FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

föredraget den 27 november 2001 [1]

1. Finanzgericht Münster (Tyskland) har med stöd av artikel 234 EG ställt en fråga till domstolen huruvida ett företag som sysslar med godstransporter på väg, som har sitt säte i Luxemburg och som bedriver cabotagetrafik [2] i Tyskland, kan åläggas att betala fordonsskatt i denna stat för lastbilar som är registrerade i Luxemburg.

Den tyska domstolen har närmare bestämt begärt en tolkning av artikel 6 i förordning (EEG) nr 3118/93 [3] och artikel 5 i direktiv 93/89/EEG. [4]

I — Bakgrunden till tvisten vid den nationella domstolen

2. Talan i målet vid den nationella domstolen har väckts av Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl, bildat i Luxemburg i juni 1989, och sedan september 1993 helägt av Andreas Hoves. Inledningsvis var Andreas Hoves ensam bolagschef, men sedan mars 1998 delar han uppgiften med Bettina Jansen-Weber. Andreas Hoves är dessutom bolagschef för Hoves Speditionsgesellschaft mbH, med säte i Tyskland.

3. Kärandebolagets verksamhet består av nationell och internationell godsbefordran. Fram till slutet av år 1995 bedrevs verksamheten, enligt ett avtal från januari 1993, uteslutande för Hoves Speditionsgesellschaft mbH. Enligt avtalet skulle verksamhetsplaner för fordonen och chaufförerna upprättas av detta bolag. När fraktuppdragen hade genomförts erhöll käranden ersättning från Hoves Speditionsgesellschaft mbH genom à konto-betalning. Från och med 1996 bedriver bolaget även verksamhet som befraktare och ombesörjer internationella transporter för olika huvud-

1 — Originalspråk: spanska.

2 — Den spanska termen "cabotaje" avser fartygstrafik mellan hamnar i en stat, vilket anges i diccionario de la lengua española de la Real Academia (22:a upplagan, 2001). I rättsordningen har termen utvidgats till att även omfatta transporter inom ett land som genomförs på andra sätt än genom sjöfart.

3 — Rådets förordning (EEG) nr 3118/93 av den 25 oktober 1993 om förutsättningar för transportföretag att utföra inrikes godstransporter på väg i en medlemsstat där de inte är etablerade (EGT L 279, s. 1; svensk specialutgåva, område 7, volym 5, s. 21).

4 — Rådets direktiv 93/89/EEG av den 25 oktober 1993 om medlemsstaternas tillämpning av skatter på vissa fordon som används för godstransporter på väg och tullar och avgifter för användningen av vissa infrastrukturer (EGT L 279, s. 32; svensk specialutgåva, område 7, volym 5, s. 37).

män. Bolaget sysselsätter åtta chaufförer som alla är bosatta i Tyskland. Chaufförerna synes ta med sig bilarna till bostaden efter avslutat arbete. Underhåll och reparationer av fordonen sker till stor del i närheten av bolaget Hoves Speditionsgesellschaft. Affärsbeslut av underordnad betydelse och rörande den dagliga verksamheten fattas av en anställd i Luxemburg, dit Andreas Hoves reser minst två gånger i månaden och där han stannar i flera dagar.

4. Käranden har sammanlagt 15 fordon registrerade i sitt namn i Luxemburg och betalar fordonsskatt där för dessa. Med stöd av artikel 5 i förordning (EEG) nr 4059/89 [5] meddelade de luxemburgska myndigheterna cabotagetillstånd för samtliga fordon.

5. Käranden yrkade utan framgång hos Bundesamt für Finanzen, som motsvarar riksskatteverket, återbetalning av den omsättningsskatt som inbetalats för perioden januari 1993 till december 1994. Inom ramen för målet, som nu prövades av Finanzgericht Köln, vände sig Bundesamt für Finanzen, i enlighet med systemet för ömsesidig hjälp mellan myndigheter i direktiv 77/799/EEG, till de luxemburgska myndigheterna för att fastställa var bolagsledningens säte låg. [6]

I juli 1996 svarade myndigheterna att käranden varken hade någon verkstad eller några egna parkeringsplatser för lastbilarna i Luxemburg. Enligt dess uppfattning var inte bolagsstyrelsens säte i den mening som avses i artikel 3 sjätte stycket i dubbelbeskattningsavtalet [7] beläget i Luxemburg, utan i Tyskland, eftersom verksamheten i Luxemburg i stort sett inskränkte sig till administration av transportrörelsen. Viktigare beslut för kärandebolaget fattades emellertid av Andreas Hoves, som var bosatt i Tyskland där han också huvudsakligen vistas. De tillade att det var tveksamt om kontoren i Remich och Esch-sur-Alzette kunde betraktas som driftsställen i konventionens mening, men att ett driftsställe fanns i Bertrange sedan den 9 februari 1996.

