Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. SZPUNAR
fremsat den 30. april 2014[1]

Sag C-152/13

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG
mod
Hauptzollamt Münster

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland))

»Beskatning af energiprodukter — undtagelser — energiprodukter i standardtanke i erhvervskøretøjer med henblik på anvendelse som brændstof til disse køretøjer — fortolkning af begrebet »standardtanke« — tanke installeret af forhandlere eller karosserifabrikker«

1. Den foreliggende sag vedrører fortolkningen af begrebet »standardbrændstoftanke« i forbindelse med beskatningen af energiprodukter. Det pågældende begreb, som allerede længe har været anvendt i EU-lovgivningen, er nu genstand for et ændringsforslag fra Europa-Kommissionen, primært på grund af de tekniske og økonomiske forandringer på markedet for erhvervskøretøjer[2]. Domstolens opgave i den foreliggende sag er at undersøge, om disse forandringer ligeledes skal påvirke fortolkningen af den nuværende definition af begrebet.

Retsforskrifter

2. Retsforskrifterne i den foreliggende sag er på EU-retligt niveau bestemmelserne i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet[3]. Det pågældende direktiv regulerer beskatningen af energiprodukter i Unionen. Det foreskriver bl.a. visse fritagelser fra denne beskatning.

3. Artikel 24 i direktiv 2003/96 bestemmer følgende:

»1. Energiprodukter, der frigives til forbrug i en medlemsstat, og som befinder sig i standardtanke i kommercielle motorkøretøjer med henblik på anvendelse som brændstof til disse køretøjer, samt i særlige beholdere med henblik på anvendelse som brændstof under transporten for de systemer, som samme beholdere er udstyret med, pålægges ikke afgifter i nogen anden medlemsstat.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2003/96/EF om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet af 13.4.2011, KOM/2011/0169 endelig (EUT C 189, s. 5, herefter »Kommissionens forslag«).

3 — EUT L 283, s. 51.

2. I denne artikel forstås ved »standardtanke«:

— tanke, der af konstruktøren er indbygget i alle transportmidler af samme type som det pågældende transportmiddel, og hvis permanente anbringelse muliggør direkte brug af brændstoffet som drivmiddel både for køretøjet og eventuelt for køleanlæg eller andre anlæg under transporten. Gastanke, der er påmonteret transportmidler konstrueret med henblik på direkte brug af gas som brændstof, samt tanke, der er påmonteret andre anlæg på transport- midlet, anses ligeledes for at være standardtanke

— tanke, der af konstruktøren er indbygget i alle beholdere af samme type som den pågældende beholder, og hvis permanente anbringelse muliggør direkte brug af brændstoffet som drivmiddel under transporten for de køleanlæg eller andre anlæg, som de særlige beholdere er udstyret med.

Ved »særlige beholdere« forstås enhver beholder udstyret med specielt indrettet apparatur til kølesystemer, iltningssystemer, varmeisolationssystemer eller andre systemer.«

4. Det er definitionen af standardtanke nævnt i artikel 24, stk. 2, første led, i direktiv 2003/96, der er genstand for de præjudicielle spørgsmål i den foreliggende sag.

5. Den relevante tyske lovgivning er lov af 15. juli 2006 om energiafgift [4] samt bekendtgørelsen af gennemførelse af loven af 31. juli 2006 [5]. Bestemmelserne om gennemførelse af artikel 24 i direktiv 2003/96 fulgte ordret formuleringen i den pågældende artikel. Som den forelæggende ret har anført, har Bundesfinanzhof anlagt en indskrænkende fortolkning af disse bestemmelser.

De faktiske omstændigheder, de præjudicielle spørgsmål og sagsbehandlingen

6. Sagsøgeren i hovedsagen, Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG (herefter »HFT«), er en speditionsvirksomhed med hovedsæde i Tyskland. Til sin virksomhed købte HFT et erhvervskøretøj hos Daimler AG, der fabrikerer erhvervskøretøjer. Køretøjet havde oprindeligt en brændstoftank på 780 liter. Eftersom HFT's anvendelse af køretøjet forudsatte installation af særligt udstyr, blev denne opgave overdraget til karosserifabrikken R&S Fahrzeugbau. I forbindelse med denne installation skulle karosserifabrikken af tekniske årsager flytte den brændstoftank, der allerede var indbygget (herefter »tank 1«). I forbindelse med denne ændring indbyggede karosserifabrikken ligeledes en anden tank på 780 liter, der på forhånd var blevet indkøbt hos Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG (herefter »tank 2«). Den anden brændstoftank kunne ganske vist også være blevet indbygget af køretøjskonstruktøren, men en sådan løsning ville ikke have været økonomisk hensigtsmæssig, eftersom det også ville have været nødvendigt at flytte denne tank i forbindelse med den endelige ombygning af køretøjet.

7. Den 2. december 2009 og den 14. februar 2011 påfyldte en chauffør det pågældende køretøjs tanke med brændstof i Nederlandene og kørte umiddelbart derefter tilbage til Tyskland. Brændstoffet blev udelukkende anvendt som drivmiddel for køretøjet.

