FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 27. november 2001 [1]

1. Finanzgericht Münster (Tyskland) har i medfør af artikel 234 EF anmodet Domstolen om at tage stilling til, om en virksomhed, som udfører vejgodstransport, og som har hjemsted i Luxembourg og udfører cabotagekørsel [2] i Tyskland, er forpligtet til at betale motorkøretøjsafgift i Tyskland for lastvogne, som er indregistreret i Luxembourg.

Den tyske ret har nærmere bestemt anmodet Domstolen om en fortolkning af artikel 6 i forordning (EØF) nr. 3118/93 [3] og artikel 5 i direktiv 93/89/EØF [4].

I — De faktiske omstændigheder i hovedsagen

2. Sagsøgeren i hovedsagen er et selskab, Andreas Hoves Internationaler Transport-Service SARL, som blev stiftet i Luxembourg i juni 1989, og som Andreas Hoves har været eneejer af siden september 1993. I den første tid var han enedirektør, men fra marts 1998 har han haft Bettina Jansen-Weber som meddirektør. Andreas Hoves er samtidig direktør for selskabet Hoves Speditionsgesellschaft mbH, der har hjemsted i Tyskland.

3. Det sagsøgende selskabs formål er at drive indenlandsk og international vare- og godstransport. Indtil udgangen af 1995 udførte selskabet kun transport for Hoves Speditionsgesellschaft mbH ifølge en kontrakt undertegnet i januar 1993. I henhold til denne kontrakt var det sidstnævnte selskab, som udarbejdede driftsplaner for køretøjer og chauffører, og som efter udførelsen af transporterne afregnede med sagsøgeren i hovedsagen ved kreditering af dennes konto. Fra 1996 har det luxembourgske selskab også fungeret som fragtfører og udført internationale transporter for forskellige kunder. Det beskæftiger otte

1 — Originalsprog: spansk.

2 — Det spanske udtryk »cabotaje« anvendes om skibes sejlads mellem havne i ét og samme land (jf. Real Academias spanske ordbog, 22. udgave, 2001). I juridisk sammenhæng er udtrykket blevet udvidet til at omfatte enhver indenlandsk transport, også selv om der ikke er tale om søtransport.

3 — Rådets forordning af 25.10.1993 om betingelserne for transportvirksomheders adgang til at udføre intern vejgodstransport i en medlemsstat, hvor de ikke er hjemmehørende (EFT L 279, s. 1).

4 — Rådets direktiv af 25.10.1993 om opkrævning i medlemsstaterne af afgifter på visse køretøjer, der anvendes til vejgodstransport, samt af vejafgifter og brugsafgifter for benyttelse af visse infrastrukturer (EFT L 279, s. 32).

chauffører, der alle er bosiddende i Tyskland, og som tilsyneladende tager køretøjerne med til deres bopæl. Lastbilerne bliver normalt repareret og vedligeholdt tæt ved Hoves Speditionsgesellschafts hjemsted. Mindre betydningsfulde forretningsmæssige beslutninger og beslutninger vedrørende den daglige drift træffes af en medarbejder i Luxembourg, hvor Andreas Hoves opholder sig i flere dage mindst to gange om måneden.

4. I alt femten køretøjer er indregistreret i Luxembourg i selskabets navn, og selskabet betaler den luxembourgske motorkøretøjsafgift for disse køretøjer. De luxembourgske myndigheder har meddelt selskabet tilladelser til cabotagekørsel i henhold til artikel 5 i forordning (EØF) nr. 4059/89 [5] for alle køretøjerne.

5. Sagsøgeren anmodede forgæves Bundesamt für Finanzen (forbundsmyndigheden for skatter og afgifter) om tilbagebetaling af den omsætningsafgift, som selskabet havde betalt for perioden januar 1993 til december 1994. Under en sag herom, som var anlagt ved Finanzgericht Köln anmodede Bundesamt für Finanzen, med henblik på at få fastslået, hvor selskabets ledelse befandt sig, de luxembourgske myndigheder om retslig og administrativ bistand i henhold til direktiv 77/799/EØF [6].

I juli 1996 svarede de luxembourgske myndigheder, at sagsøgeren i hovedsagen hverken havde eget værksted eller parkeringsplads til sine lastbiler i Luxembourg. Efter de luxembourgske myndigheders opfattelse befandt selskabets ledelse — således som dette begreb forstås i artikel 3, stk. 6, i den bilaterale overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning [7] — sig ikke i Luxembourg, men i Tyskland, da virksomheden i Storhertugdømmet i det væsentlige var begrænset til administration af transportforretningerne, og da mere betydningsfulde beslutninger vedrørende selskabet blev truffet af Andreas Hoves, der havde bopæl i Tyskland, hvor han for det meste opholdt sig. De luxembourgske myndigheder tilføjede, at det var tvivlsomt, om selskabets kontorer i Remich og Esch-sur-Alzette kunne anses for et fast driftssted i overenskomstens forstand, men at der siden den 9. februar 1996 havde været et fast driftssted i Bertrange.

6. Bundesamt für Finanzen og Finanzamt Borken, som er den sagsøgte myndighed i hovedsagen, tilsluttede sig de luxembourgske myndigheders opfattelse og lagde til grund, at ledelsen for Andreas Hoves Internationaler Transport-Service SARL befandt

5 — Rådets forordning af 21.12.1989 om betingelserne for transportvirksomheders adgang til at udføre intern vejgodstransport i en medlemsstat, hvor de ikke er hjemmehørende (EFT L 390, s. 3).

6 — Rådets direktiv af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15).

