrokken minerale oliën worden gebruikt als brandstof in de motor van een wegvoertuig of in de tank daarvan opgeslagen, tenzij zulks in specifieke door de bevoegde autoriteiten van de lidstaten bepaalde gevallen is toegestaan. De lidstaten bepalen dat het gebruik van de betrokken minerale oliën in de in de eerste alinea genoemde gevallen worden beschouwd als overtredingen in de zin van de nationale wetgeving van de lidstaat in kwestie. Elke lidstaat treft passende maatregelen om de volledige toepassing van alle bepalingen van deze richtlijn te garanderen en stelt met name sancties vast die bij inbreuk op de genoemde maatregelen moeten worden toegepast; deze sancties dienen doeltreffend, evenredig en afschrikwekkend te zijn.

95/60 zouden voortvloeien niet in het geding zijn. Overigens lees ik uit de desbetreffende bepaling niet dat de Finse wetgeving daarmee in strijd zou zijn, aangezien het erin vervatte systeem van bijzondere fiscale heffingen het met richtlijn 92/82 strijdige gebruik van gemerkte, rode, gasolie afdoend sanctioneert.

58. De door de Zweedse regering naar voren gebrachte problemen in het grensoverschrijdend verkeer met gemerkte, rode, gasolie vallen, strikt genomen, ook buiten het kader van dit geding, naar de Commissie zelf reeds in haar repliek heeft erkend. Ten overvloede merk ik daaromtrent nog op, dat deze problemen langs de weg van administratieve samenwerking tussen de Finse en Zweedse administraties in beginsel eenvoudig zijn op te lossen. Immers een Zweedse automobilist die in Zweden met gemerkte Finse huisbrandolie rondrijdt heeft ofwel de Finse bijzondere brandstofheffing betaald, hetgeen moet blijken uit een afgelegde verklaring, ofwel hij heeft deze heffing ten onrechte niet voldaan. In dat laatste geval is hij verplicht deze, zeer hoge fiscale (straf-)heffing alsnog te voldoen. Gegeven het prohibitieve karakter van die strafheffing zou verbruik van Finse gemerkte huisbrandolie door de Zweedse autoriteiten in samenwerking met de Finse autoriteiten dan ook adequaat bestreden kunnen worden.

59. Het tweede argument van de Commissie en de Zweedse regering dat het Finse stelsel ertoe zou leiden dat huisbrandolie „legaal" als motorbrandstof kan worden verbruikt, zonder dat daarover de verschuldigde belasting is afgedragen berust, naar ik hierboven al opmerkte op een — te — formalistische lezing van de desbetreffende Finse wetgeving. Naar haar inhoud en strekking beoogt die wetgeving juist het tegendeel.

60. Op grond van het bovenstaande is de Commissie er mijns inziens niet in geslaagd aannemelijk te maken dat het Finse wettelijke stelsel een met artikel 5, lid 1, van richtlijn 92/81 strijdige implementatie van het gemeenschapsrecht inhoudt.

61. Deze constatering brengt mee dat ik niet hoef in te gaan op de bijzondere, aan de nationale rechtsorde ontleende argumenten, die de Finse regering heeft aangevoerd voor het behoud van het bestaande fiscaal-administratieve sanctieregime.

62. De juiste naleving van het hier relevante gemeenschapsrecht wordt niet alleen bepaald door het nationale wettelijke stelsel ter uitvoering daarvan. Ook de wijze waarop dit stelsel, dat als zodanig met het gemeenschapsrecht verenigbaar is, wordt toegepast en gehandhaafd is bepalend voor de vraag of Finland aan zijn verplichtingen ingevolge artikel 5, lid 1, van richtlijn 92/82 en artikel 8 van richtlijn 92/81 voldoet.

63. De Commissie verwijt de Finse regering dat zij tekortschiet in de fiscale controle als voorgeschreven in artikel 8, leden 2 en 3, van richtlijn 92/81, met name op het niveau van de distributie. De omstandigheid dat huisbrandolie vrijelijk bij benzinestations verkrijgbaar is, zou misbruik in de hand werken. Ten slotte is zij van oordeel dat de controle op motorvoertuigen door de Finse autoriteiten — te — incidenteel plaatsvindt.

64. Tegen het eerste verwijt heeft de Finse regering ingebracht dat artikel 8 van richtlijn 92/81 niet specificeert waaruit de fiscale controle moet bestaan. Omdat fiscale controle op het wijd vertakte distributiesysteem in Finland bezwaarlijk en niet effectief is, heeft de Finse regering ervoor gekozen de fiscale controle op het niveau van de eindverbruiker te concentreren. Zij wijst erop dat een fiscale controle op het distributieniveau niet afdoend kan zijn, omdat huisbrandolie heel eenvoudig aan voor het stoken van verwarmingsketels bestemde opslagreservoirs kan worden onttrokken. Hetzelfde risico doet zich ook voor bij voorraden die worden gehouden voor gebruik in de land- en bosbouw en bij de aanleg van openbare werken.