8. Den 28. juni 2012 indgav HFT en afgiftsangivelse til Hauptzollamt Münster, sagsøgte i hovedsagen, vedrørende den mængde brændstof, der var blevet indført i tank 2. Som følge af denne afgiftsangivelse krævede Hauptzollamt Münster ved afgørelse af 3. juli 2012 betaling af en energiafgift på 501,22 EUR for brændstoffet indført i tank 2 og ved afgørelse af 19. september 2012 betaling af en energiafgift på 291,14 EUR for brændstoffet indført i tank 1. Hauptzollamt Münster fandt, at hverken tank 1, som

4 — Energiesteuergesetz, BGBl. I,, s. 1534, som senest ændret ved § 1 i lov af 17.7.2009, BGBl. I,, s. 1979.

5 — Energiesteuer-Durchführungsverordnung, BGBl. I, s. 1753, som senest ændret ved § 6 i bekendtgørelse af 5.10.2009, BGBl. I, s. 3262.

karosserifabrikken havde flyttet, eller tank 2, der oprindeligt var installeret af denne, var indbygget af køretøjets konstruktør og derfor ikke svarede til definitionen af standardtanke som omhandlet i de tyske bestemmelser om gennemførelse af artikel 24 i direktiv 2003/96. Brændstoffet i disse tanke kunne derfor ikke fritages i henhold til samme bestemmelser.

9. Da Hauptzollamt Münster afviste HFT's administrative klage, har HFT anlagt sag ved den forelæggende ret med påstand om annullation af de nævnte afgørelser.

10. Den forelæggende ret har anført, at i henhold til Bundesfinanzhofs fortolkning af de relevante bestemmelser bør sagsøgeren ikke gives medhold. I henhold til den pågældende fortolkning er de tanke, der er installeret af forhandlerne eller karosserifabrikkerne, ikke omfattet af begrebet standardtanke. Ifølge den forelæggende ret baserer Bundesfinanzhof sig primært på Domstolens fortolkning, i Schoonbroodt-dommen [6], af artikel 112, stk. 1, i Rådets forordning nr. (EØF) nr. 918/83 af 28. marts 1983 om en fællesskabsordning vedrørende fritagelse for import- og eksportafgifter [7], der i det væsentlige har samme ordlyd som artikel 24 i direktiv 2003/96.

11. Den forelæggende ret ønsker imidlertid oplyst, om det ikke er mere hensigtsmæssigt at anlægge en videre fortolkning af begrebet standardtanke, således at begrebet ligeledes omfatter tanke, der er indbygget af forhandlere eller karosserifabrikker, som f.eks. de i hovedsagen omhandlede. Den forelæggende ret finder, at en sådan vid fortolkning kunne støttes på Domstolens ræsonnement i Meiland Azewijn-dommen [8].

12. Under disse omstændigheder har Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal begrebet »konstruktør« i den forstand, hvori det anvendes i artikel 24, stk. 2, første led, i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet, fortolkes således, at det også omfatter karosserifabrikker eller forhandlere, når disse som led i konstruktionen af køretøjet har indbygget brændstoftanken, og konstruktionsprocessen af tekniske og/eller økonomiske grunde er udført af flere selvstændige virksomheder som led i en arbejdsdeling?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Hvordan skal kriteriet i artikel 24, stk. 2, første led, i direktiv 2003/96/EF, hvorefter der skal være tale om transportmidler »af samme type«, fortolkes?«

13. Forelæggelsesafgørelsen blev indgivet til Domstolen den 26. marts 2013. Der blev indgivet skriftlige indlæg af HFT, Hauptzollamt Münster, Den Tjekkiske Republik og Kommissionen. Der har ikke været afholdt retsmøde.

Gennemgang

14. Den forelæggende ret har med sine præjudicielle spørgsmål ønsket en fortolkning af rækkevidden af udtrykkene »konstruktør« og transportmidler »af samme type«. Jeg mener imidlertid, at det er mere hensigtsmæssigt, som den tjekkiske regering i øvrigt ligeledes har foreslået, at analysere definitionen af standardtanke i sin helhed og mere præcist undersøge, hvorledes denne definition skal fortolkes i den aktuelle økonomiske og tekniske sammenhæng for at sikre en effektiv virkning af artikel 24 i direktiv 2003/96.

6 — C-247/97, EU:C:1998:586.

7 — EFT L 105, s. 1.

8 — C-292/02, EU:C:2004:499.

Baggrunden for den pågældende bestemmelse

15. Definitionen af standardtanke i erhvervskøretøjer i forbindelse med afgifts- og toldfritagelse på brændstof i sådanne opstod første gang, hvis ikke jeg tager fejl, i artikel 112, stk. 2, litra c), i forordning nr. 918/83. Den pågældende definition var stort set identisk med den nuværende definition i artikel 24 i direktiv 2003/96.

16. Definitionen er baseret på den antagelse, at erhvervskøretøjskonstruktørerne tilbyder køretøjer med standardiserede tekniske egenskaber, herunder antallet og typen af brændstoftanke, hvilket uden tvivl var korrekt, da denne blev vedtaget. Det var derfor let at identificere en konkret type køretøj og undersøge, om brændstoftanken i et givent køretøj var i overensstemmelse med de specifikke egenskaber for den type, som det pågældende køretøj tilhørte. I forbindelse med samhandel med tredjelande gjorde dette det muligt at hindre import af alt for store mængder brændstof fra lande, hvor prisen, på grund af vekselkursen og afgiftspolitikken, var betydeligt lavere end på fællesmarkedet, hvilket kunne skade medlemsstaternes skatteinteresser.