6. Bundesamt für Finanzen och Finanzamt Borken, svarandemyndigheten i målet vid den nationella domstolen, anslöt sig till detta synsätt och fann att bolagsledningen för Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl fanns i Tyskland. Finanz-

5 — Rådets förordning (EEG) nr 4059/89 av den 21 december 1989 om förutsättningarna för transportföretag att utföra internationella godstransporter på väg i en medlemsstat där de inte är etablerade (EGT L 390, s. 3).

6 — Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64).

7 — Avtal om undvikande av dubbelbeskattning mellan Luxemburg och Tyskland av den 23 augusti 1958, och av den 15 juli 1973 (BGBl. II 1959, s. 1270 och BGBl. II 1978, s. 111).

amt Borken fastställde bolagsskatten och omsättningsskatten för räkenskapsåren 1989—1995, förmögenhetsskatten för år 1992, och löneskatten för räkenskapsåren 1989—1994. När beslutet att hänskjuta frågan till domstolen fattades hade klagomålet mot beskattningsbesluten ännu inte avgjorts.

7. Samtidigt beräknade svarandemyndigheten fordonsskatten för åren 1991—1996 för de lastbilar som var registrerade i kärandens namn i Luxemburg. Denna uppgick totalt till 309 909 DEM, men beloppet sattes med hänsyn till tekniska uppgifter som lämnats av bolaget ned till 166 420 DEM.

8. De klagomål som anförts av Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl bifölls inte, då de tyska skattemyndigheterna ansåg att det var olagligt enligt 1 § första stycket nr 3 och 2 § femte stycket i lagen om fordonsskatt (Kraftfahrzeugsteuergesetz), att använda lastbilarna i Tyskland mot bakgrund av de angivna omständigheterna. Detta gällde oberoende av om fordonen var registrerade i Luxemburg och av om cabotagetillstånd hade meddelats där, eftersom de hade sina vanliga uppställningsplatser i Tyskland och saknade den registrering som krävs enligt 23 § i förordningen om trafiktillstånd (Straßenverkehrs-Zulassungsordnung). Myndigheterna ansåg vidare att bolaget inte kunde åberopa artikel 5 i direktiv 93/89 och att de cabotagetillstånd som meddelats i Luxemburg saknade betydelse.

9. I målet vid Finanzgericht Münster yrkade bolaget Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl vid Finanzgericht Münster att de beslut som meddelats i de mål där bolaget varit part skall ogiltigförklaras liksom besluten om fordonsskatt. Skattemyndigheten yrkade i egenskap av svarande att talan skulle ogillas.

II — Tolkningsfrågorna

10. För att avgöra målet har den tyska domstolen beslutat att vilandeförklara detta och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Utgör artikel 6 i rådets förordning nr 3118/93 hinder för nationella bestämmelser, enligt vilka fordonsskatt påförs vid användning av godstransportfordon som är registrerade i en annan medlemsstat i Europeiska unionen och för vilka cabotagetillstånd har

meddelats i den staten, om de används för cabotagetrafik i Förbundsrepubliken Tyskland och har sina vanliga uppställningsplatser där?

2) Utgör artikel 5 i rådets direktiv 93/89 hinder, i sådana fall som avses i fråga 1, för en sådan nationell reglering som 1 § första stycket nr 2 andra meningen andra ledet jämförd med 1 § första stycket nr 3 i den tyska fordonsskattelagen?"

III — Nationell lagstiftning

11. Enligt Finanzgericht Münster hade den tillämpliga tyska lagstiftningen följande lydelse när omständigheterna i målet rådde:

A — *Fordonsskattelagen*

1 § (i dess lydelse före den 1 januari 1995)

"1) Fordonsskatt skall erläggas för

1. ...

