FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT LEENDERT A. GEELHOED
föredraget den 5 december 2002 [1]

I — Inledning

1. Kommissionen har med förevarande talan begärt att domstolen skall fastställa att Republiken Finland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 8.2 och 8.3 i rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor [2] och artikel 5.1 i rådets direktiv 92/82/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser för mineraloljor [3] genom att bibehålla lagar och andra författningar om användningen av eldningsolja som drivmedel i motorfordon.

1 — Originalspråk: nederländska.

2 — EGT L 316, s. 12; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 91.

3 — EGT L 316, s. 19; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 98.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsrätten*

2. Artikel 5.1 och 5.2 i direktiv 92/82 har följande lydelse:

"1. Från och med den 1 januari 1993 skall minimisatsen för punktskatt på dieselbrännolja som används som drivmedel sättas till 245 ecu per 1 000 liter ...

2. Från och med den 1 januari 1993 skall minimisatsen för punktskatt på dieselbrännolja som används för de ändamål som anges i artikel 8.3 i direktiv 92/81/EEG sättas till 18 ecu per 1 000 liter."

3. I artikel 2.2 och 2.3 i direktiv 92/81 föreskrivs följande:

"2. Andra mineraloljor än sådana för vilka en skattenivå specificeras i direktiv 92/82/EEG skall vara föremål för punktskatt om de är avsedda att användas som, utbjuds till försäljning som eller används som brännolja eller drivmedel. Den skattesats som uttas skall vara samma som den som gäller för motsvarande brännolja eller drivmedel, beroende på användningen.

3. Förutom de skattepliktiga produkter som är upptagna i punkt 1 skall varje produkt som är avsedd att användas som, bjuds ut till försäljning som eller används som drivmedel, eller som tillsats till drivmedel eller som medel för att öka drivmedlets volym beskattas som drivmedel. ..."

4. I artikel 8 i direktiv 92/81 föreskrivs följande:

"1. Förutom de allmänna bestämmelser som anges i direktiv 92/12/EEG om skattebefriade användningsområden för skattepliktiga produkter, och utan att det påverkar tillämpningen av andra av gemenskapens bestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande från den harmoniserade punktskatten, på villkor som de skall fastställa i syfte att säkerställa en riktig och okomplicerad tillämpning av dessa undantag samt förebygga skattefusk, skatteundandragande eller missbruk:

a) mineraloljor som används för andra ändamål än som drivmedel eller för uppvärmning,

...

2. Utan att det påverkar tillämpningen av andra av gemenskapens bestämmelser får medlemsstater i följande fall helt eller delvis tillämpa regler om skattebefrielse eller nedsatta skattesatser för mineraloljor som under skattekontroll används:

...

f) uteslutande inom jordbruks- och trädgårdsnäringarna samt inom skogsbruk och vid insjöfiske,

3. Medlemsstater får även beträffande samtliga eller vissa av följande industriella och kommersiella användningsområden tillämpa en reducerad skattesats på dieselbrännolja, gasol, metan och fotogen som används under skattekontroll, förutsatt att den skattesats som uttas inte understiger den minimiskattesats som fastställs i direktiv 92/82/EEG om tillnärmning av punktskattesatserna för mineraloljor:

a) stationära motorer,

b) anläggningar och maskiner som används vid byggnadsarbeten, väg- och vattenbyggnad och offentliga arbeten,

c) fordon som är avsedda att användas utanför allmän väg eller som inte fått tillstånd att användas huvudsakligen på allmän väg."

5. Rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor[4], i vilket regelverket för varor som är belagda med punktskatt och andra indirekta skatter som direkt eller indirekt påförs konsumtionen av sådana varor fastställs, är enligt dess artikel 3.1 bland annat tillämpligt på mineraloljor. Enligt artikel 6.1 i detta direktiv inträder skattskyldighet för punktskatt då punktskattebelagda varor släpps för förbrukning. Om varor som redan släppts för förbrukning i en medlemsstat förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat, skall punktskatten enligt artikel 7.1 i direktivet emellertid tas ut i den medlemsstat där varorna förvaras.

6. Artikel 8 i direktiv 92/12 har följande lydelse:

"Vad beträffar varor som förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och transporterats av dem själva följer av principen för den inre marknaden att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där de har förvärvats."

7. I artikel 9.1 och 9.3 i detta direktiv föreskrivs följande:

"1. Utan att det påverkar tillämpningen av artiklarna 6, 7 och 8, inträder skattskyldighet för punktskatt då varor för konsumtion i en medlemsstat förvaras i en annan medlemsstat för kommersiella ändamål. I detta fall skall skatten förfalla

4 — EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57.

till betalning i den medlemsstat där varorna finns och påföras innehavaren.

...

3. Medlemsstaterna får också föreskriva att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där förbrukningen sker vid förvärv av mineraloljor som redan släppts för förbrukning i en annan medlemsstat, om dessa produkter transporteras med ovanliga transportsätt av enskilda individer eller för deras räkning. Med 'ovanliga transportsätt' avses transport av bränslen på annat sätt än i fordons tankar eller lämpliga reservdunkar liksom transport av flytande eldningsbränsle på annat sätt än med tankrar som används vid yrkesmässig handel."

B — *Den nationella lagstiftningen*

8. I Finland uttas punktskatt för dieselbrännolja enligt reglerna i lag 1472/1994 av den 29 december 1994 om accis på flytande bränslen i dess senaste lydelse enligt lag 509/1998 (nedan kallad lag 1472/1994). Enligt 2 § i denna lag avses med diesel en dieselbrännolja som överlåts för att användas i dieselmotorer. Med lätt bränningsolja avses en dieselbrännolja som överlåts för att användas för uppvärmning och som gjorts identifierbar enligt 7 § i denna lag och förordning 1547/1994, vilken antagits i enlighet med bestämmelsen i 7 §.