17. Denne definition af begrebet standardtanke havde den fordel, at den ikke blot hindrede import af brændstof i bærbare tanke (hvilket var tilladt for privatbiler) og diverse andre beholdere, men ligeledes i ekstratanke, som var specifikt installeret på erhvervskøretøjer med henblik på brændstofimport til Fællesskabets toldområde. Kontrollen ved de ydre grænser gjorde det muligt at sikre effektiviteten af disse bestemmelser.

18. Hvad angår import af brændstof i erhvervskøretøjers tanke, der er fritaget for punktafgift, ved transport inden for Fællesskabet blev den samme definition – som allerede er anført i artikel 2, andet led, i Rådets direktiv 68/297/EØF af 19. juli 1968 om gennemførelse af ensartede bestemmelser for afgiftsfri indførsel af brændstof, som indeholdes i erhvervsmotorkøretøjers brændstofbeholdere[9], som ændret ved Rådets direktiv 85/347/EØF af 8. juli 1985[10] – gentaget stort set ordret i artikel 8a, stk. 2, i Rådets direktiv 92/81/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier[11], indført i medfør af Rådets direktiv 94/74/EF af 22. december 1994[12].

19. I henhold til 19. betragtning til direktiv 94/74 er brændstof, der er overgået til forbrug i en medlemsstat, og som befinder sig i motorkøretøjers brændstoftanke, fritaget for punktafgift i en anden medlemsstat »for ikke at lægge hindringer i vejen for den frie bevægelighed for personer og varer og for at undgå dobbeltbeskatning«.

20. Direktiv 92/81 blev ophævet og erstattet af direktiv 2003/96, og dets artikel 8a blev, uden væsentlige ændringer, til artikel 24 i direktiv 2003/96.

9 — EFT 1968 II, s. 307.
10 — EFT L 183, s. 22.
11 — EFT L 316, s. 12.
12 — EFT L 365, s. 46.

Domstolens retspraksis

Schoonbroodt-dommen

21. Domstolen har allerede en gang, i Schoonbroodt-dommen [13], haft lejlighed til at fortolke definitionen af standardtanke som omhandlet i EU-retten. Selv om den pågældende sag, som den foreliggende, vedrørte indførsel af brændstof indeholdt i erhvervskøretøjers tanke med punktafgiftsfritagelse inden for rammerne af samhandelen inden for Fællesskabet, vedrørte den fortolkning, som den forelæggende ret havde anmodet om, imidlertid som følge af den belgiske lovgivning begrebet normale tanke som defineret i artikel 112 i forordning nr. 918/83, dvs. på området for toldfritagelse [14].

22. I den pågældende dom fastslog Domstolen, at der skulle anlægges en indskrænkende fortolkning af begrebet normale tanke. Den fastslog navnlig, at dette begreb ikke omfattede tanke, som er indbygget af en forhandler eller et karosserifirma [15].

23. Som begrundelse herfor henviste Domstolen til principperne fra retspraksis om toldfritagelse, hvorefter »Rådet, når det udsteder regler om toldsuspension, skal tage retssikkerhedshensyn og de vanskeligheder, de nationale toldvæsener står over for, i betragtning […]. Det følger heraf, at sådanne bestemmelser skal fortolkes indskrænkende og i overensstemmelse med deres ordlyd, hvorfor det ikke er muligt at anvende dem på produkter, som ikke er nævnt i bestemmelserne, og herved gå ud over deres ordlyd« [16].

Meiland Azewijn-dommen

24. I Meiland Azewijn-dommen [17] har Domstolen udtalt sig om fortolkningen af artikel 8a i direktiv 92/81, der sidenhen blev erstattet af den bestemmelse, som den foreliggende sag vedrører. Den pågældende sag vedrørte imidlertid ikke definitionen af standardtanke, men begrebet erhvervskøretøjer, der ikke defineres i den pågældende artikel, samt hvorvidt brændstof i disse køretøjers tanke, som er fritaget for punktafgift, kun kan bruges til køretøjets fremdrift, eller om det ligeledes kan anvendes til de maskiner og systemer, der er installeret på køretøjet, såsom landbrugsmaskiner.

25. Selv om genstanden for fortolkningen i Meiland Azewijn-dommen [18] ikke er den samme som i den foreliggende sag, kan visse af Domstolens konstateringer være af interesse for denne sag. For det første har Domstolen hvad angår begrebet erhvervskøretøjer set bort fra henvisningerne til definitionerne af dette udtryk, som – i forbindelse med afgiftsfritagelse for brændstof – angives i direktiv 68/297 og

13 — EU:C:1998:586.

14 — Dom Schoonbroodt, EU:C:1998:586, præmis 18 og 20. Selv om dommen i den pågældende sag vedrørte bestemmelserne i forordning nr. 918/83, som ændret ved Rådets forordning (EØF) nr. 1315/88 af 3.5.1988, EFT L 123, s. 2, har denne ændring ikke i væsentlig grad påvirket definitionen af normale tanke installeret på køretøjerne.

15 — Dom Schoonbroodt (EU:C:1998:586, domskonklusionen).

16 — Dom Schoonbroodt (EU:C:1998:586, præmis 23). Jf. ligeledes forslag til afgørelse Schoonbroodt (C-247/97, EU:C:1998:323, punkt 38, 41 og 42), hvori generaladvokat Jacobs ræsonnerer på grundlag af retspraksis på toldområdet.

17 — EU:C:2004:499.