7 — Overenskomst af 23.8.1958 mellem Storhertugdømmet Luxembourg og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning (BGBl. 1959 II, s. 1270, og BGBl. 1978 II, s. 111), som ændret den 15.7.1973.

sig i Tyskland. Finanzamt Borken fastsatte herefter beskatningsgrundlaget for selskabsskat og omsætningsafgift for 1989-1995, formueskat for 1992 og lønskat for 1989-1994. Der var endnu ikke truffet afgørelse om klagerne over disse afgørelser på tidspunktet for afsigelsen af forelæggelseskendelsen.

7. Den sagsøgte myndighed fastsatte sideløbende hermed motorkøretøjsafgiften for 1991-1996 for de lastbiler, der var indregistreret i Luxembourg i selskabets navn, til i alt 309 909 DEM — et beløb, som under hensyn til de tekniske data, selskabet meddelte, blev nedsat til 166 420 DEM.

8. Andreas Hoves Internationaler Transport-Service SARL fik ikke medhold i sine klager, idet de tyske skatte- og afgiftsmyndigheder fandt, at der — selv om køretøjerne var indregistreret i Luxembourg, hvor de nødvendige tilladelser til cabotagekørsel var udstedt — under de foreliggende omstændigheder var tale om retsstridig brug af lastbilerne i Tyskland i henhold til § 1, stk. 1, nr. 3, og § 2, stk. 5, i den tyske lov om afgifter på motorkøretøjer (Kraftfahrzeugsteuergesetz), fordi køretøjernes sædvanlige stationeringssted befandt sig i Tyskland, hvor køretøjerne ikke var indregistreret som påbudt i henhold til § 23 i lov om tilladelse til ibrugtagning af motorkøretøjer (Strassenverkehrs-Zulassungsordnung). Skatte- og afgiftsmyndighederne fandt desuden, at selskabet ikke kunne påberåbe sig artikel 5 i direktiv 93/89, og at de tilladelser til cabotagekørsel, der var udstedt i Luxembourg, ikke var gyldige.

9. Andreas Hoves Internationaler Transport-Service SARL har for Finanzgericht Münster nedlagt påstand om, at afgørelserne vedrørende selskabets klager samt afgiftsansættelserne med hensyn til motorkøretøjsafgiften annulleres. Den sagsøgte skatte- og afgiftsmyndighed har påstået frifindelse.

II — De præjudicielle spørgsmål

10. Med henblik på at kunne træffe afgørelse har den tyske ret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er artikel 6 i forordning nr. 3118/93 til hinder for nationale retsforskrifter, hvorefter der pålægges afgifter for benyttelse af motorkøretøjer til godstransport, som er registreret i en anden af Den Europæiske Unions medlemsstater, hvor der er udstedt tilladelse til

cabotagekørsel, men som benyttes til cabotagekørsel i Forbundsrepublikken Tyskland, hvor de har deres sædvanlige stationeringssted?

2) Er artikel 5 i direktiv 93/89 i tilfælde som nævnt i spørgsmål 1 til hinder for en national retsforskrift som den, der gælder i henhold til Kraftfahrzeugsteuergesetz' § 1, stk. 1, nr. 2, andet punktum, andet led, jf. § 1, stk. 1, nr. 3?«

III — Den nationale lovgivning

11. Ifølge Finanzgericht Münsters oplysninger var følgende tyske bestemmelser gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

A — *Lov om afgifter på motorkøretøjer*

§ 1 (i den affattelse, der var gældende indtil den 1.1.1995)

»1) Motorkøretøjsafgift påhviler:

1. [...]

2. indehavelse af udenlandske køretøjer til kørsel på offentlig vej, når køretøjerne befinder sig i indlandet

3. retsstridig brug af køretøjer [...]«

§ 1 (i den affattelse, der finder anvendelse efter den 31.12.1994)

»1) Motorkøretøjsafgift påhviler:

1. [...]

2. indehavelse af udenlandske køretøjer til kørsel på offentlig vej, når køretøjerne befinder sig i indlandet.

Undtaget herfra er køretøjer og kombinationer af sammenkoblede køretøjer, som udelukkende er beregnet til vejgodstransport, hvis højst tilladte bruttovægt efter færdselslovgivningen er mindst 12 000 kg, og som er indregistreret i en anden af Det Europæiske Fællesskabs medlemsstater i medfør af artikel 5 i direktiv 93/89. Dette gælder ikke i de i nr. 3 nævnte tilfælde [8].

3. retsstridig brug af køretøjer [...]«

§ 2. Definitioner og færdselsmyndighedernes virksomhed

»[...]

4) Et køretøj er udenlandsk, når det er registreret i henhold til registreringsproceduren i en anden stat.

5) Der foreligger en retsstridig brug i denne lovs forstand, når et køretøj benyttes til kørsel på offentlig vej i indlandet uden at være forskriftsmæssigt registreret i henhold til færdselslovgivningen [...]«

B — *Bekendtgørelse om tilladelse til ibrugtagning*

§ 18. Registreringspligt

»Motorkøretøjer, som er konstrueret til at kunne køre med en hastighed på over 6 km/t. samt anhængere til sådanne køretøjer (et fartøj, der medføres af motorkøretøjet, med undtagelse af køretøjer, der ikke er i køredygtig stand og bliver slæbt bort, samt aksler til bortslæbning), må kun tages i brug på offentlig vej, når der er meddelt en brugstilladelse eller en EF-typegodkendelse, og de ved tildeling af et officielt kendetegn for motorkøretøj eller anhænger fra den kompetente myndighed er blevet godkendt til færdsel.«

§ 23. Tildeling af officielt kendetegn

»1) Tildeling af et officielt kendetegn for et motorkøretøj eller en anhænger dertil sker efter ansøgning, der af brugeren

8 — Kommissionen har oplyst, at denne bestemmelse blev indført ved Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes und anderer Gesetze (lov om ændring af omsætningsafgiftsloven og andre love) af 9.8.1994 (BGBl. I, s. 2058). Den forelæggende ret har i kendelsen anført, at den tyske lovgiver med vedtagelsen af denne bestemmelse ville gennemføre direktiv 93/89 i national ret.

indgives til den kompetente myndighed i det forvaltningsområde, hvor køretøjet skal have sit sædvanlige stationeringssted.«

C — *Bekendtgørelse om international færdsel med motorkøretøjer (Verordnung über internationalen Kraftfahrzeugverkehr)* [9]

§ 1

»1) Udenlandske motorkøretøjer og anhængere til sådanne kan godkendes til midlertidig færdsel inden for denne bekendtgørelses gyldighedsområde, når der af en kompetent myndighed er udstedt

a) [...]

b) et udenlandsk registreringsbevis,

og køretøjet ikke har sædvanligt stationeringssted inden for denne bekendtgørelses gyldighedsområde.«

9 — RGBl. I, s. 1137.