9. Enligt lag 1472/1994 består den accis som uttas för diesel och lätt bränningsolja av en grundaccis och en tilläggsaccis. Punktskatten som uttas för diesel uppgår till 325 euro per 1 000 liter och till 64 euro per 1 000 liter för lätt bränningsolja. Om dieselbrännolja används som drivmedel beskattas den enligt den skattesats som är tillämplig för diesel.

10. I 14–22 §§ i lag 722/1966 om skatt på motorfordon föreskrivs att en tilläggsskatt skall erläggas för alla motorfordon som är registrerade i Finland eller som används utan att vara registrerade i Finland och som har lätt bränningsolja i stället för diesel i bränsletanken. Enligt 16 § i denna lag skall beloppet för tilläggsskatten bestämmas till det tjugofaldiga beloppet av den fordonsskatt som är tillämplig på fordonet.

11. Enligt 17 och 17 a §§ i denna lag skall en tilläggsskatt uttas även för traktorer och arbetsmaskiner med undantag för traktorer i den mån de används i jord- och skogsbruket eller inom sådan verksamhet som har direkt samband med dessa områden samt för arbetsmaskiner i den mån dessa inte används i någon annan verksamhet än den där de normalt används och när denna verksamhet utförs på arbets- eller byggar-

betsplatser eller för transport av drivmedel eller smörjmedel för eget behov eller vid förflyttning av arbetsmaskiner från en arbetsplats till en annan. Användningen av diesel är obligatorisk om traktorn eller arbetsmaskinen i fråga används för transport av handelsvaror.

12. Enligt 25 § i lag 722/1966 är det polismyndigheterna och tullmyndigheterna som utövar tillsyn över att dessa bestämmelser iakttas. Dessa myndigheter har enligt 28 § i samma lag rätt att på upplagringsställen för flytande bränsle och på motorfordon verkställa sådana inspektioner som erfordras för utredande av det i fordonet använda flytande bränslets art. I samma bestämmelse föreskrivs även att det finns möjlighet att stoppa fordon för att verkställa sådana inspektioner. Om det kan fastställas att det finns lätt bränningsolja i bränsletanken skall myndigheterna enligt 27 § i denna lag besluta om användningsförbud avseende fordonet till dess att det fattats beslut om lämpliga påföljder.

13. I lag 337/1993 om bränsleavgift i dess senaste lydelse enligt lag 234/1998, vars tillämpningsområde även omfattar bussar, föreskrivs att en bränsleavgift, det vill säga en avgift som tas ut för varje dag som lätt bränningsolja har använts i ett fordon. Denna avgift kan uttas för högst 60 dagar i följd. Avgiftsbeloppet uppgår till 1 000 FIM (168,19 euro) för bilar, 1 500 FIM (252,28 euro) för paketbilar, 2 000 FIM (336,36 euro) för bussar och 3 000 FIM (504,56 euro) för lastbilar. Avgiftsbeloppet tredubblas vid användning av lätt bränningsolja som inte enligt reglerna i 3 § i förväg har anmälts till de behöriga finländska myndigheterna. Avgiften skall erläggas för det antal dagar som fordonet har varit i trafik i Finland fram till den dag då användningen konstaterades. Om tidpunkten då fordonet fördes in i landet inte kan fastställas skall avgiften erläggas för minst tio dagar. Den olagliga användningen av eldningsolja, det vill säga användning utan föregående anmälan till de finländska myndigheterna, leder dessutom till att en förundersökning inleds och eventuellt till att straffrättsliga åtgärder för skatteflykt vidtas. En domstol kan ådöma den som gjort sig skyldig till överträdelsen att såsom skadestånd jämte ränta betala ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skatter som skall erläggas för olika typer av dieselbrännolja.

14. Liksom i 28 § i lag 722/1996 föreskrivs i 8 § i lag 337/1993 att polisen och tullmyndigheterna är behöriga att utföra inspektioner. Enligt 11 § i lag 337/1993 är det förbjudet att föra ut ett i utlandet registrerat fordon ur landet, och en bränsleavgift på grund av att lätt bränningsolja använts i stället för diesel skall erläggas.

III — Förfarandet

15. Kommissionen begärde genom skrivelser av den 16 juli 1996 och den 3 april 1997 att Finlands permanente representant vid Europeiska unionen skulle tillhandahålla upplysningar om beskattningen av mineraloljor i Finland, och pre-

ciserade i den senare skrivelsen att den särskilt ville ha upplysningar om tillämpningen av direktiven 92/81 och 92/82. De finländska myndigheterna besvarade dessa frågor genom skrivelser av den 3 oktober 1996 och den 5 juni 1997.

16. Den 3 december 1997 riktade kommissionen en formell underrättelse till den finländska regeringen. Den finländska regeringen besvarade denna underrättelse genom skrivelser av den 26 januari 1998 och 4 maj 1998. I den senare skrivelsen påpekade Finlands permanente representant att lag 337/1993 hade ändrats. Kommissionen avgav därefter den 6 augusti 1998 ett motiverat yttrande i vilket den upprepade de synpunkter som den framfört i den formella underrättelsen, med det tillägget att ändringarna som gjorts i lag 337/1993 inte avsåg möjligheterna att använda lätt bränningsolja som dieselbrännolja. Den finländska regeringen besvarade det motiverade yttrandet genom skrivelse av den 22 september 1998, i vilken den upprepade vad den tidigare anfört om att den finländska lagstiftningen uppgavs stå i överensstämmelse med gemenskapsrätten.

17. Eftersom kommissionen inte delade den finländska regeringens synpunkter, väckte den den 17 maj 2000 förevarande talan om fördragsbrott mot Republiken Finland. Konungariket Sverige har intervenerat i målet till stöd för kommissionens yrkanden. Kommissionen liksom Republiken Finland och Konungariket Sverige har vid förhandlingen i domstolen den 26 september 2002 yttrat sig.