18 — EU:C:2004:499.

forordning nr. 918/83 [19]. Domstolen foretrak at henvise til opbygningen af og formålet med den pågældende bestemmelse, dvs. beskyttelsen af den frie bevægelighed for personer og varer og hensynet til at undgå dobbeltbeskatning [20]. Domstolen fastslog, at artikel 8a i direktiv 92/81 skulle fortolkes vidt [21].

26. Hvad dernæst angår anvendelsen af det brændstof, der ved import er fritaget for punktafgift, har Domstolen fastslået, at dette kunne anvendes ikke kun til køretøjets fremdrift, men ligeledes til andre formål, f.eks. til landbrugsarbejde. Dette ræsonnement er særlig interessant, henset til formuleringen af den definition af standardtanke, som skal gennemgås i den foreliggende sag. Denne definition fastsætter udtrykkeligt, at anbringelsen af de nævnte tanke skal muliggøre »direkte brug af brændstoffet som *drivmiddel både for køretøjet* og eventuelt for køleanlæg eller andre anlæg *under transporten*« [22]. Ud fra ordlyden af denne definition synes det åbenbart, at den kun vedrører brændstof, der anvendes under transporten, enten til køretøjets fremdrift eller for at drive systemer på køretøjet under transporten. Domstolen har således åbenlyst ikke foretaget en ordret fortolkning af artikel 8a.

Retlig vurdering

27. Efter denne redegørelse af den historiske baggrund og retspraksis i relation til definitionen af standardtanke i den i artikel 24, stk. 2, i direktiv 2003/96 omhandlede betydning skal der nu foretages en vurdering af, hvordan denne definition bør fortolkes i lyset af de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Denne vurdering sker i to dele, idet der sondres mellem brændstoftank 1 og brændstoftank 2, som beskrevet i punkt 6 ovenfor, for således at nå til en fælles konklusion.

Tank 1

28. Det skal erindres, at Tank 1 blev indbygget i køretøjet af konstruktøren, før den af en karosserifabrik blev flyttet i forbindelse med den endelige ombygning.

29. Hauptzollamt Münster har ikke givet punktafgiftsfritagelse for brændstoffet i den pågældende tank, eftersom den fandt, at denne tank ikke var omfattet af definitionen af standardtanke som omhandlet i direktiv 2003/96. Hauptzollamt Münster fandt, at eftersom brændstoftanken var blevet flyttet af en tredjemand, var den ikke indbygget i køretøjet af konstruktøren, således som det, ifølge denne myndighed, kræves af artikel 24, stk. 2, i direktiv 2003/96.

30. Hauptzollamt Münster har fastholdt denne fortolkning i sine skriftlige indlæg. Myndigheden støtter sig primært på en ordret læsning af den pågældende bestemmelse, på Schoonbroodt-dommen [23] samt på retssikkerhedsprincippet. Jeg er imidlertid stærkt i tvivl om, hvorvidt den tyske afgiftsmyndighed rent faktisk kan støtte sit ræsonnement på disse tre elementer.

19 — I den pågældende sag var der tale om brændstof i landbrugsmaskiners tanke, mens direktiv 68/297 og forordning nr. 918/83 definerede erhvervskøretøjer som køretøjer, der havde til formål at transportere personer eller varer.

20 — Dom Meiland Azewijn (EU:C:2004:499, præmis 39-41). Domstolen henviste til formålet med artikel 8a i direktiv 92/81, som det fremgår af 19. betragtning til direktiv 94/74.

21 — Dom Meiland Azewijn (EU:C:2004:499, præmis 41).

22 — Min fremhævelse.

23 — EU:C:1998:586.

31. Hvad for det første angår ordlyden af definitionen i artikel 24, stk. 2, første led, i direktiv 2003/96 er der ingen henvisning til en »tank, der af konstruktøren er indbygget« i et konkret køretøj. Derimod anvendes flertalsformen, idet standardtanke defineres som »*tanke*, der af konstruktøren er indbygget i *alle* transportmidler af samme type som det pågældende transportmiddel« [24]. Som Kommissionen med rette har påpeget, drejer det sig således om en generel kategori af tanke og ikke om, hvorvidt en konkret tank fysisk er blevet installeret på køretøjet af konstruktøren.

32. Det forhold, at lovgiver har valgt denne løsning, kan forklares ved formålet med den pågældende bestemmelse, der er at beskytte den frie bevægelighed for personer og varer og undgå dobbeltbeskatning, samtidig med at medlemsstaternes legitime skattemæssige interesser beskyttes. I henseende til dette mål er den relevante faktor ikke, hvem der har installeret den pågældende tank på et konkret køretøj, men tankens funktion, nemlig at den muliggør køretøjets fremdrift og sikrer, at dettes systemer virker i forbindelse med en normal drift. En fortolkning, der udelukker tanken fra definitionen, blot fordi den er blevet byttet ud eller flyttet i forbindelse med en reparation eller ændring af køretøjet, udført af en anden person end konstruktøren, er hverken i overensstemmelse med ordlyden i eller formålet med artikel 24 i direktiv 2003/96.