12. Den forelæggende ret har i kendelsen anført, at det sædvanlige stationeringssted er det sted, hvorfra køretøjet direkte benyttes til kørsel på offentlig vej, og hvor det henstilles efter afslutningen af kørslen. I den interregionale godstransport er dette det sted, hvor der træffes bestemmelse om køretøjets benyttelse til transport, inklusive chaufførernes hviletid [10].

IV — Fællesskabslovgivningen

13. I december 1989 indførte Rådet ved forordning nr. 4059/89 en overgangsordning for cabotagekørsel, hvorefter enhver transportvirksomhed, der udførte vejgodstransport for fremmed regning, og som dels var etableret i en medlemsstat, dels dér havde ret til at udføre international vejgodstransport, på visse betingelser havde adgang til fra den 1. juli 1990 midlertidigt at udføre intern vejgodstransport i en anden medlemsstat uden at have hjemsted eller andet forretningssted dér. Cabotagekørslen kunne udføres inden for rammerne af et fællesskabskontingent, som omfattede 15 000 tilladelser med en gyldighedsperiode på to måneder. Denne forordning var gældende indtil den 31. december 1992, og Rådet skulle inden den 1. juli 1992 vedtage en forordning om den endelige ordning for cabotagekørsel.

10 — Bundesfinanzhofs dom af 21.11.1989, VII R 59/87, BFH/NV 1990, s. 602.

Domstolen annullerede denne forordning, fordi Rådet havde tilsidesat væsentlige formforskrifter ved ikke at have hørt Parlamentet på ny, selv om de vedtagne regler var forskellige fra den tekst, som Parlamentet allerede havde afgivet udtalelse om. Domstolen bestemte dog, at retsvirkningerne af den annullerede forordning skulle stå ved magt, indtil Rådet efter forskriftsmæssig høring af Parlamentet havde udstedt nye bestemmelser på området [11].

14. I oktober 1993 vedtog Rådet forordning nr. 3118/93, hvorved der blev indført en ny overgangsordning for cabotagekørsel for perioden fra januar 1994 til juni 1998 inden for rammerne af et fællesskabskontingent, som omfattede 30 000 tilladelser med en gyldighedsperiode på to måneder, idet dette kontingent fra januar 1995 hvert år skulle forhøjes med 30% [12]. Luxembourg fik tildelt 1 207 tilladelser for 1994, 1 570 for 1995, 2 041 for 1996, 2 654 for 1997 og 1 726 for første halvår af 1998. Fra den 1. juli 1998 skulle enhver ikke-hjemmehørende transportvirksomhed, som opfyldte forordningens betingelser, have ret til midlertidigt og uden kvantitative restriktioner at udføre intern vejtransport i en anden medlemsstat uden at have hjemsted eller andet forretningssted dér.

15. De bestemmelser i forordning nr. 3118/93, som er relevante for afgørelsen af den foreliggende sag, er artikel 6, stk. 1 og 3, som bestemmer følgende:

»1. Udførelsen af cabotagekørsel er, med forbehold af anvendelsen af fællesskabsforskrifterne, undergivet værtsmedlemsstatens love og administrative bestemmelser inden for følgende områder:

a) priser og betingelser gældende for transportkontrakter

b) køretøjernes vægt og dimensioner: vægt og dimensioner kan efter omstændighederne overstige dem, der er gældende i den medlemsstat, hvor transportvirksomheden er etableret, men de kan under ingen omstændigheder overstige de tekniske standarder, der er fastlagt i de beviser for overensstemmelse, der er omhandlet i artikel 1, stk. 1, i Rådets direktiv 86/364/EØF

c) forskrifter vedrørende transport af visse kategorier gods, navnlig farligt gods, letfordærvelige levnedsmidler og levende dyr

11 — Dom af 16.7.1992, sag C-65/90, Parlamentet mod Rådet, Sml. I, s. 4593, præmis 21 og 24.

12 — Der blev indført en række mindre ændringer i denne forordning ved Rådets forordning (EF) nr. 3315/94 af 22.12.1994 (EFT L 350, s. 9).

d) køre- og hviletid

e) merværdiafgift (moms) på transportydelser.

[...]«

»3. Bestemmelserne i stk. 1 skal finde anvendelse på ikke-hjemmehørende transportvirksomheder på samme betingelser som dem, medlemsstaten pålægger de i staten hjemmehørende virksomheder, for at forhindre en åbenlys eller skjult forskelsbehandling som følge af nationalitet eller etableringssted.«

16. Samme dag som Rådet vedtog forordning nr. 3118/93, udstedte det også direktiv 93/89, som forpligtede medlemsstaterne til at tilpasse deres afgiftsordninger for køretøjer, som er beregnet til vejgodstransport, på grundlag af de mindstesatser, der var fastsat alt efter antallet af aksler og den højeste tilladte vægt. Medlemsstaterne skulle efterkomme direktivet inden den 1. januar 1995.