IV — Grunder och huvudargument

18. Kommissionens talan rör huvudsakligen det förhållandet att Finland vid inträdet i den Europeiska unionen inte förbjudit användningen av lätt bränningsolja som drivmedel, utan med undantag för vissa ändringar lämnat den gällande ordningen oförändrad. Enligt kommissionen utgör artikel 5 i direktiv 92/82 hinder för att uppvärmningsolja, för vilken en lägre punktskatt uttas, mot erläggande av en tilläggsskatt och/eller en bränsleavgift används som drivmedel i fordon med dieselmotor. Sådana tilläggsskatter kan inte anses utgöra punktskatter. Kommissionen har i sin replik påpekat att även om det rent teoretiskt kan hävdas att det enligt artikel 5.1 i direktiv 92/82 egentligen inte krävs ett lagstadgat förbud, så är detta en förutsättning för bestämmelsens genomförande i praktiken. Det skulle förhålla sig på annat sätt om Finland under alla omständigheter kunde säkerställa att den eldningsolja som används som drivmedel åtminstone beskattas med en skattesats på 245 euro per 1 000 liter. Kommissionen anser inte att så är fallet.

19. Kommissionen har vidare erinrat om att det med stöd av artikel 8.2 och 8.3 i direktiv 92/81 är möjligt att tillämpa en lägre punktskattesats i de fall som skattekontroller genomförs. Kommissionen har emellertid konstaterat att lätt bränningsolja säljs fritt, särskilt i de glest befolkade regionerna i Finland där bensinstationer kan sälja lätt bränningsolja som inte är föremål för någon skattekontroll. Kom-

missionen anser således att man inte kan tala om någon kontroll av försäljningen av lätt bränningsolja medan det årliga antalet vägkontroller som utförs hos slutkonsumenter i förhållande till antalet fordon med dieselmotor är otillräckligt för att kontrollerna skall kunna anses vara adekvata och effektiva. [5] Kommissionen har följaktligen dragit slutsatsen att Republiken Finland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 8 i direktiv 92/81.

20. Kommissionen har påpekat att de undantag som föreskrivs i 17.2 a § och 17 a § i den finländska lagen om skatt på motorfordon tillåter användning av lätt bränningsolja för jord- och skogsbruk liksom för offentliga arbeten. Kommissionen har anfört att den för övrigt inte kan förstå hur skattekontrollen av dessa undantag har genomförts.

21. I likhet med vad den finländska regeringen har förklarat under det administrativa förfarandet är kommissionen inte heller övertygad om att ett skattesystem med skattesanktioner är den enda effektiva möjligheten som står till buds för Finland.

22. Kommissionen har även understrukit problemen angående mervärdesskatt liksom de problem som den finländska regeringen förorsakar Sverige.

23. Även den svenska regeringen anser att den finländska lagstiftningen är bristfällig. Den svenska regeringen har gjort gällande att denna ordning resulterar i att en olaglig eller laglig användning av lätt bränningsolja i fordon med dieselmotor blir möjlig. I det ena fallet resulterar det i att en för låg punktskatt, det vill säga den punktskattesats som skall tas ut för lätt bränningsolja, tas ut. I det andra fallet — det vill säga när användningen på grund av en föregående anmälan är laglig — skall en tilläggsskatt erläggas, det vill säga det tjugofaldiga beloppet av den fordonsskatt som är tillämplig på personbilar och/eller en avgift för varje dag som lätt bränningsolja använts i ett motorfordon. Dessa skatter utgör dock inte punktskatter. Skatterna uttas nämligen inte på grundval av den använda kvantiteten eldningsolja, utan på grundval av vissa tidsperioder. Den finländska lagstiftningen uppfyller följaktligen inte kraven enligt bestämmelsen i artikel 5.1 i direktiv 92/82, i vilken minimisatsen för punktskatt föreskrivs.

24. Den svenska regeringen har vidare uppmärksammat att avsaknaden av ett lagstadgat förbud mot användningen av lätt bränningsolja som drivmedel i sig utgör ett åsidosättande av gemenskapsrätten. Även om den finländska ordningen i praktiken inte leder till att någon i Finland använder lätt bränningsolja som drivmedel, innebär avsaknaden av ett lagstadgat förbud likväl att problemen för gränstrafiken kvarstår och således leder till snedvridningar av konkurrensen på andra områden inom den

5 — Enligt uppgifter som framgår av handlingarna i målet finns det 2 328 990 fordon i Finland varav 434 534 är bilar utrustade med dieselmotor, 327 792 traktorer och 320 843 dieseldrivna traktorer. Det årliga antalet kontroller uppgår till mellan 3 500 och 5 000.

inre marknaden. Den svenska regeringen har understrukit att det i Sverige är förbjudet att använda lätt eldningsolja — vilken har en låg skattebelastning — som drivmedel. I artikel 8 i direktiv 92/12 föreskrivs emellertid, vad gäller produkter som förvärvas av enskilda för deras egna behov och vilka transporterats av dem själva, att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där produkterna förvärvades. Detta innebär att Sverige inte har rätt att beskatta en svensk fysisk person som lagligen har förvärvat lätt bränningsolja i Finland. Den svenska regeringen har förklarat att den år 1996 utvidgade förbudet till att omfatta lätt bränningsolja som förvärvats i Finland. Den svenska regeringen avskaffade emellertid denna ensidigt beslutade förbudsåtgärd, eftersom den stod i strid med artikel 8 och artikel 9.3 i direktiv 92/12. Den svenska regeringen har vidare angett att smugglingen av finländskt bränsle har ökat betydligt. Enligt den gällande svenska lagstiftningen är det tillåtet att inneha rödfärgat finländskt bränsle i ett fordons bränsletank eller i en reservdunk som maximalt rymmer 10 liter, i den mån detta bränsle personligen har införts av den berörde för eget bruk. Det är emellertid svårt att bevisa att de berörda inte själva tankat fullt i Finland. Det skulle förhålla sig på ett annat sätt om det fanns ett lagstadgat förbud att använda detta bränsle som drivmedel även i Finland.