33. En sådan fortolkning kan heller ikke udledes af Schoonbroodt-dommen. I den pågældende sag var der heller ikke tale om en tank, der var byttet ud eller flyttet, men om ekstratanke, der var tilføjet køretøjerne af forhandlere eller karosserifirmaer med henblik på at øge deres rækkevidde [25]. Ud fra en ordlydsfortolkning af den analyserede bestemmelse fastslog Domstolen, at der ikke var tale om tanke, der af konstruktøren var indbygget »i alle transportmidler af samme type som det pågældende transportmiddel«, da konstruktøren ikke normalt udstyrede sine køretøjer med sådanne tanke.

34. Det er i denne sammenhæng, at Domstolen fastslog, at definitionen af normale tanke i artikel 112, stk. 2, litra c), i forordning nr. 918/83 ikke omfatter tanke, som »[var] indbygget af en af konstruktørens forhandlere eller af et karosserifirma med henblik på at opfylde bestemte økonomiske formål« [26]. Selv om selve domskonklusionen i Schoonbroodt-dommen kan give anledning til at tro, at samtlige tanke installeret af andre end konstruktøren falder uden for definitionen af standardtanke, fører begrundelserne for den pågældende dom til en mere nuanceret konklusion. Navnlig kan det ikke, på grundlag af den pågældende dom, antages, at tanke, der er installeret af tredjemand, ikke »med henblik på at opfylde bestemte økonomiske formål«, men blot for at genskabe køretøjets funktion eller i forbindelse med en ændring af denne funktion, falder uden for den pågældende definition.

35. Heller ikke retssikkerhedsprincippet støtter efter min opfattelse Hauptzollamt Münsters ræsonnement. Ifølge Domstolens faste praksis kræver retssikkerhedsprincippet, som hører til blandt de almindelige EU-retlige grundsætninger, bl.a., at retsreglerne er klare, præcise og forudsigelige i deres retsvirkninger, især når de kan være bebyrdende for personer og virksomheder [27]. På skatteområdet skal dette princip således først og fremmest beskytte de skattepligtiges interesser og ikke skattemyndighedernes ved navnlig at sikre forudsigeligheden af de konsekvenser, der følger af anvendelsen af loven.

24 — Min fremhævelse. Andre sprogversioner af direktiv 2003/96 anvender en lignende formulering – »die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter« på tysk, »zbiorniki trwale zamontowane przez wytwórcę we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego rodzaju jak dany pojazd« på polsk, »the tanks permanently fixed by the manufacturer to all motor vehicles of the same type as the vehicle in question« på engelsk.

25 — Dom Schoonbroodt (EU:C:1998:586, præmis 7, 12 og 19).

26 — Dom Schoonbroodt (EU:C:1998:586, domskonklusionen).

27 — Jf. bl.a. dom Förster (C-158/07, EU:C:2008:630, præmis 67).

36. Hvad angår tvisten i hovedsagen skal det bemærkes, at selv om HFT »for en sikkerheds skyld«, som den har anført, indgav en afgiftsangivelse til skattemyndigheden vedrørende det brændstof, der var indført i tank 2, gjorde den ikke dette, heller ikke for en sikkerheds skyld, for så vidt angik brændstoffet indført i tank 1. Efter min opfattelse skyldes dette, at HFT ikke kunne forudse, at brændstoffet indført i tank 1 ikke skulle være fritaget for punktafgift.

37. Den forudsigelighed, der indgår i retssikkerhedsprincippet, kræver imidlertid, at fortolkningen af retsreglen ikke fører til absurde resultater, der strider mod sund fornuft. Dette ville netop være tilfældet i den foreliggende sag, hvis fritagelsen for punktafgifter afhang af vilkårlige omstændigheder uden relevans for formålet med den pågældende bestemmelse, såsom den omstændighed, at den tank, der oprindeligt blev indbygget af konstruktøren, var erstattet eller flyttet efter købet af køretøjet. Ved en sådan fortolkning ville en entreprenør få afgiftsfritagelse for brændstof, der var indført i tanken på dennes køretøj, mens en anden entreprenør, i samme situation, ville være afskåret herfra, blot fordi han havde fået foretaget reparationer på eller ændringer af sit køretøj. Et sådant resultat ville ikke kun være ulogisk, men ville endvidere skabe en ubegrundet forskelsbehandling, der kunne skabe konkurrenceforvridninger. En fortolkning af en retsregel, der fører til et sådant resultat, kan efter min opfattelse ikke anses for at være i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet.

38. Af disse grunde mener jeg, at definitionen af standardtanke i artikel 24, stk. 2, i direktiv 2003/96 selv ved en ordlydsfortolkning omfatter tanke, der er indbygget af andre end køretøjets konstruktør, såfremt disse personer kun erstatter eller flytter den eller de tanke, der oprindeligt blev indbygget af konstruktøren.

Tank 2

39. Det skal erindres, at Tank 2, der har samme kapacitet som Tank 1, blev købt hos en uafhængig videreforhandler og blev installeret på køretøjet af det karosserifirma, der havde flyttet tank 1. Tank 2 kunne lige så godt være blevet installeret af konstruktøren under fremstillingen af køretøjet, men dette var ikke rentabelt, da den pågældende tank også skulle flyttes med henblik på den endelige færdiggørelse af køretøjet.

40. Situationen med tank 2 minder om situationen med tankene i Schoonbroodt-dommen [28], for så vidt som denne, på lignende vis, aldrig blev indbygget i køretøjet af konstruktøren. Ud fra såvel en ordlydsfortolkning af definitionen i artikel 24, stk. 2, i direktiv 2003/96 som den pågældende dom vil det således være let at konkludere, at tank 2 i modsætning til tank 1 ikke er omfattet af den pågældende definition. Jeg mener imidlertid, at det vil være hensigtsmæssigt at modstå denne fristelse. En sådan alt for let løsning synes ikke længere holdbar, henset til både de nuværende økonomiske omstændigheder og formålet med den analyserede bestemmelse i direktiv 2003/96.