65. Nu richtlijn 92/81 het begrip fiscale controle in artikel 8, leden 2 en 3, niet nader uitwerkt, bijvoorbeeld in de zin dat deze uitdrukkelijk ook de distributiefase mede zou moeten omvatten, zal de verplichting tot het effectueren van controle zo moeten worden uitgelegd dat de lidstaten verplicht zijn tot een effectieve fiscale controle. In dit licht lijken de argumenten van de Finse regering dat de fiscale controle op misbruik van huishoudolie als motorbrandstof in de eindverbruikersfase het meest afdoend is, steekhoudend. Immers, een controle in de distributiefase volstaat niet om de vele fraude- en misbruikmogelijkheden in de eindverbruikersfase afdoend af te dichten. In het betoog van de Commissie ontbreken voorts argumenten die overtuigend aangeven waarom een fiscale controle in de distributiefase een noodzakelijk complement zou moeten vormen op de fiscale controle in de eindverbruikersfase. Daarom stel ik vast dat de Commissie er niet in is geslaagd dit verwijt inhoudelijk voldoende te onderbouwen.

66. Ook het tweede verwijt van de Commissie lijkt niet overtuigend onderbouwd. De Finse regering heeft sterke argumenten aangevoerd voor de verkrijgbaarheid van huisbrandolie bij benzinestations in het dunbevolkte, door extreme weersomstandigheden gekenmerkte hoge noorden van het land. De kwetsbaarheid van de daar aanwezige distributie-infrastructuur noopt ertoe dat eindgebruikers, zo nodig, voor hun behoeften aan huisbrandolie moeten kunnen terugvallen op benzinestations. Uit de door de Finse regering overgelegde, en niet door de Commissie weersproken gegevens blijkt duidelijk dat het hier om een aanvullend voorzieningskanaal gaat. Slechts 4 % van de totale hoeveelheid huisbrandolie wordt via benzinestations verkocht.

67. De argumenten die de Commissie op dit onderdeel tegen Finland heeft aangevoerd missen precisie. Enerzijds maakt zij in het algemeen haar bezwaren tegen de distributie van huisbrandolie bij benzinestations kenbaar, anderzijds laat zij het bij enkele kanttekeningen tegen de haars inziens tekortschietende controle door de Finse autoriteiten.

68. De algemene bezwaren tegen het opnemen van benzinestations in de distributieketen voor huisbrandolie, acht ik in het licht van de rechtvaardiging die de Finse regering daaraan heeft gegeven, niet doorslaggevend. Terzijde zij erop gewezen dat ook elders binnen de Gemeenschap, zoals in Oostenrijk, benzinestations in die distributieketen zijn opgenomen. Wel brengt de aanwezigheid van benzinestations als schakel in de distributieketen zekere misbruikrisico's mee, die een daarop gerichte fiscale controle vragen. Hier zou de Commissie hebben moeten aantonen dat de Finse autoriteiten in hun specifieke controle zijn tekortgeschoten. Daartoe zijn echter haar algemene, hieronder nog te bespreken bezwaren tegen de Finse fiscale controle, te weinig specifiek.

69. Het derde verwijt van de Commissie betreft het algemene controleniveau op de eindverbruikersfase in Finland. Zij acht daartoe een controlefrequentie van 3 000 tot 5 000 gevallen per jaar te laag.

70. Ook hier missen de zakelijke argumenten van de Commissie de nodige nauwkeurigheid. Uitspraken over het al dan niet voldoende zijn van het controleniveau kunnen niet uitsluitend worden gebaseerd op de aantallen controles die jaarlijks worden gehouden. Daarbij zal ten minste ook moeten worden aangetoond dat de resultaten van die controles wijzen op een omvangrijke illegaal gebruik van huisbrandolie als motorbrandstof. In deze laatste lijkt de Commissie niet te slagen in het licht van de door de Finse regering overgelegde gegevens.

71. Uit deze onweersproken gegevens blijkt onder andere dat in 1999 3 943 controles zijn uitgevoerd. In 141 gevallen bleek daarbij aanleiding te bestaan tot het nemen van een monster. Daarvan bleken er 125 positief. Omdat aannemelijk is dat deze fiscale controles niet willekeurig hebben plaatsgevonden, maar vooral gericht waren op sectoren en omgevingen met een verhoogd misbruikrisico, wijzen deze cijfers niet op een omvangrijk illegaal gebruik van huisbrandolie in het wegverkeer. Dit lijkt te worden bevestigd door de resultaten van een algemene controleactie op het wegtransport die op 22 september 1999 in acht lidstaten heeft plaatsgevonden. Bij die actie zijn bij 283 gecontroleerde voertuigen fiscale inbreuken vastgesteld. Daarvan zijn er drie in Finland vastgesteld, twee daarvan hadden betrekking op landbouwtractoren die zich met koopwaar op de openbare weg hadden begeven.

72. De Commissie heeft hiertegen geen feiten en gegevens aangevoerd waaruit zou kunnen blijken dat de fiscale controle in Finland kwalitatief en kwantitatief dusdanig tekort zou schieten, dat het met

artikel 5, lid 1, van richtlijn 92/82 beoogde resultaat, dat de effectuering van een minimumaccijns van 245 euro per 1 000 liter op als motorbrandstof gebruikte gasolie inhoudt, daar niet zou zijn verzekerd.

73. Derhalve concludeer ik dat de Commissie niet in haar middelen en argumenten is geslaagd en dat haar beroep mitsdien dient te worden verworpen.

74. Ingevolge artikel 69, lid 2, respectievelijk artikel 69, lid 4, eerste alinea, van het Reglement voor de procesvoering dient de Commissie in de kosten van de procedure te worden verwezen en dient het Koninkrijk Zweden haar eigen kosten te dragen.

VI — Conclusie

75. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging:

1. Het beroep wegens niet-nakoming van de Commissie tegen de Republiek Finland te verwerpen.

2. De Commissie in de kosten van de procedure te verwijzen.

3. Te bepalen dat het Koninkrijk Zweden zijn eigen kosten draagt.