Afgifternes benævnelse i de enkelte medlemsstater er anført i artikel 3. For Storhertugdømmet Luxembourgs vedkommende er der tale om »taxe sur les véhicules automoteurs« og for Forbundsrepublikken Tysklands vedkommende om »Kraftfahrzeugsteuer«.

Artikel 5 bestemte følgende:

»Den enkelte medlemsstat kan kun opkræve de i artikel 3 omhandlede afgifter på køretøjer, der er registreret i medlemsstaten selv.«

Domstolen annullerede dette direktiv, fordi Rådet havde tilsidesat væsentlige formforskrifter ved ikke at have hørt Parlamentet endnu en gang efter at have indført ændringer i forhold til Kommissionens forslag. Også i dette tilfælde bestemte Domstolen, at alle retsvirkningerne af det annullerede direktiv skulle opretholdes foreløbigt, indtil Rådet havde vedtaget et nyt direktiv [13], hvilket først skete i juni 1999 [14]. Medlemsstaterne skulle gennemføre dette direktiv i national ret inden den 1. juli 2000. Direktiv 1999/62 indebærer ingen ændringer hverken i artikel 3, hvad angår benævnelsen af afgifterne på køretøjer i Luxembourg og Tyskland, eller i artikel 5, som Finanzgericht Münster ønsker Domstolens fortolkning af.

13 — Dom af 5.7.1995, sag C-21/94, Parlamentet mod Rådet, Sml. I, s. 1827, præmis 28 og 32.

14 — Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 1999/62/EF af 17.6.1999 om afgifter på tunge godskøretøjer for benyttelse af visse infrastrukturer (EFT L 187, s. 42).

V — Retsforhandlingerne ved Domstolen

17. Der er inden for den i artikel 20 i EF-statutten for Domstolen fastsatte frist indgivet skriftlige indlæg af sagsøgeren i hovedsagen, af den franske regering og af Kommissionen.

Under retsmødet den 16. oktober 2001 blev der afgivet mundtlige indlæg af repræsentanter for den sagsøgte myndighed i hovedsagen, Det Forenede Kongerige og Kommissionen.

VI — Om de præjudicielle spørgsmål

A — *Stillingtagen til det første spørgsmål*

18. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 6 i forordning nr. 3118/93 er til hinder for retsforskrifter i en medlemsstat, hvorefter der pålægges motorkøretøjsafgift for benyttelse af lastbiler på medlemsstatens område, hvor disse har deres sædvanlige stationeringssted, når de er indregistreret i en anden EU-medlemsstat, hvor der er udstedt tilladelse til cabotagekørsel.

19. Det sagsøgende selskab i hovedsagen er af den opfattelse, at dette spørgsmål må besvares bekræftende, eftersom motorkøretøjsafgiften allerede er betalt i registreringsmedlemsstaten, som er Luxembourg. Denne medlemsstat har ligeledes udstedt fællesskabstilladelser og tilladelser til cabotagekørsel for de pågældende køretøjer, efter at det hvert år er blevet kontrolleret, at betingelserne herfor var overholdt, herunder navnlig betingelsen vedrørende selskabets hjemsted, køretøjernes stationeringssted og overholdelsen af de tekniske og økonomiske forskrifter. Selskabet har anført, at det ikke har eget værksted eller parkeringspladser til lastvognene i Luxembourg, men selskabet er af den opfattelse, at hvis dette havde været en betingelse for at drive transportvirksomhed, ville de luxembourgske myndigheder ikke have tilladt selskabet at drive denne virksomhed.

Sagsøgeren i hovedsagen har endvidere anført, at der ved fastlæggelsen af midtpunktet for virksomhedens aktiviteter må tages hensyn til en række objektive kriterier, f.eks. at lastvognene for størstedelens vedkommende benyttes til kørsel i udlandet, at hviletiden i Luxembourg er mindst lige så lang som i Tyskland, at registreringen og opkrævningen af motorkøretøjsafgift finder sted i Luxembourg, at syn foretages i Luxembourg hvert andet år, at køb af brændstof også sker i Luxembourg — hvor lastvognene desuden er for-

sikret, og hvor også chaufførerne er anmeldt og forsikret — at selskabet anvender luxembourgske transportlicenser, som fornyes hvert år, at den i Luxembourg gældende ordning vedrørende betingelserne for adgangen til erhvervet overholdes, at selskabet regelmæssigt kontrolleres af de luxembourgske myndigheder, og at selskabet er skatte- og afgiftspligtigt i Luxembourg.

20. Finanzamt Borken har i sit mundtlige indlæg bestridt den fortolkning, Kommissionen anlægger af fællesskabsbestemmelserne. Finanzamt Borken har anført, at forordning nr. 3118/93, som har fundet umiddelbar anvendelse fra den 1. januar 1994, ikke har været til hinder for, at medlemsstaterne forud for den 1. januar 1995 — hvor den nationale lovgivning skulle være bragt i overensstemmelse med direktiv 93/89 — anvendte deres egne ordninger vedrørende registrering af køretøjer.

21. Den franske regering har medgivet, at motorkøretøjsafgiften ikke udtrykkeligt er nævnt i artikel 6 i forordning nr. 3118/93, som fastsætter de områder, inden for hvilke udførelse af cabotagekørsel er undergivet værtsmedlemsstatens lovgivning, men den franske regering har understreget, at bestemmelsen gælder med forbehold af fællesskabsforskrifterne. Medlemsstaternes opkrævning af afgifter på motorkøretøjer, der anvendes til godstransport, er reguleret i direktiv 93/89, som i artikel 5 bestemmer, at afgifterne kun kan opkræves af registreringsmedlemsstaten, uden at der herved sondres mellem, om der er tale om cabotagekørsel eller anden form for transport.