25. Den finländska regeringen har hävdat att medlemsstaterna enligt direktiv 92/82 inte är tvungna att i nationell lagstiftning införa bestämmelser som syftar till att förbjuda användningen av eldningsolja som drivmedel. Direktivet syftar till att en korrekt punktskattesats skall tillämpas. Den finländska regeringen har angett att det enligt den finländska lagstiftningen inte är generellt tillåtet med användning av eldningsolja som drivmedel. En sådan användning är enligt lag 722/1966 skatterättsligt "sanktionerad" genom en tilläggsskatt och/eller genom en bränsleavgift enligt lag 337/1993.

26. Dessa tilläggsskatter kan inte anses utgöra en betalning som medför en rätt att använda lätt bränningsolja i stället för diesel som drivmedel. Tilläggsskatterna utgör skattesanktioner som syftar till att förebygga missbruk. Det är på grund av detta straffbelopp inte ekonomiskt lönsamt att använda lätt bränningsolja i stället för diesel som drivmedel vid vägtransporter. En vanlig bil skulle behöva köra ungefär 5 000 kilometer och en lastbil ungefär 3 000 kilometer per dag för att tjäna in tilläggsavgifterna. Den finländska regeringen har hävdat att man i Finland inte använder eller nästan inte använder lätt bränningsolja som drivmedel i stället för diesel. Den finländska regeringen har i detta avseende även understrukit att det är tillräckligt att polis- eller tullmyndigheten kan fastställa att en bränsletank innehåller en minimal kvantitet rödfärgad lätt bränningsolja för att de skall kunna fatta beslut om skattesanktioner.

27. Den finländska regeringen har som svar på kommissionens anmärkningar, enligt vilka Finland påstås ha underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 8 i direktiv 92/81 att inrätta en skattekontroll på distributionsnivå, påpekat att det i gemenskapsrätten inte finns några detaljerade föreskrifter om villkoren för en sådan skattekontroll. Av den gemenskapsrättsliga regleringen framgår inte vilket innehåll en sådan kontroll skall ha, att försäljningen

eller distributionen av lätt bränningsolja skall vara underkastad särskild myndighetskontroll och att detaljhandeln skall drabbas av sanktioner. Den finländska regeringen har påpekat att 80 procent av de 2,7 miljoner ton lätt bränningsolja som varje år används i Finland är avsedd för uppvärmningen av hem och byggnader. De återstående 20 procenten används inom jord- och skogsbruket och inom ramen för offentliga arbeten. Enligt den finländska regeringen innebär de stora avstånden och de extrema klimatologiska förhållandena i de glesbefolkade norra delarna av landet att det är nödvändigt att lätt bränningsolja även säljs på bensinstationer. Den finländska regeringen har gjort gällande att mer betydande begränsningar i den redan trängda infrastrukturen för distribution skulle resultera i tillförselproblem. Denna situation skulle kunna ha ödesdigra konsekvenser för den glesbefolkade norra delen av landet som under vintern emellanåt kännetecknas av extremt låga temperaturer. Det som härvid är av betydelse är att slutkonsumenten inte använder lätt bränningsolja — som har en låg skattebelastning — som drivmedel. Detta är målsättningen med den finländska lagstiftningen. Även kontrollerna, vilka den finländska regeringen anser vara adekvata, har till syfte att detta resultat skall uppnås.

V — Bedömning

A — *Upptagande till sakprövning*

28. Den finländska regeringen har understrukit att kommissionens argument angående smugglingen av lätt bränningsolja mellan Finland och Sverige, den påstådda avsaknaden av tillräckliga skattekontroller av användningen av bränsle i traktorer samt inkomstbortfallet avseende mervärdesskatt inte åberopades av kommissionen under det administrativa förfarandet och därför inte skall prövas, eftersom det inte kan tas upp till sakprövning.

29. Av domstolens fasta rättspraxis framgår att föremålet för tvisten avgränsas genom de anmärkningar som framställts i det motiverade yttrandet, i den mån som talan måste grundas på samma skäl och grunder som detta. [6] I förevarande mål har Finland kritiserats för att inte i tillräcklig utsträckning ha uppfyllt sina skyldigheter enligt artikel 5.1 i direktiv 92/82 och artikel 8.2 och 8.3 i direktiv 92/81, på grund av att den finländska lagstiftningen inte säkerställer att korrekta punktskatter uttas för användning av dieselbrännolja och på grund av att det inte finns tillräckliga garantier för att skattekontroller avseende användningen av eldningsolja utförs inom de sektorer som kallas för skattebefriade.

30. Det framgår av det motiverade yttrandet att kommissionens invändningar uttryckligen även avser bristfälligheter vad gäller den skattekontroll som föreskrivs i artikel 8 i direktiv 92/81. Denna skattekontroll skall enligt artikel 8.2 och 8.3 även omfatta lätt bränningsolja som används inom jord- och skogsbruket och offentliga arbeten. Härav drar jag slutsatsen att om kommissionen under det administrativa

6 — Se till exempel dom av den 18 juni 1998 i mål C-35/96, kommissionen mot Italien (REG 1998, s. I-3851), punkt 28 och där angiven rättspraxis.

förfarandet framfört anmärkningar vad gäller skattekontroller avseende användningen av lätt bränningsolja som enligt kommissionens mening föreföll vara otillräckliga, så kan dessa anmärkningar vid domstolsförfarandet även anses omfatta skattekontroller avseende användningen inom enskilda sektorer.

31. Enligt min mening förhåller det sig på annat sätt vad gäller de argument som kommissionen har framfört vad gäller konsekvenserna av den finländska lagstiftningen om beräkningsgrunden för mervärdesskatt. Kommissionen har i sin ansökan gjort gällande att systemet för beräkningsgrunden för de egna medlen av mervärdesskatt skulle kringgås om tillämpningen av den finländska lagstiftningen skulle resultera i att den lätta bränningsolja som används i motorfordon inte beskattades i enlighet med gemenskapsrätten. Tilläggsskatten för motorfordon och den särskilda skatten för drivmedel ingår enligt sjätte mervärdesskattedirektivet nämligen inte i beräkningsgrunden för mervärdesskatt såsom den beskrivs i direktivet. Kommissionen har under det föregående administrativa förfarandet emellertid vare sig uppmärksammat eller gjort några påpekanden rörande denna fråga. I sin replik har kommissionen understrukit att denna anmärkning inte ingår i förfarandet. Det framgår för övrigt av den finländska regeringens svaromål att denna omständighet har åberopats i ett annat sammanhang. Mot denna bakgrund anser jag att kommissionens argument angående beräkningsgrunden för mervärdesskatt inte skall prövas inom ramen för förevarande talan.