2. innehav av utländska fordon som är avsedda att användas i trafik på allmän väg, förutsatt att fordonen befinner sig inom landet,

3. olaglig användning av fordon..."

1 § (i dess lydelse efter den 31 december 1994)

"1) Fordonsskatt skall erläggas för

1. ...

2. innehav av utländska fordon som är avsedda att användas i trafik på allmän väg, förutsatt att fordonen befinner sig

inom landet. Från denna skatteplikt undantas fordon som uteslutande är avsedda för godstransporter och fordonskombinationer som enligt trafiklagstiftningen får ha en totalvikt om 12 000 kilo eller mer, och som i enlighet med artikel 5 i rådets direktiv 93/89/EEG har registrerats i en annan medlemsstat i Europeiska gemenskapen. Detta undantag från skatteplikten gäller dock inte de fall som avses under nr 3, [8]

3. olaglig användning av fordon..."

§ 2. Begreppsdefinitioner, trafikmyndighetens medverkan

"...

4. Ett fordon skall anses vara utländskt om det har registrerats i en annan stat.

5. Olaglig användning i den mening som avses i denna lag föreligger när ett fordon används på allmän väg inom landet utan att erforderligt trafiktillstånd föreligger..."

B — *Förordning om trafiktillstånd*

§ 18. Tillståndsplikt

"Fordon som på grund av sin konstruktion har en högsta hastighet om mer än 6 km/h, och tillhörande släp (fordon som med mekanisk hjälp dras av ett annat fordon, med undantag för obrukbara fordon som bogseras samt bogseringsanordningar), får bara användas på allmän väg när tillstånd för detta meddelats eller om en gemenskapsrättslig typregistrering beviljats, samt när förvaltningsmyndigheterna meddelat tillstånd genom tilldelning av registreringsnummer för fordon eller släp."

§ 23. Tilldelning av registreringsnummer

"1. Registreringsnummer för fordon skall tilldelas den person som har rätt att förfoga över fordonet. Registrerings-

8 — Enligt kommissionen infördes denna bestämmelse genom Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes und anderer Gesetze (lag om ändring av lagen om omsättningsskatter och andra lagar) av den 9 augusti 1994 (BGBl. I, s. 2058). Den nationella domstolen har i sitt beslut om hänskjutande förklarat att den tyske lagstiftaren genom denna bestämmelse avsåg att införliva bestämmelserna i direktiv 93/89 i den nationella rätten.

nummer tilldelas av den förvaltningsmyndighet inom vars distrikt fordonet vanligtvis står uppställt."

C — *Förordning om internationell fordonstrafik (Verordnung über internationalen Kraftfahrzeugverkehr)* [9]

1 §

"1. Utländska fordon och fordonssläp får tillfälligt användas i trafik inom det geografiska område där denna förordning är tillämplig, om de har ett från behörig myndighet utfärdat giltigt

a) ...

b) utländskt registreringsintyg

såvida någon vanlig uppställningsplats för fordonet inte finns inom det geografiska område där denna förordning är tillämplig."

12. Den nationella domstolen har i sitt beslut om hänskjutande förklarat att den vanliga uppställningsplatsen är den plats från vilken fordonet tas i trafik på allmän väg och där det parkeras efter avslutat uppdrag. Vid internationella transporter är det den plats där beslut om fordonets användning, inklusive vilotider, fattas. [10]

IV — Gemenskapsrättsliga bestämmelser

13. I december 1989 införde rådet i förordning nr 4059/89 ett tillfälligt cabotagesystem. Enligt detta system kunde varje transportföretag som utförde yrkesmässiga godstransporter på allmän väg, och som var etablerade inom en medlemsstat som gav företagen tillstånd att utföra internationella transporter, under vissa bestämda villkor tillfälligt utföra nationella transporter i en annan medlemsstat, utan att ha ett säte eller annat driftsställe. Cabotaget kunde bedrivas inom ramen för en gemenskapskvot bestående av 15 000 tillstånd, vart och ett giltigt i två månader. Denna förordning var tillämplig till och med den 31 december 1992 och rådet skulle före den 1 juli 1992 anta en förordning om den slutgiltiga utformningen av cabotagesystemet.

9 — RGBl. I, s. 1137.

10 — Bundesfinanzhofs dom av den 21 november 1989, VII R 59/87, BFH/NV 1990, s. 602.