22. Det Forenede Kongeriges repræsentant har under retsmødet gjort gældende, at cabotagekørsel udgør en undtagelse fra den almindelige regel om, at motorkøretøjsafgiften opkræves af den stat, på hvis område køretøjerne benyttes. På baggrund af formålet med forordning nr. 3118/93 og henset til, at registrering af køretøjer og opkrævning af afgift følges ad, er det regeringens opfattelse, at artikel 6 er til hinder for, at der i Tyskland opkræves afgift af køretøjer, som sagsøgeren i hovedsagen har indregistreret i Luxembourg.

23. Kommissionen har anført, at artikel 6 i forordning nr. 3118/93 er til hinder for, at værtsmedlemsstaten opkræver motorkøretøjsafgift inden for den periode, hvor en tilladelse til cabotagekørsel, som er udstedt af etableringsmedlemsstaten, har gyldighed, uanset hvor det køretøj, som anvendes til transporten i denne periode, har sit sædvanlige stationeringssted.

24. Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal jeg påpege, at i henhold til § 92, stk. 1, i arrêté grand-ducal af 23. november 1955 om bestemmelser ved-

rørende kørsel på offentlig vej [15] er der registreringspligt i Luxembourg for alle køretøjer, som tilhører en juridisk person, der har hjemsted dér. Andreas Hoves Internationaler Transport-Service SARL, som er stiftet og har hjemsted i Luxembourg, har derfor pligt til at registrere sine køretøjer i Luxembourg.

Domstolen har for nylig bekræftet, at selskaber har ret til at udøve deres virksomhed i en anden medlemsstat gennem et agentur, en filial eller et datterselskab, idet deres vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed, som det er tilfældet med hensyn til fysiske personers nationalitet, tjener til at fastlægge deres tilknytning til en medlemsstats retssystem [16].

25. Artikel 71 EF forpligter Rådet til at fastsætte de betingelser, under hvilke transportvirksomheder har adgang til at udføre interne transporter i en medlemsstat, hvor de ikke er hjemmehørende. Denne bestemmelse indebærer, at enhver restriktion over for den virksomhed, der udfører tjenesteydelsen — på grundlag af nationalitet eller som følge af, at virksomheden er etableret i en anden medlemsstat end den medlemsstat, hvor tjenesteydelsen skal udføres — skal fjernes.

15 — *Mémorial* 1955, s. 1413 og 1462.

16 — Dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 18, af 10.7.1986, sag 79/85, Segers, Sml. s. 2375, præmis 13, af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, præmis 13, af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 20, og af 9.3.1999, sag C-212/97, Centros, Sml. I, s. 1459, præmis 20.

Rådet har opfyldt denne forpligtelse ved i 1989 at vedtage forordning nr. 4059/89 og — efter at Domstolen annullerede denne — ved at vedtage forordning nr. 3118/93, som trådte i kraft den 1. januar 1994. Fra denne dato har enhver transportvirksomhed som defineret i forordningens artikel 1 haft adgang til midlertidigt at udføre intern vejgodstransport for fremmed regning i en anden medlemsstat, dvs. såkaldt »cabotagekørsel«, uden at have hjemsted eller andet forretningssted i den anden medlemsstat.

26. I henhold til artikel 3 gives tilladelserne til cabotagekørsel af Kommissionen til etableringsmedlemsstaterne, som derefter udsteder dem til de transportvirksomheder, som ansøger herom.

27. Når der er udstedt tilladelse til cabotagekørsel, er udførelsen af transporten undergivet fællesskabsforskrifterne, idet transportvirksomheden dog som fastsat i artikel 6 også skal overholde værtsmedlemsstatens bestemmelser inden for følgende områder: a) priser og betingelser gældende for kontrakten, b) køretøjernes vægt og dimensioner, c) forskrifter vedrørende transport af visse kategorier af gods, navnlig farligt gods, letfordærvelige levnedsmidler og levende dyr, d) køre- og hviletid og e) merværdiafgift på transportydelser. Denne opregning er udtømmende.

28. Det er godtgjort, at sagsøgeren i hovedsagen i den pågældende periode har rådet over tilladelser til cabotagekørsel, der var udstedt af de luxembourgske myndigheder, og som gav virksomheden adgang til at udføre godstransport for fremmed regning i Tyskland. Forordning nr. 3118/93 finder derfor anvendelse på sagsøgeren. Det fremgår ligeledes, at opregningen i artikel 6 af de retlige forpligtelser, som den virksomhed, der udfører cabotagekørsel, er undergivet i værtsmedlemsstaten, hverken omfatter reglerne om registrering af køretøjer eller reglerne om betaling af motorkøretøjsafgift.

29. Jeg mener derfor, at Forbundsrepublikken Tyskland som værtsmedlemsstat i forbindelse med den cabotagetransport, der er udført af den sagsøgende virksomhed i hovedsagen, ikke kan kræve, at virksomheden overholder dens lovgivning om registrering af køretøjerne og om betaling af motorkøretøjsafgift.

30. Denne løsning, som vil være i overensstemmelse med fællesskabsretten, forekommer mig også at være den mest hensigtsmæssige, fordi cabotagetransport pr. definition er af midlertidig karakter, idet der ikke er noget krav om, at virksomheden har hjemsted eller andet forretningssted i værtsmedlemsstaten. Cabotagekørsel er efter sin karakter en tidsbegrænset virksomhed, da der er tale om tjenesteydelser, som savner det element af varighed, som er kendetegnet ved, at der består et hjemsted. Det ville virke mod hensigten og frem for alt næppe være rentabelt, hvis virksomhederne skulle betale motorkøretøjsafgift i værtsmedlemsstaten, hver gang de ønskede at udføre cabotagetransport.

Domstolen har udtalt, at den midlertidige karakter af den pågældende virksomhed ikke kun skal bedømmes på grundlag af ydelsens varighed, men også på grundlag af dens hyppighed, periodiske karakter eller kontinuitet [17].