41. Ifølge HFT's påstand i de skriftlige indlæg, som er bekræftet af Kommissionen i dennes indlæg, er det i dag almindeligt, at fremstillingen af erhvervskøretøjer sker i flere etaper, hvor konstruktøren kun fremstiller understellet og førerhuset, og resten bygges af specialiserede virksomheder. Det samme princip gælder i relation til brændstoftanke. Således tilbyder konstruktørerne ikke kun en enkelt type tank til hver type køretøj, men forskellige tanke afhængig af køretøjets anvendelsesformål, det marked, som køretøjet er beregnet til, eller kundens ønsker. Det forekommer også, som det er tilfældet i hovedsagen, at tanken ikke installeres af konstruktøren, men af tredjemand i en senere etape i fremstillingen af køretøjet.

28 — EU:C:1998:586.

42. Under disse omstændigheder bliver det yderst vanskeligt, måske umuligt, at vurdere, om en given tank rent faktisk tilhører kategorien tanke, »der af konstruktøren er indbygget i alle transportmidler af samme type som det pågældende transportmiddel«, som det fremgår af den eksakte formulering i definitionen af standardtanke. Det forekommer også, at der for en given køretøjstype ikke findes nogen tank, der svarer til denne definition, og at brugerne af dette køretøj derfor ikke har mulighed for at opnå afgiftsfritagelsen i artikel 24 i direktiv 2003/96.

43. Hauptzollamt Münster synes ikke selv at have foretaget en sådan analyse, når den baserer sig på præmissen om, at en tank, der direkte er indbygget af konstruktøren, er omfattet af definitionen af standardtanke, mens en tank installeret af tredjemand falder uden for denne definition. Der er derfor ikke længere tale om en ordret anvendelse af direktiv 2003/96, men en tilnærmelse. En sådan tilnærmelse fører nødvendigvis til forskelsbehandling. Den fører ligeledes til en konkurrencebegrænsning, idet speditionsfirmaerne tilskyndes til at købe reservedele hos køretøjskonstruktørerne og få disse, snarere end tredjemand, til at installere dem. Dura lex sed lex (en hård lov, men lov) kunne man sige, men jeg mener ikke, at en sådan forskelsbehandling er begrundet, hverken henset til en ordlydsfortolkning eller til formålet med artikel 24 i direktiv 2003/96.

44. For at afhjælpe dette problem foreslår Kommissionen at undersøge, sag for sag, hvilke type tanke der tilbydes af konstruktøren for en given type køretøj, og at samtlige disse typer tanke må anses for at være omfattet af definitionen. Denne løsning synes ikke overbevisende. Da konstruktørerne ofte tilbyder forskellige modeller af deres køretøjer, der varierer afhængig af ikke kun den tiltænkte anvendelse, men ligeledes det marked, hvorpå disse køretøjer sælges, ville en kontrol af samtlige de tilbudte muligheder, også bare inden for Unionens område, kræve, at de administrative myndigheder og retsinstanserne skulle foretage yderst komplekse faktiske vurderinger, hvilket kunne føre til forskellige resultater i de forskellige medlemsstater. Dette ville være i strid med selve formålet med direktiv 2003/96, der er at harmonisere de nationale bestemmelser om beskatning af energiprodukter. I øvrigt tager Kommissionens forslag ikke hensyn til de tanke, som ikke tilbydes af konstruktørerne, men af tredjemænd. Eftersom der under alle omstændigheder ikke foretages en ordlydsfortolkning af den pågældende bestemmelse, idet der medtages tanke, som konstruktørerne tilbyder som et alternativ, forekommer det så meget desto mere ubegrundet ikke at medtage de tanke, der tilbydes af uafhængige sælgere.

45. HFT har på sin side foreslået at anvende Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2007/46/EF af 5. september 2007 om fastlæggelse af en ramme for godkendelse af motorkøretøjer og påhængskøretøjer dertil samt af systemer, komponenter og separate tekniske enheder til sådanne køretøjer [29] med henblik på at fortolke begrebet køretøjstype i den i artikel 24 i direktiv 2003/96 omhandlede betydning. Bortset fra spørgsmålet om, hvorvidt det er hensigtsmæssigt at anvende en retsakt, der efterfølgende er vedtaget på et givent retsområde til at fortolke en tidligere retsakt, der finder anvendelse på et andet retsområde, mener jeg ikke, at direktiv 2007/46 er relevant for den foreliggende sag. Brændstoftankenes antal, type og kapacitet optræder ikke blandt de fælles egenskaber for en »køretøjstype« nævnt i bilag II, del B, til det pågældende direktiv. Med andre ord kan de køretøjer, der tilhører samme »type« i den i direktiv 2007/46 omhandlede betydning, have forskellige tanke, hvilket fører os tilbage til udgangspunktet hvad angår fortolkningen af definitionen af standardtanke i den i direktiv 2003/96 omhandlede betydning.