Domstolen ogiltigförklarade förordningen på grund av att rådet hade åsidosatt väsentliga formföreskrifter när det inte ånyo hörde parlamentet, trots att de antagna bestämmelserna skilde sig från den text som parlamentet yttrat sig över. Domstolen beslutade dock att låta verkningarna av den ogiltigförklarade förordningen bestå till dess att rådet, efter att ha hört parlamentet i laga ordning, antog en ny förordning på området. [11]

14. I oktober 1993 godkände rådet förordning nr 3118/93, genom vilken det provisoriska cabotagesystemet återinfördes från januari 1994 till juni 1998, inom ramen för en gemenskapskvot bestående av 30 000 tillstånd, vart och ett giltigt i två månader, som varje år skulle ökas med 30 procent med början den 1 januari 1995. [12] Luxemburg tilldelades 1 207 tillstånd år 1994, 1 570 år 1995, 2 041 år 1996, 2 654 år 1997 och 1 726 för första halvåret 1998. Från och med den 1 juli 1998 kunde vilket transportföretag som helst som saknade säte, men uppfyllde de uppställda villkoren, tillfälligt och utan kvantitativa restriktioner utföra nationella godstransporter på väg i en medlemsstat där de inte hade sitt säte eller annat driftsställe.

15. De bestämmelser i förordning nr 3118/93 som är relevanta för avgörandet av tvisten är artikel 6.1 respektive 6.3, som föreskriver följande:

"1. Utförandet av cabotage skall vara underkastat — med undantag för andra föreskrifter i gemenskapsförordningar — de lagar och bestämmelser och den administrativa praxis som gäller i värdmedlemsstaten i följande avseenden:

a) Avgifter och villkor för transportkontrakt.

b) Vikt och dimension på vägfordon. Sådan vikt och sådana dimensioner får när det är lämpligt överskrida dem som tillämpas i den medlemsstat där transportföretaget är etablerat, men de får under inga omständigheter överskrida de tekniska standarder som föreskrivs i det bevis på överensstämmelse som avses i artikel 1.1 i rådets direktiv 86/364/EEG.

c) De krav som ställs på transporter av vissa godskategorier, särskilt farligt gods, livsmedel och levande djur.

11 — Dom av den 16 juli 1992 i mål C-65/90, parlamentet mot kommissionen (REG 1992, s. I-4593; svensk specialutgåva, volym 13, s. II-43), punkterna 21 och 24.

12 — Denna förordning genomgick smärre ändringar genom antagandet av rådets förordning (EG) nr 3315/94 av den 22 december 1994 (EGT L 350, s. 9).

d) Kör- och vilotider.

e) Mervärdesskatt på transporttjänster.

...”

”3. De föreskrifter som avses i punkt 1 skall tillämpas på icke hemmahörande transportföretag på samma villkor som de som medlemsstaten tillämpar på sina egna medborgare i syfte att förhindra öppen eller dold diskriminering på grund av nationalitet eller etableringsort.”

16. Samma dag som rådet antog förordning nr 3118/93 antogs även direktiv 93/89 genom vilket medlemsstaterna åläggs att samordna sina system för skatter på fordon som används för godstransporter på väg, med utgångspunkt från tillämpliga minimiskattesatser grundade på antalet axlar och tillåten maxvikt. Fristen sattes till den 1 januari 1995.

Beteckningen på skatterna i varje medlemsstat anges i artikel 3: i Luxemburgs fall rör det sig om ”taxe sur les véhicules automoteurs” och i Tysklands fall om ”Kraftfahrzeugsteuer”.

Artikel 5 lyder:

”Vad avser fordon registrerade i medlemsstaterna skall de skatter som anges i artikel 3 tas ut endast av den medlemsstat där fordonet är registrerat.”

Domstolen ogiltigförklarade detta direktiv då rådet hade åsidosatt en väsentlig formföreskrift genom att inte på nytt ha hört parlamentet efter att ha infört ändringar i kommissionens förslag. Domstolen beslutade i det sammanhanget att provisoriskt låta alla verkningar av det ogiltigförklarade direktivet bestå till dess att rådet antagit ett nytt direktiv. [13] Detta såg inte dagens ljus förrän i juni 1999. [14] Medlemsstaterna beviljades en frist fram till den 1 juli 2000 för att anpassa sin nationella rätt. Varken artikel 3, som avser beteckningen på fordonsskatterna i Luxemburg och Tyskland, eller artikel 5, vars tolkning Finanzgericht Münster har begärt, har ändrats genom direktiv 99/62.