31. Finanzgericht Münster har i forelæggelseskendelsen anført, at et køretøjs sædvanlige stationeringssted i henhold til Bundesfinanzhofs praksis er det sted, hvorfra køretøjet direkte benyttes til kørsel på offentlig vej, og hvor det henstilles efter afslutningen af kørslen. I den interregionale godstransport er dette det sted, hvor der træffes bestemmelse om køretøjets benyttelse til transport, inklusive chaufførernes hviletid.

Jeg har flere indvendinger imod, at denne retspraksis anvendes på Andreas Hoves Internationaler Transport-Service SARL i denne sag: For det første er der tale om en praksis, som er fastlagt før vedtagelsen af forordning nr. 4059/89, hvis artikel 5 havde samme indhold som artikel 6 i

17 — Dom af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, præmis 27.

forordning nr. 3118/93. Man har derfor ikke kunnet tage hensyn til, at transportvirksomheder, som er etableret i andre medlemsstater, har adgang til at udføre intern godstransport uden at være nødt til at forlægge deres hjemsted eller åbne et forretningssted. For det andet vil det i betragtning af, at der i forbindelse med cabotagekørsel er tale om indenlandsk transport, være mest logisk, at køretøjerne i den periode, hvor de benyttes til denne form for virksomhed i Tyskland, tages i brug og henstilles i Tyskland. Endelig forekommer ideen om et fast midtpunkt for virksomheden at have mistet sin betydning i forbindelse med en virksomhed af så beskeden størrelse, som Andreas Hoves' virksomhed i Luxembourg åbenbart har været, hvor beslutningerne vedrørende køretøjernes benyttelse blev truffet af en eller to personer. Dette gælder så meget mere i en tid, hvor der er sket en så radikal udvikling i kommunikationsmidlerne.

32. Det står fast, at Andreas Hoves Internationaler Transport-Service SARL i den omhandlede periode var i besiddelse af tilladelser til cabotagekørsel i Tyskland, som var udstedt af de luxembourgske myndigheder, og at selskabet ikke havde et forretningssted i Tyskland.

Jeg skal ikke benægte, at der kan stilles spørgsmålstegn ved, om sagsøgeren i hovedsagen har været i besiddelse af tilladelser til cabotagekørsel af to måneders varighed gennem flere år, idet det erindres, at hver tilladelse i henhold til artikel 3, stk. 3, i forordning nr. 3118/93 kun kan benyttes for ét køretøj ad gangen. Jeg nærer også en vis skepsis over for, om sagsøgeren i hovedsagen, som havde femten køretøjer indregistreret i sit navn i Luxembourg, skulle kunne udnytte disse med otte chaufører. Hvis det desuden kun var disse otte chaufførers, der var bosiddende i Tyskland, som tog køretøjerne med til deres bopæl, hvorfor kræver Finanzamt Borken da, at der betales afgift for alle de femten køretøjer?

33. Det følger af Domstolens praksis, at en medlemsstat har ret til at træffe foranstaltninger, der skal hindre, at visse af dens statsborgere gennem misbrug af de ved EF-traktaten indrømmede muligheder forsøger at unddrage sig deres egen nationale lovgivning, og at borgerne ikke på svigagtig vis eller med henblik på misbrug kan gøre fællesskabsbestemmelserne gældende [18].

34. Imidlertid har Forbundsrepublikken Tyskland tilsyneladende ikke udnyttet de

18 — Jf. bl.a. med hensyn til fri udveksling af tjenesteydelser dom af 3.12.1974, sag 33/74, Van Binsbergen, Sml. s. 1299, præmis 13, af 3.2.1993, sag C-148/91, Veronica Omroep Organisatie, Sml. I, s. 487, præmis 12, og af 5.10.1994, sag C-23/93, TV10, Sml. I, s. 4795, præmis 21, med hensyn til etableringsfriheden dom af 7.2.1979, sag 115/78, Knoors, Sml. s. 399, præmis 25, og af 3.10.1990, sag C-61/89, Bouchoucha, Sml. I, s. 3551, præmis 14, samt Centros-dommen, præmis 24, med hensyn til frie varebevægelser dom af 10.1.1985, sag 229/83, Leclerc m.fl., Sml. s. 1, præmis 27, med hensyn til social sikring dom af 2.5.1996, sag C-206/94, Paletta, Sml. I, s. 2357, præmis 24, med hensyn til arbejdskraftens frie bevægelighed dom af 21.6.1988, sag 39/86, Lair, Sml. s. 3161, præmis 43, med hensyn til den fælles landbrugspolitik dom af 3.3.1993, sag C-8/92, General Milk Products, Sml. I, s. 779, præmis 21, og med hensyn til selskabsretten dom af 12.5.1998, sag C-367/96, Kefalas m.fl., Sml. I, s. 2843, præmis 20.

kontrolmuligheder, som forordning nr. 3118/93 indrømmer værtsmedlemsstatens myndigheder i overensstemmelse med princippet om, at tilladelsen til cabotagekørsel skal medføres i køretøjet og på forlangende forevises kontrolpersonalet. Desuden bestemmes det i artikel 8, at medlemsstaterne skal yde hinanden gensidig bistand med henblik på anvendelsen af forordningen, og at værtsmedlemsstatens myndigheder, uden at det berører en eventuel straffesag, på et ikke-diskriminerende grundlag kan iværksætte sanktioner over for de ikke-hjemmehørende transportvirksomheder, som i forbindelse med cabotagekørsel på denne medlemsstats område har gjort sig skyldige i overtrædelser af forordningen eller af nationale bestemmelser eller fællesskabsregler på transportområdet. Disse sanktioner kan spænde fra en ren advarsel til et midlertidigt forbud mod cabotagekørsel på den pågældende medlemsstats område. Værtsmedlemsstaten skal underrette etableringsmedlemsstaten om de konstaterede overtrædelser og de iværksatte sanktioner, og etableringsmedlemsstaten kan efter høring af værtsmedlemsstatens myndigheder beslutte at inddrage tilladelsen til erhvervsudøvelse inden for vejgodstransport.