32. Jag anser att det går att dra samma slutsats vad gäller kommissionens påpekanden vad gäller smugglingen av lätt bränningsolja mellan Sverige och Finland. Denna fråga har inte omnämnts i vare sig den formella underrättelsen eller i det motiverade yttrandet. Kommissionen har i sin replik själv påpekat att det härvid rör sig om ett konstaterande av de faktiska konsekvenserna och inte om en ny grund eller anmärkning.

33. De argument som den finländska regeringen har framfört till stöd för sitt bestridande av tillåtligheten av den svenska regeringens intervention saknar enligt min mening fog.

34. Sammanfattningsvis har den svenska regeringen gjort gällande att (1) Finland inte på ett korrekt sätt uppfyller kraven enligt de gemenskapsrättsliga bestämmelserna rörande minimisatserna för punktskatt som skall uttas för dieselbrännolja som används som drivmedel och (2) att avsaknaden av ett uttryckligt förbud mot användningen av lätt bränningsolja för "vanlig" vägtransport leder till problem med den faktiska efterlevnaden av den lagstiftning genom vilken de gemenskapsrättsliga bestämmelserna genomförs. Den sistnämnda synpunkten innebär redan i sig ett åsidosättande av gemenskapsrätten.

35. Den finländska regeringens första argument är felaktigt och i sak oriktigt. Den finländska regeringen har åberopat detta argument för att visa att den svenska regeringens ståndpunkt — enligt vilken Finland inte uppfyller gemenskapens föreskrifter på ett korrekt sätt — står i strid med kommissionens ståndpunkt.

36. Som den finländska regeringen har påpekat har kommissionen genom talan i förevarande mål nämligen konstaterat att de finländska skatterna för dieselbrännolja som används som drivmedel är högre än de minimisatser som skall uttas enligt artikel 5 i direktiv 92/82. Kommissionen har emellertid till detta konstaterande knutit sin huvudsakliga invändning mot det finländska systemet, det vill säga att det finländska systemet inte på ett tillräckligt sätt garanterar att den produkt för vilken en skattelättnad medges verkligen används som lätt bränningsolja för de ändamål som sådan olja har. De ståndpunkter som kommissionen och den svenska regeringen har gjort gällande angående det finländska systemet står följaktligen i överensstämmelse med varandra.

37. Den finländska regeringens andra argument saknar också grund. Den svenska regeringen har antagligen velat förklara att avsaknaden av ett lagstadgat förbud i det finländska systemet utgör ett hinder för bestämmelserna om punktskatter på andra delar av den inre marknaden och att denna omständighet i sig utgör ett åsidosättande av reglerna. Den svenska regeringen har emellertid inte därmed framställt någon ny grund som avviker från kommissionens yrkanden. Den svenska regeringen har sålunda endast önskat illustrera konsekvenserna av det finländska systemet.

38. I enlighet med domstolens rättspraxis utgör artikel 37 fjärde stycket i domstolens stadga inte hinder för att en intervenient åberopar andra argument än de som åberopas av den part som den stöder, under förutsättning att intervenienten har för avsikt att stödja denna parts yrkanden.[7] Detta är uppenbart fallet vad gäller den argumentation som den svenska regeringen utvecklat angående konsekvenserna av det finländska systemet för den gränsöverskridande handeln.

B — *Prövning i sak*

39. Frågan i målet är i huvudsak huruvida det finländska systemet uppfyller kraven enligt artikel 5 i direktiv 92/82 och artikel 8.2 och 8.3 i direktiv 92/81.

40. I artikel 5.1 i direktiv 92/82 föreskrivs att minimisatsen för punktskatt på dieselbrännolja som används som drivmedel skall sättas till 245 ecu per 1 000 liter. Medlemsstaterna är således skyldiga att tillse att den dieselbrännolja som egentligen används som drivmedel åtminstone beskattas med denna skattesats.

41. Situationen försvåras emellertid på grund av att dieselbrännolja även kan användas för andra ändamål än att tjäna som drivmedel vid vägtransporter, till exempel för uppvärmning, inom vissa

7 — Se till exempel dom av den 19 november 1998 i mål C-150/94, Förenade kungariket mot rådet (REG 1998, s. I-7235), punkt 36 och där angiven rättspraxis.

industriella användningsområden (primärmotorer), inom sjöfarten, jordbruket och skogsbruket och vid anläggningsarbeten. I det regelverk som införts genom direktiven 92/81 och 92/82 föreskrivs skattebefrielse för dessa övriga användningsområden eller en i förhållande till den skattesats som skall uttas för dieselbrännolja som används som drivmedel nedsatt minimisats för punktskatt, vilken i vissa fall innebär en betydande nedsättning.

42. De stora skillnaderna mellan punktskatterna — skillnader vilka påverkar slutkonsumentens självkostnadspris för dieselbrännolja — resulterar i att punktskatterna som skall uttas för drivmedel, vilka är de högsta punktskatterna, är de som främst kan komma att bli föremål för skattefusk eller skatteundandragande. För att förhindra denna situation föreskrivs i artikel 8.1, 8.2 och 8.3 i direktiv 92/81 en nedsatt skattesats för sådan dieselbrännolja som under skattekontroll i syfte att "förebygga skattefusk, skatteundandragande eller missbruk" används för vissa där angivna ändamål.

43. Genomförandet av en lämplig skattekontroll av användningen av dieselbrännolja, som har en lägre skattebelastning, utgör följaktligen en av de skyldigheter som framgår av artikel 5.1 i direktiv 92/82, i vilken det anges att minimisatsen för punktskatt på dieselbrännolja som används som drivmedel skall sättas till 245 ecu per 1 000 liter.