46. Jeg foreslår, at Domstolen i stedet for, som den gjorde i Meiland Azewijn-dommen [30], fortolker definitionen af standardtanke i den i artikel 24 i direktiv 2003/96 omhandlede betydning ud fra formålet med og opbygningen af den pågældende bestemmelse. Dette formål er, som allerede nævnt, at beskytte den frie bevægelighed for personer og varer og undgå dobbeltbeskatning [31]. Til dette formål har lovgiver ikke fastsat en egentlig fritagelse for punktafgift, men blot en tilpasning, ifølge hvilken

29 — EUT L 263, s. 1.

30 — EU:C:2004:499. Jf. punkt 24-26 ovenfor.

31 — 19. betragtning til direktiv 94/74, der indførte artikel 8a i direktiv 92/81, nu artikel 24 i direktiv 2003/96.

energiproduktet i form af brændstof i erhvervskøretøjers tanke, som en undtagelse fra den almindelige regel, ikke beskattes i den medlemsstat, hvor brændstoffet anvendes, men i den medlemsstat, hvor det overgår til konsum. En forpligtelse til ved hver passage af en indre grænse at angive mængden af brændstof i et køretøjs tanke og nødvendigheden af derefter, for at undgå dobbeltbeskatning, at anmode om eftergivelse af punktafgiften i den medlemsstat, hvor brændstoffet blev købt, ville således udgøre en væsentlig hindring for transporten mellem medlemsstater og følgelig en hindring for samhandelen i det indre marked. Det var for at afhjælpe dette problem, at lovgiver vedtog artikel 24 i direktiv 2003/96.

47. Ud fra dette mål er det relevante forhold ikke brændstoftankens oprindelse, men om brændstoffet tjener til køretøjets fremdrift eller eventuelt til at drive de systemer, som køretøjet er udstyret med. Tanken skal derfor være installeret således, at en direkte anvendelse af brændstoffet muliggøres. Hvem der har installeret tanken, og hvor denne kommer fra, har derimod ingen betydning. Det strider derfor åbenlyst mod formålet med direktiv 2003/96 at betinge afgiftsfritagelsen af en omstændighed, der ud fra dette formål ikke har nogen relevans.

48. Denne analyse støttes af artikel 24, stk. 2, første led, andet punktum, i direktiv 2003/96, hvorefter »[g]astanke, der er påmonteret transportmidler konstrueret med henblik på direkte brug af gas som brændstof […], anses ligeledes for at være standardtanke«. Disse gastanke er normalt ikke installeret af konstruktørerne og i endnu mindre grad »i alle transportmidler af samme type som det pågældende transportmiddel«, eftersom motorkøretøjer normalt ikke oprindeligt er beregnet til fremdrift ved gas, men ved et brændstof, der fremstilles af olie. Gastankene installeres derfor af specialiserede virksomheder, som er uafhængige af konstruktørerne.

49. Henvisningerne til gastanke, som allerede var indeholdt i forordning nr. 918/83, viser lovgivers ønske om at gøre definitionen af standardtanke fleksibel, således at visse afgiftspligtige ikke, på uberettiget vis, blev udelukket fra afgiftsfritagelse. I en tid, hvor benzin- og dieseltanke var indbygget som standardudstyr, kunne denne fleksibilitet begrænses til gastanke. I den nuværende økonomiske sammenhæng, hvor køretøjer bygges i etaper, er den ikke længere tilstrækkelig. Når direktiv 2003/96 udtrykkeligt foreskriver fritagelse for gas i tanke installeret af tredjemand, ser jeg ingen grund til, at benzin eller diesel i sådanne tanke ikke skal være omfattet af samme fritagelse. Endnu engang vil en sådan antagelse være baseret på omstændigheder, som ikke har nogen som helst relevans for formålet med den pågældende bestemmelse.

50. Hvad angår hindring af eventuelt misbrug mener jeg ikke, at risikoen for et sådant misbrug er forbundet med, hvor brændstoftankene kommer fra. At anvende brændstof, der er købt i en medlemsstat for at køre over grænsen i en anden medlemsstat, udgør ikke misbrug. At købe brændstof i en medlemsstat, hvor prisen er lavere, for at anvende dette i en anden medlemsstat, udgør heller ikke misbrug, såfremt nærheden til grænsen gør en sådan handling rentabel. Det er en naturlig økonomisk mekanisme i det indre marked. Der kan eventuelt være tale om misbrug, når brændstoffet indført i et køretøjs tank anvendes til andet end køretøjets fremdrift eller drift af de systemer, som dette er udstyret med. Et sådant misbrug er imidlertid ligeledes muligt ved tanke, der er installeret af konstruktøren. Medlemsstaterne må derfor bekæmpe et sådant misbrug på andre måder end ved at betinge afgiftsfritagelse af, at tanken skal komme fra et bestemt sted.