13 — Dom av den 5 juli 1995 i mål C-21/94, parlamentet mot rådet (REG 1995, s. I-1827), punkterna 28 och 32.

14 — Europaparlamentets och rådets direktiv 1999/62/EG av den 17 juni 1999 om avgifter på tunga godsfordon för användningen av vissa infrastrukturer (EGT L 187, s. 42).

V — Förfarandet vid domstolen

17. Klaganden i målet vid den nationella domstolen, den franska regeringen och kommissionen har inom den frist som föreskrivs i artikel 20 i domstolens stadga inkommit med skriftliga yttranden i detta mål.

Vid förhandlingen som hölls den 16 oktober 2001 deltog representanten för den svarande myndigheten och ombuden för Förenade kungariket respektive kommissionen för att framföra muntliga yttranden.

VI — Tolkningsfrågorna

A — *Bedömning av den första tolkningsfrågan*

18. Genom denna fråga vill den hänskjutande domstolen få klarhet i om artikel 6 i förordning nr 3118/93 utgör hinder för nationella bestämmelser enligt vilka fordonsskatt påförs fordon som används inom dess territorium, där de har sin vanliga uppställningsplats, på grund av att de är registrerade i en annan medlemsstat, i vilken de har beviljats cabotagetillstånd.

19. Klagandebolaget i målet vid den nationella domstolen anser att frågan skall besvaras jakande, eftersom fordonsskatt har erlagts i registreringsstaten, det vill säga Luxemburg. I denna stat har bolaget efter en årlig kontroll av att uppställda krav uppfyllts beviljats gemenskapstillstånd och cabotagetillstånd för fordonen. Kraven omfattar särskilt fastställelse av bolagets säte, fordonens anknytningspunkt samt att tekniska och ekonomiska bestämmelser iakttas. Klagandebolaget har förklarat att det varken har en egen verkstad eller uppställningsplats i Luxemburg, men anser att om detta vore nödvändigt för att driva ett transportbolag, skulle de luxemburgska myndigheterna inte tillåta att det bedrev sådan verksamhet.

Det har gjort gällande att ett antal objektiva kriterier skall tillämpas för att fastställa ett bolags driftsställe. Exempel på sådana kriterier är att lastbilarna till övervägande del används i utlandet, att vilotiderna i Luxemburg är minst lika långa som i Tyskland, att registrering och betalning av fordonsskatt sker i Luxemburg, att de tekniska kontrollerna som skall ske vartannat år genomförs i denna stat, att även bränsleinköpen sker i detta land, där lastbilarna också är försäkrade, att chauf-

förerna är registrerade och försäkrade i detta land, att bolaget använder luxemburgska transporttillstånd, som förnyas årligen, att gällande bestämmelser i denna stat angående villkoren för att bedriva verksamheten respekteras, att de luxemburgska myndigheterna regelbundet kontrollerar bolaget samt att beskattningen av företaget sker i Luxemburg.

20. Finanzamt Borken har muntligen framfört invändningar mot den av kommissionen förespråkade tolkningen av gemenskapsbestämmelserna. Den har gjort gällande att förordning nr 3118/93, som är direkt tillämplig sedan den 1 januari 1994, inte utgör hinder för att medlemsstaterna före den 1 januari 1995, som var den tidpunkt då de nationella bestämmelserna skulle ha anpassats till direktiv 93/89, tillämpade sina bestämmelser angående registrering av fordon.

21. Den franska regeringen har medgivit att fordonsskatten inte uttryckligen nämns i förteckningen i artikel 6 i förordning nr 3118/93, vari de områden inom vilka cabotage omfattas av värdstatens lagstiftning fastställs. Den franska regeringen har dock betonat att bestämmelsen tillämpas utan att det påverkar gemenskapsbestämmelserna. Medlemsstaternas uppbörd av skatt på fordon avsedda för vägtransporter av gods har reglerats genom direktiv 93/89. I dess artikel 5 fastställs att skatt endast skall tas ut i den medlemsstat där fordonet är registrerat och således görs däri inte skillnad mellan transporter i form av cabotage och transporter på annat sätt.