44. De stora prisskillnaderna mellan å ena sidan dieselbrännolja som används som drivmedel och har en hög skattebelastning och å andra sidan dieselbrännolja som är avsedd att användas för andra ändamål och har en lägre skattebelastning har till följd att tillvägagångssättet att använda dieselbrännolja som drivmedel — ett tillvägagångssätt som mycket snabbt sprider sig — löper stor risk att bli föremål för skattefusk. Ett avgörande kriterium för att fastställa huruvida kravet på det ovan beskrivna resultatet är uppfyllt är således en undersökning av om det enligt den nationella lagstiftningen är möjligt att förhindra att dieselbrännolja som är avsedd att användas för andra ändamål används som drivmedel.

45. Det är i detta sammanhang som tvisten mellan kommissionen och Finland skall bedömas. Utgör den finländska lagstiftningen, såsom den tillämpas och bibehålls, verkligen hinder för att dieselbrännolja som är avsedd att användas för andra ändamål, såsom till exempel för uppvärmning, används som drivmedel? I detta avseende måste det undersökas hur det finländska systemet fungerar i sin helhet. Jag anser således att svaret på frågan huruvida den finländska lagstiftningen innebär ett formellt förbud och huruvida den utesluter vissa led i distributionskedjan, såsom bensinstationer, i sig är av mycket mindre betydelse.

46. Det finländska systemet har den likheten med de övriga medlemsstaternas system för punktskatter att den dieselbrännolja som är avsedd att tjäna som drivmedel och den dieselbrännolja som är avsedd för andra ändamål kan urskiljas tack vare den röda färgen på den dieselbrännolja som är avsedd för uppvärmning och andra särskilda användningsområden. Förekomsten av denna "lätta bränningsolja" i bränsletankarna på motorfordon kan även i relativt små proportioner mycket enkelt konstateras vid en kontroll.

47. Användningen av röd bränningsolja för otillåtna ändamål är inte uttryckligen förbjuden i det finländska systemet och är inte straffsanktionerad eller administrativt sanktionerad, utan skall belastas med sådana särskilda skatteavgifter som beskrivits ovan i punkterna 8–14 i förevarande förslag till avgörande. Användningen i sig är inte uttryckligen förbjuden, men däremot en användning utan föregående anmälan.

48. Detta system har till följd att användningen av lätt bränningsolja som drivmedel för motorfordon registrerade i Finland i vart fall leder till en skyldighet för ägaren eller innehavaren av det ifrågavarande fordonet att betala en vägskatt som motsvarar det årliga skattebeloppet multiplicerat med 20 (lag 722/1966) och en bränsleavgift för varje dag som lätt bränningsolja används som drivmedel (maximalt 60 dagar). Denna särskilda bränsleavgift tredubblas om användningen av lätt bränningsolja som drivmedel inte har anmälts i tid (lag 337/1993).

49. Det är endast lag 337/1993 som är tillämplig på fordon som inte är registrerade i Finland, och i vilka lätt bränningsolja används. Denna lag omfattar såväl lastbilar som bilar. Det framgår av lagens tillkomsthistoria att den antagits i syfte att förhindra ett kringgående av de punktskatter som skall uttas för utländska lastbilars drivmedel. Den särskilda avgiften inom ramen för den finländska vägskatten kunde nämligen inte uttas. Lagens tillämpningsområde har till följd härav utvidgats två gånger, först till att omfatta fordon som var registrerade i Finland, för att undvika all diskriminering, och därefter till att omfatta utländska bilar (turisttrafiken).

50. Som den finländska regeringen utan invändningar från kommissionen har gjort gällande, är det system som här i korthet redogjorts för — enligt vilket den särskilda vägskatten är kopplad till bränsleavgiften — av sådan karaktär att användning hindras. Detta system syftar således inte, såsom den svenska regeringen förefaller vilja göra gällande, till att tillåta användningen av lågt beskattad bränningsolja vid transporter, men däremot till att förhindra en sådan användning.

51. Karaktären av straffavgift hos dessa skatter framgår tydligt av bestämmelsen, i vilken det föreskrivs att användning av lätt bränningsolja som drivmedel leder till ett tredubbelt uttag av den särskilda bränsleavgiften, en avgift vilken redan i sig hindrar användning.

52. Det kan inte rimligen antas att en innehavare av ett motorfordon väljer en "laglig" användning av lätt bränningsolja som drivmedel av andra skäl än ekonomiska. Det förefaller också vara uppenbart att om det kan fastställas att det förekommer lätt bränningsolja i motorfordon, så är det fråga om en otillåten användning som medför den särskilt hårda påföljd som består i en straffavgift som kan uppgå ända till 504 euro (för bilar) och 1 512 euro (för lastbilar) per dag av "olaglig" användning

av lätt bränningsolja. I den bestämmelse i lag 337/1993 i vilken det föreskrivs att en lägsta period om tio dagar skall fastställas om antalet dagar av "olaglig" användning inte med säkerhet kan fastställas, understryks i ännu högre grad denna särskilda avgifts karaktär av sanktion.

53. Det krav som föreskrivs genom direktivet — det vill säga att dieselbrännolja som används som drivmedel enligt artikel 5.1 i direktiv 92/82 omedelbart skall beskattas med en skattesats på 245 ecu per 1 000 liter — är således i princip uppfyllt om det tillämpas och efterlevs på ett korrekt sätt.

54. Enligt min mening är de invändningar som åberopats av kommissionen och den svenska regeringen, det vill säga att det finländska regelverket inte innehåller någon förbudsbestämmelse och att det under vissa omständigheter tillåter att lätt bränningsolja används som drivmedel utan att minimisatsen för punktskatt på 245 ecu per liter erläggs, inte övertygande.