Hvis de tyske offentlige myndigheder fandt, at Andreas Hoves Internationaler Transport-Service SARL misbrugte de tilladelser til cabotagekørsel, der var udstedt i Storhertugdømmet Luxembourg, skulle de have udnyttet de ved forordning nr. 3118/93 indrømmede muligheder i stedet for at forsøge at pålægge selskabet en forpligtelse til at betale motorkøretøjsafgift for femten lastbiler, for hvilke selskabet allerede havde betalt afgift i Luxembourg. En sådan foranstaltning udgør snarere en skjult sanktion, som ikke har hjemmel i fællesskabsbestemmelserne, end en lovbestemt, generel forpligtelse.

35. Jeg mener derfor, at artikel 6 i forordning nr. 3118/93 er til hinder for retsforskrifter i en medlemsstat, hvorefter der opkræves motorkøretøjsafgift for benyttelse af lastvogne på dens område, hvor disse har fast stationeringssted, når lastvognene er indregistreret i en anden af Den Europæiske Unions medlemsstater, hvor der er udstedt tilladelse til cabotagekørsel.

B — *Stillingtagen til det andet spørgsmål*

36. Som spørgsmålet er formuleret, henledes Domstolens opmærksomhed på bestemmelser i den tyske lov om afgifter på motorkøretøjer, som nævnes udtrykkeligt, men uden nogen nærmere beskrivelse af deres indhold. Disse bestemmelser fritager på den ene side køretøjer, som er indregistreret i en anden medlemsstat, for afgift, men på den anden side udelukker de afgiftsfritagelse, når et køretøj benyttes retsstridigt. Begrebet retsstridig brug er defineret i lovens § 2, stk. 5, og det består i, at køretøjet benyttes til kørsel i Tyskland uden at være forskriftsmæssigt registreret i henhold til den gældende lovgivning.

Den forelæggende ret har imidlertid anført, at det på baggrund af de højere retsinstansers praksis vedrørende et køretøjs sædvanlige stationeringssted følger af lovens § 1, stk. 1, nr. 2, andet punktum, andet led, at der skal svares afgift af køretøjet i Tyskland, selv om det er registreret i udlandet. Den forelæggende ret har tilføjet, at det klart fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at den tyske lovgiver ved at knytte afgiftspligten til det sædvanlige stationeringssted i stedet for registreringsstedet bevidst har villet skabe et afgiftsgrundlag, der er et andet end registreringen, for tilfælde som Andreas Hoves Internationaler Transport-Service SARL, for at forhindre en eventuel afgiftsunddragelse.

Som jeg ser det, interesserer den forelæggende ret sig ikke så meget for, om der eventuelt består en forpligtelse til at registrere køretøjerne i Tyskland, som ville gælde for sagsøgeren i hovedsagen, men snarere for, om selskabet skal betale afgift i mere end en medlemsstat, når værtsmedlemsstaten anvender en lovgivning, hvorefter der lægges vægt på køretøjets sædvanlige stationeringssted, således som dette begreb er fortolket i tysk retspraksis.

37. Heraf følger, at Finanzgericht Münster med dette spørgsmål ønsker oplyst, om artikel 5 i direktiv 93/89 i tilfælde som nævnt i det første spørgsmål er til hinder for nationale retsforskrifter, som ganske vist fritager køretøjer for motorkøretøjsafgift, hvis de er indregistreret i en anden medlemsstat, hvor en sådan afgift allerede er opkrævet, men dernæst udelukker, at denne tekniske fritagelse finder anvendelse, hvis der er tale om retsstridig brug, idet dette anses for at være tilfældet, når det udenlandske køretøj har sit sædvanlige stationeringssted på den pågældende medlemsstats område.

38. Sagsøgeren i hovedsagen har foreslået, at dette spørgsmål besvares bekræftende.

39. Finanzamt Borken har anført, at artikel 5 i direktiv 93/89 kun omfatter tilfælde, hvor køretøjet er forskriftsmæssigt registreret i en medlemsstat, og at bestemmelsen ikke finder anvendelse på den luxembourgske virksomhed, som er sagsøger i hovedsagen.

40. Den franske regering har foreslået, at dette spørgsmål besvares med, at der i henhold til direktiv 93/89 kun kan opkræves motorkøretøjsafgift i den stat, som er det lovlige registreringssted for køretøjerne.

41. Det Forenede Kongeriges repræsentant har tilsluttet sig den franske regerings og

Kommissionens opfattelse. Artikel 5 i direktiv 93/89 er klart formuleret, og de tyske myndigheders forsøg på at adskille et køretøjs registrering i en medlemsstat fra retten til at kræve betaling af afgift for dette køretøj er i strid med denne fællesskabsbestemmelse.

42. Efter Kommissionens opfattelse er artikel 5 i direktiv 93/89 til hinder for en national forskrift, hvorefter opkrævningen af den i artikel 3 omhandlede afgift i tilfælde, hvor et køretøj er indregistreret i en anden medlemsstat, knyttes til den retsstridige brug af køretøjet, idet retsstridig brug defineres som benyttelse af køretøjet til kørsel på offentlig vej, uden at det er forskriftsmæssigt registreret i henhold til værtsmedlemsstatens lovgivning.