51. Imod den foreslåede fortolkning kan det endvidere indvendes, at Domstolen, i sin Schoonbroodt-dom [32], ikke, da den valgte en indskrænkende fortolkning af definitionen af standardtanke, tog hensyn til de mål, som medførte, at EU-lovgiver vedtog artikel 8a i direktiv 92/81. Det skal imidlertid erindres, at Domstolen i den pågældende dom ikke fortolkede en direktivbestemmelse vedrørende beskatning af energiprodukter i det indre marked, men, i henseende

32 — EU:C:1998:586.

til belgisk lovgivning [33], en bestemmelse i en forordning på toldområdet, nemlig forordning nr. 918/83. Domstolen fastslog ganske vist i sin dom, at »der […] imidlertid i relation til hovedsagen ikke [er] nogen væsentlig forskel på de definitioner af begrebet »normale tanke«, der gives i de forskellige bestemmelser, der vil kunne være relevante« [34]. Domstolens ræsonnement er imidlertid baseret på fast retspraksis på toldområdet [35] og ikke på formålet med en bestemmelse, der er vedtaget inden for rammerne af det indre marked. I modsætning til generaladvokat Jacobs' synspunkt i dennes forslag til afgørelse i Schoonbroodt-sagen [36] mener jeg, at det er muligt at tage andre hensyn ved fortolkningen af en bestemmelse i et direktiv om det indre marked end de, der tages i betragtning ved fortolkningen af en bestemmelse i en forordning på toldområdet, selv om bestemmelsernes ordlyd stort set er identisk. Det skal navnlig erindres, at mens bestemmelserne i forordninger har direkte virkning, er bestemmelserne i direktiverne bindende for så vidt angår opnåelsen af resultatet. Ved fortolkningen af en bestemmelse i et direktiv er det således det forfulgte mål, der har betydning, snarere end dens eksakte ordlyd. Dette påvirker på ingen måde fortolkningen af den samme definition i forordningen på toldområdet.

52. Det skal endvidere påpeges, at argumentet om, at køretøjerne bygges i flere etaper, allerede blev fremført i Schoonbroodt-dommen. Domstolen fastslog heri, at det tilkom EU-lovgiver at drage konsekvenserne heraf [37]. Lovgiver har faktisk draget konsekvenserne heraf, da Kommissionen i sit forslag [38] foreslog en ændring af definitionen af standardtanke i den i artikel 24, stk. 2, i direktiv 2003/96 omhandlede betydning for således at tage hensyn til ændringerne i produktionsmåden for erhvervskøretøjer [39]. Ifølge Kommissionens forslag bør den pågældende definition omfatte »tanke, der af konstruktøren eller en tredjepart er permanent indbygget i et motorkøretøj«, og som opfylder de gældende tekniske krav og muliggør direkte brug af brændstoffet [40].

53. Kommissionens forslag er endnu ikke vedtaget, men jeg mener, at fortolkningen af den pågældende bestemmelse i dens nuværende formulering bør gå i samme retning. Jeg er i øvrigt ikke enig i det modsatte argument anført af Hauptzollamt Münster, hvorefter den af Kommissionen foreslåede ændring indebærer, at bestemmelsen i dens nuværende form har et andet normativt indhold, hvorfor den ikke kan fortolkes i overensstemmelse med forslaget. Kommissionens ønske er ikke at ændre virkningerne af artikel 24 i direktiv 2003/96, men netop at opretholde disse ved at tilpasse bestemmelsens ordlyd til den økonomiske virkelighed. Det er derfor fuldt ud muligt at opnå dette mål nu ved at anlægge en fortolkning af definitionen af standardtanke, som er i overensstemmelse med de nuværende krav på automobilmarkedet.

Samlet vurdering

54. Som allerede nævnt i punkt 14 ovenfor, mener jeg, at de to spørgsmål forelagt af Finanzgericht Düsseldorf skal besvares samlet, dvs. at der skal gives en konsekvent fortolkning af definitionen af begrebet standardtanke i den i artikel 24, stk. 2, i direktiv 2003/96 omhandlede betydning. Denne definition bør forstås således, at den omfatter samtlige tanke, der er indbygget i erhvervskøretøjer, og som muliggør en direkte brug af brændstof for de pågældende køretøjer. Det giver sig selv, at de pågældende tanke skal opfylde samtlige tekniske krav.

33 — Jf. punkt 21 ovenfor.

34 — Dom Schoonbroodt (EU:C:1998:586, præmis 20).

35 — Jf. punkt 23 ovenfor.

36 — Jf. forslag til afgørelse Schoonbroodt (EU:C:1998:323, punkt 45).

37 — Dom Schoonbroodt (EU:C:1998:586, præmis 27).

38 — Jf. fodnote 2 ovenfor.

39 — Af 26. betragtning til Kommissionens forslag fremgår følgende: »For at sikre den frie bevægelighed, samtidig med at sikkerhedskravene for kommercielle motorkøretøjer […] respekteres, bør definitionen af sådanne køretøjers standardtanke i artikel 24 i direktiv [2003/96] *opdateres*, således at den afspejler det faktum, at fabrikanterne ikke udelukkende tilpasser brændstoftanke til kommercielle køretøjer« (min fremhævelse).

40 — Artikel 1, nr. 18), i Kommissionens forslag.

55. Jeg erkender, at denne løsning kan forekomme risikabel, eftersom den afviger fra såvel bestemmelsens eksakte ordlyd som den eneste dom, hvori Domstolen har fortolket denne bestemmelse. Det synes imidlertid at være den eneste fortolkning, der kan sikre den effektive virkning af artikel 24 i direktiv 2003/96, dens ensartede anvendelse i hele Unionen og de skattepligtiges retssikkerhed.

Forslag til afgørelse

56. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare de af Finanzgericht Düsseldorf forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Artikel 24, stk. 2, første led, i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet skal fortolkes således, at begrebet standardtanke omfatter samtlige tanke, der er indbygget i erhvervskøretøjer, og som muliggør en direkte brug af brændstof for de pågældende køretøjer.«