55. Som jag redan redogjort för ovan i punkt 40 i förevarande förslag till avgörande, innehåller artikel 5.1 i direktiv 92/82 jämförd med artikel 8 i direktiv 92/81 vare sig uttryckligen eller implicit någon bestämmelse om att det skulle föreligga skyldighet att vidta förbudsåtgärder vid genomförandet av dessa bestämmelser. Det är endast resultatet som räknas, det vill säga att minimisatsen för punktskatt för dieselbrännolja som används som drivmedel uttas. Den finländska lagstiftningen, i vilken har införts ett avskräckande avgiftssystem (av straffrättslig karaktär), är i princip lika effektiv som andra system som grundar sig på ett formellt förbud.

56. Jag vill i detta sammanhang understryka att genomförandeåtgärderna, vilka grundar sig på ett system för administrativa sanktioner eller straffsanktioner, inte i sig utesluter alla former av skattefusk. Även sanktionernas storlek, hur ofta kontrollerna utförs och med vilken skyndsamhet som de fastställda överträdelserna sanktioneras bidrar till sådana åtgärders effektivitet. Det avgiftsbelopp av straffrättslig karaktär som föreskrivs i det finländska systemet och det förhållandet att avgifterna skall uttas om en otillåten användning av eldningsolja som drivmedel kan konstateras, gör nämligen att detta system både kan vara effektivt och verka avskräckande.

57. Den svenska regeringen har anfört ytterligare ett argument angående artikel 3 i direktiv 95/60. [8] Enligt den svenska regeringen utgör denna bestämmelse en kodifiering av det förbud som införts genom artikel 5 i direktiv 92/82. Jag vill här

8 — Rådets direktiv 95/60/EG av den 27 november 1995 om märkning för beskattningsändamål av dieselbrännolja och fotogen (EGT L 291, s. 46). I artikel 3 i detta direktiv föreskrivs att medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att försäkra sig om att oriktig användning av märkta produkter undviks och särskilt att säkerställa att mineraloljorna i fråga inte kan användas för förbränning i motorn på fordon avsedda för vägtrafik, eller förvaras i bränsletankarna till sådana fordon, om inte medlemsstaternas behöriga myndigheter tillåter sådan användning i särskilda fall. Medlemsstaterna skall föreskriva att deras nationella lagstiftning förbjuder en sådan användning av de berörda mineraloljorna i situationer enligt första stycket. Varje medlemsstat skall vidta lämpliga åtgärder för att säkerställa att bestämmelserna i detta direktiv tillämpas fullt ut och skall särskilt fastställa de sanktioner som skall tillämpas vid överträdelse av de ovan nämnda bestämmelserna. Sanktionerna skall vara effektiva, stå i rimlig proportion till överträdelsen och verka avskräckande.

understryka att de eventuella skyldigheter som framgår av direktiv 95/60 inte är föremål för prövning i förevarande förfarande. Av de ifrågavarande bestämmelserna framgår för övrigt inte att den finländska lagstiftningen skulle stå i strid med dessa, eftersom det finländska systemet med särskilda avgifter på ett tillräckligt sätt innehåller sanktioner mot användning av rödfärgad dieselbrännolja som sker i strid med direktiv 92/82.

58. Som kommissionen redan anfört i sin replik omfattas de gränsöverskridande problemen med den rödfärgade dieselbrännoljan som den svenska regeringen åberopat egentligen inte av förevarande tvist. I detta avseende skall det dessutom understrykas att dessa problem är enkla att lösa genom ett administrativt samarbete mellan de finländska och svenska myndigheterna. En svensk bilförare som kör bil i Sverige med färgad finländsk lätt bränningsolja i tanken har nämligen antingen betalat den särskilda finländska bränsleavgiften, vilket han genom en anmälan därom bör kunna bevisa, eller felaktigt underlåtit att betala denna skatt. I det senare fallet är han skyldig att betala en avgift (av straffrättslig karaktär) med ett relativt högt belopp. Användningen av färgad finländsk lätt bränningsolja borde med hänsyn till denna avgifts straffrättsliga karaktär på ett lämpligt sätt kunna bekämpas av de svenska myndigheterna i samarbete med de finländska myndigheterna.

59. Som redan understrukits ovan grundar sig det andra argumentet som kommissionen och den svenska regeringen utvecklat, enligt vilket det finländska systemet skulle leda till att lätt bränningsolja lagligen skulle kunna användas som drivmedel utan erläggande av skatt, på en alltför formalistisk syn på den ifrågavarande finländska lagstiftningen. Innehållet i och tillämpningsområdet för denna lagstiftning har precis motsatt syfte.

60. Mot bakgrund av det ovan anförda drar jag slutsatsen att kommissionen inte har lyckats övertyga med sitt argument om att den finländska lagstiftningen innebär ett genomförande av gemenskapsrätten som strider mot artikel 5.1 i direktiv 92/81.

61. Den slutsatsen gör att jag inte här behöver behandla de enskilda argument avseende den nationella lagstiftningen som den finländska regeringen har åberopat till stöd för att den nuvarande ordningen med administrativa avgiftssanktioner skall bevaras.

62. Det är inte enbart den nationella lagstiftningen som är avgörande för frågan huruvida kraven enligt gemenskapsrätten på detta område är uppfyllda. Det sätt på vilket den nationella lagstiftningen — vilken i sig står i överensstämmelse med gemenskapsrätten — tillämpas och bibehålls är likaså avgörande för utredningen av frågan huruvida Finland uppfyller sina skyldigheter enligt artikel 5.1 i direktiv 92/82.

63. Kommissionen har kritiserat den finländska regeringen för att den skattekontroll som skall utföras enligt artikel 8.2 och 8.3 i direktiv 92/81 är bristfällig på distributionsnivå. Den fria försäljningen av lätt bränningsolja på bensinstationer har uppmuntrat till detta missbruk. Kommissionen har slutligen anfört att de finländska myndigheternas kontroller av motorfordon har utförts på ett alltför stickprovsartat sätt.