43. Domstolen har udtalt, at formålet med direktiv 93/89 er at fjerne fordrejning af konkurrencen mellem transportvirksomheder i medlemsstaterne ved en gradvis harmonisering af afgiftssystemerne og indførelse af retfærdige ordninger for opkrævning af afgifter hos transportvirksomhederne med henblik på dækning af infrastrukturomkostningerne [19]. Med henblik herpå er der i artikel 3 opstillet en udtømmende liste over afgifterne. I artikel 5 bestemmes det, at der for køretøjer, der er registreret i Fællesskabet, kun kan opkræves afgifter — som ikke må være mindre end de i bilaget fastlagte mindstesatser — i registreringsmedlemsstaten. I artikel 7 bestemmes det endvidere, at medlemsstaterne på visse betingelser kan bibeholde eller indføre vejafgifter eller brugsafgifter. Det fremgår klart af direktivet, at retten til opkrævning af motorkøretøjsafgift er uløseligt forbundet med registreringen, og at køretøjet kun kan være registreret i én medlemsstat, således at afgift følgelig kun skal betales i én medlemsstat.

44. Fristen for direktivets gennemførelse i national ret blev i direktivet fastsat til den 1. januar 1995. Forbundsrepublikken Tyskland opfyldte sin forpligtelse til at ændre sin lovgivning, og fra dette tidspunkt har udenlandske køretøjer, som er indregistreret i en anden medlemsstat, men som befinder sig på tysk område, og som udelukkende er beregnet til vejgodstransport, og hvis højst tilladte bruttovægt er mindst 12 tons (de køretøjer, direktivet finder anvendelse på), været undtaget fra forpligtelsen til at betale motorkøretøjsafgift.

Den tyske lovgiver gik imidlertid endnu videre og bestemte, at denne tekniske afgiftsfritagelse ikke skulle finde anvendelse i tilfælde af retsstridig brug af køre-

19 — Dom af 28.10.1999, sag C-193/98, Pfennigmann, Sml. I, s. 7747, præmis 30.

tøjer, idet en sådan retsstridig brug foreligger, hvis køretøjerne benyttes til kørsel på offentlig vej i indlandet, uden at de er registreret i henhold til den gældende lovgivning. Desuden kan et udenlandsk køretøj ikke godkendes til midlertidig færdsel i Tyskland, hvis det har sædvanligt stationeringssted i Tyskland [20].

45. Jeg er enig med Kommissionen i, at formålet med artikel 5 i direktiv 93/89 ikke er at forhindre, at en medlemsstat — på baggrund af den manglende harmonisering af kriterierne for registrering af køretøjer, som anvendes til vejgodstransport — opstiller sine egne krav med hensyn til overholdelsen og anvendelsen af registreringsbetingelserne i dens færdselslovgivning. De konflikter, der opstår som følge af den manglende harmonisering, skal imidlertid løses under iagttagelse af fællesskabsretten og ikke ved, at der indføres et nyt grundlag for afgiftsopkrævningen, som under alle omstændigheder vil være i strid med artikel 5 og formålet med direktivet.

46. Hvis den argumentation, der er fremført af den sagsøgte tyske myndighed i hovedsagen, blev taget til følge, kunne et selskab som Andreas Hoves Internationaler Transport-Service SARL, som er stiftet og har hjemsted i Luxembourg, hvor selskabet i henhold til lovgivningen skal registrere sine køretøjer, og hvor det i henhold til direktivet skal betale motorkøretøjsafgift, risikere at skulle betale en tilsvarende afgift for de samme køretøjer i en anden medlemsstat, når det udfører cabotagetransport.

Dette vil være i strid med artikel 5 i direktiv 93/89 og udgøre en forskelsbehandling af udenlandske virksomheder, der udfører tjenesteydelser på transportområdet, eftersom virksomheder, der er etableret i Tyskland, og som har registreret deres køretøjer dér, kun betaler afgiften én gang.

47. Eftersom alene registreringsmedlemsstaten er berettiget til at opkræve motorkøretøjsafgift for køretøjer, der er indregistreret i denne medlemsstat, må jeg konkludere, at artikel 5 i direktiv 93/89 er til hinder for nationale retsforskrifter, som ganske vist fritager køretøjer for afgift, hvis de er indregistreret i en anden medlemsstat, hvor en sådan afgift allerede er opkrævet, men dernæst udelukker, at denne tekniske fritagelse finder anvendelse, hvis der er tale om retsstridig brug, idet dette anses for at være tilfældet, når det udenlandske køretøj har sit sædvanlige stationeringssted på den pågældende medlemsstats område.

20 — Dette når jeg frem til ved at slutte modsætningsvis fra § 1, stk. 1, litra b), i bekendtgørelsen om international færdsel med motorkøretøjer.

VII — Forslag til afgørelse

48. Sammenfattende foreslår jeg Domstolen at besvare de spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht Münster, som følger:

»1) Artikel 6 i Rådets forordning (EØF) nr. 3118/93 af 25. oktober 1993 om betingelserne for transportvirksomheders adgang til at udføre intern vejgodstransport i en medlemsstat, hvor de ikke er hjemmehørende, er til hinder for retsforskrifter i en medlemsstat, hvorefter der opkræves motorkøretøjsafgift for benyttelse af lastvogne på medlemsstatens område, hvor disse har fast stationeringssted, når lastvognene er indregistreret i en anden medlemsstat, hvor der er udstedt tilladelse til cabotagekørsel.

2) Artikel 5 i Rådets direktiv 93/89/EØF af 25. oktober 1993 om opkrævning i medlemsstaterne af afgifter på visse køretøjer, der anvendes til vejgodstransport, samt af vejafgifter og brugsafgifter for benyttelse af visse infrastrukturer, er til hinder for nationale retsforskrifter, som ganske vist fritager køretøjer for motorkøretøjsafgift, hvis de er indregistreret i en anden medlemsstat, hvor en sådan afgift allerede er opkrævet, men dernæst udelukker, at denne tekniske fritagelse finder anvendelse, hvis der er tale om retsstridig brug, idet dette anses for at være tilfældet, når det udenlandske køretøj har sit sædvanlige stationeringssted på den pågældende medlemsstats område.«