64. Den finländska regeringen har som svar på kommissionens anmärkning åberopat att det i artikel 8 i direktiv 92/81 inte anges några krav vad gäller innehållet i dessa skattekontroller. Den finländska regeringen har, på grund av att en skattekontroll av det finländska distributionsnätet i flera led skulle vara betungande och föga effektiv, valt att inrikta denna kontroll på slutkonsumenterna. Den finländska regeringen har understrukit att en skattekontroll på distributionsnivå inte skulle vara tillräckligt effektiv, eftersom lätt bränningsolja mycket enkelt kan tömmas ur de lagringstankar som är avsedda för värmepannor. Samma risker gäller för de lager som är avsedda att användas inom jordbruket, skogsbruket och vid offentliga arbeten.

65. Eftersom begreppet "skattekontroll" som föreskrivs i artikel 8.2 och 8.3 inte heller preciseras i direktiv 92/81, till exempel i den meningen att det uttryckligen anges att dessa kontroller skall utföras i distributionsledet, bör skyldigheten att utföra kontrollerna tolkas på så sätt att medlemsstaterna är skyldiga att utföra en effektiv skattekontroll. I detta sammanhang anser jag att de argument som den finländska regeringen utvecklat, enligt vilka skattekontrollerna av den otillåtna användningen av lätt bränningsolja som drivmedel hos slutkonsumenten är de mest effektiva, är övertygande. En kontroll på distributionsnivå är nämligen inte tillräcklig för att begränsa samtliga risker för skattefusk och missbruk hos slutkonsumenten. Kommissionen har inte heller anfört några argument för att på ett övertygande sätt förklara av vilka skäl en skattekontroll på distributionsnivå skulle utgöra ett nödvändigt komplement till skattekontrollen hos slutkonsumenten. Det kan även konstateras att kommissionen inte på ett tillfredsställande sätt har lyckats underbygga detta argument.

66. Kommissionens andra argument understöds av allt att döma inte heller av någon övertygande argumentation. Den finländska regeringen har utvecklat argument till stöd för att försäljning av lätt bränningsolja skall tillåtas på de bensinstationer som är belägna i de mest nordliga delarna av landet, där det råder extrema klimatologiska förhållanden. Den känsliga infrastrukturen för distribution som är kännetecknande för dessa regioner berättigar att slutkonsumenterna, om det visar sig vara nödvändigt, ges möjlighet att skaffa sig lätt bränningsolja på bensinstationerna. Det framgår tydligt av de uppgifter som framlagts av den finländska regeringen, vilka inte har bestritts av kommissionen, att det rör sig om en möjlighet till kompletterande anskaffning. Det är endast 4 procent av den totala mängden lätt bränningsolja som säljs genom bensinstationerna.

67. De argument som kommissionen har åberopat mot Finland i detta avseende saknar precision. Kommissionen har å ena sidan framställt allmänna anmärkningar mot distributionen av lätt bränningsolja på bensinstationerna och å andra sidan nöjt sig med att framställa några påpekanden vid sidan härom om den kontroll som de finländska myndigheterna genomfört och som kommissionen anser vara bristfällig.

68. Mot bakgrund av de skäl som den finländska regeringen framfört i detta avseende anser jag att de allmänna anmärkningar som framställts mot att tillåta att bensinstationer ingår i distributionsledet för lätt bränningsolja inte är övertygande. Jag vill i förbigående påpeka att bensinstationer även i andra delar av den Europeiska gemenskapen, såsom till exempel i Österrike, ingår i distributionskedjan. Det innebär vissa risker för missbruk att tillåta att bensinstationer ingår i distributionskedjan, vilket gör att en noggrann skattekontroll krävs. I detta avseende borde kommissionen ha lagt fram bevisning om bristfälligheter i de specifika kontroller som utförts av de finländska myndigheterna. De allmänna anmärkningar som framställts av kommissionen mot de finländska skattekontrollerna — anmärkningar vilka skall utredas nedan — är nämligen alltför lite specificerade för att detta syfte skall kunna uppnås.

69. Kommissionens tredje anmärkning avser den allmänna kontrollnivån hos slutkonsumenten i Finland. I detta avseende har kommissionen ansett att 3 000–5 000 kontroller per år är ett för lågt antal.

70. Även i detta avseende saknar de argument som kommissionen framfört helt precision. Bedömningen av huruvida kontrollnivån är tillräcklig kan inte endast grunda sig på det årliga antalet kontroller.

71. Av dessa obestridda uppgifter framgår bland annat att 3 943 kontroller utfördes under år 1999. I 141 av fallen framkom att det funnits skäl för provtagning. 125 av dessa prov visade sig vara positiva. Eftersom man kan förutsätta att skattekontrollerna inte utförts på ett godtyckligt sätt, utan varit särskilt inriktade på områden och miljöer där det förekommer en hög risk för missbruk, pekar dessa uppgifter inte på att den olagliga användningen av lätt bränningsolja skulle vara betydande vid vägtransporter. Detta synes bekräftas genom resultaten av en allmän kontrollaktion av vägtransporter som ägde rum den 22 september 1999 i åtta medlemsstater. Inom ramen för denna aktion kunde lagöverträdelser fastställas för 283 av de kontrollerade fordonen. Tre lagöverträdelser konstaterades i Finland, varav det i två fall var fråga om jordbrukstraktorer som transporterade handelsvaror på allmän väg.

72. Kommissionen har i detta avseende vare sig åberopat faktiska omständigheter eller uppgifter som visar att skattekontrollen i Finland i kvalitativt eller kvantitativt hänseende skulle vara så pass bristfällig att det resultat som avses i artikel 5.1 i direktiv 92/82, det vill säga att minimisatsen för

punktskatt på dieselbrännolja som används som drivmedel sättas till 245 ecu per 1 000 liter skall tas ut, inte kan garanteras.

73. Jag drar följaktligen slutsatsen att kommissionens argument och grunder inte är övertygande och att dess talan skall ogillas.

74. Enligt artikel 69.2 fjärde stycket i rättegångsreglerna skall kommissionen ersätta rättegångskostnaderna i förevarande mål och Konungariket Sverige bära sina egna kostnader.

VI — Förslag till avgörande

Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen skall

— ogilla kommissionens talan om fördragsbrott mot Republiken Finland,

— förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna,

— förplikta Konungariket Sverige att bära sina egna kostnader.