22. Vid förhandlingen gjorde Förenade kungarikets ombud gällande att cabotagetrafik utgör ett undantag från den allmänna regeln att fordonsskatt skall tas ut av den stat inom vars territorium fordonet används. Mot bakgrund av syftet med förordning nr 3118/93 och med tanke på att registreringen av fordon och skatteplikten sammanfaller, anser Förenade kungariket att artikel 6 hindrar Tyskland från att kräva att klagandebolaget skall erlägga skatt för fordon som är registrerade i Luxemburg.

23. Kommissionen har hävdat att artikel 6 i förordning nr 3118/93 utgör hinder för värdstaten att kräva att skatt skall erläggas för fordon under giltighetstiden för ett av etableringsstaten beviljat cabotagetillstånd, oberoende av var den vanliga uppställningsplatsen för det fordon som under den perioden används för transporten ligger.

24. För att besvara frågan vill jag framhålla att enligt artikel 92 första stycket i arrêté grand-ducal av den 23 november 1955,

som reglerar trafiken på allmän väg,[15] omfattas alla fordon som tillhör en juridisk person med säte i Luxemburg av registreringsskyldighet i denna stat. Därför har bolaget Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl, som grundats och har sitt säte i Luxemburg, en skyldighet att registrera sina fordon där.

Domstolen har nyligen slagit fast att bolag får driva verksamhet i en annan medlemsstat genom ett kontor, en filial eller ett dotterbolag. Sätet, huvudkontoret eller den huvudsakliga verksamheten tjänar härvid till att fastställa bolagens anknytning till en medlemsstats rättsordning, på samma sätt som nationaliteten är avgörande när det gäller fysiska personer.[16]

25. Enligt artikel 71 EG är rådet skyldigt att fastställa villkoren för att utomlands hemmahörande transportföretag skall få utföra transporter i en medlemsstat. Bestämmelsen innebär att alla restriktioner avseende den som tillhandahåller tjänster på grund av nationalitet, eller det faktum att denne är etablerad i en annan medlemsstat än den där tjänsten skall utföras, skall undanröjas.

15 — Mém. 1955, s. 1413 och 1462.

16 — Dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), punkt 18, av den 10 juli 1986 i mål 79/85, Segers (REG 1986, s. 2375), punkt 13, av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank (REG 1993, s. I-4017; svensk specialutgåva, volym 14, s. 275), punkt 13, av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695), punkt 20 och av den 9 mars 1999 i mål C-212/97, Centros (REG 1999, s. I-1459), punkt 20.

Rådet fullgjorde skyldigheten genom att år 1989 anta förordning nr 4059/89 och, sedan denna ogiltigförklarats av domstolen, genom att godkänna förordning nr 3118/93 som trädde i kraft den 1 januari 1994. Från och med denna tidpunkt tilläts de i artikel 1 definierade vägtransportföretagen att utföra tillfälliga inrikes vägtransporter för annans räkning i en annan medlemsstat, så kallat cabotage, utan att ha säte i eller på annat sätt vara etablerat i den staten.

26. Enligt artikel 3 skall cabotagetillstånd fördelas av kommissionen till medlemsstaterna, som in sin tur skall utfärda dem till de transportföretag som har ansökt om tillstånd.

27. När cabotagetillstånd väl erhållits skall cabotagets utförande lyda under gemenskapsrätten med undantag för att transportföretaget enligt artikel 6 på ett antal väl avgränsade områden skall följa bestämmelserna i värdmedlemsstaten. Dessa områden är a) avgifter och villkor för transportkontrakt, b) vikt och dimension på vägfordon, c) de krav som ställs på transporter av vissa godskategorier, särskilt farligt gods, livsmedel och levande djur, d) kör- och vilotider samt e) mervärdesskatt på transporttjänster.

28. Det har styrkts att klagandebolaget under den i målet vid den nationella domstolen omtvistade perioden har haft cabotagetillstånd som utfärdats av de luxemburgska myndigheterna för yrkesmässiga godstransporter för annans räkning i Tyskland. Därmed är förordning nr 3118/93 tillämplig. Det har även framkommit att artikel 6 inte innehåller bestämmelser angående registrering av fordonen eller anger betalning av fordonsskatt vid uppräkningen av de lagenliga skyldigheter som transportföretaget med cabotageverksamhet skall fullgöra i värdmedlemsstaten.

29. Jag anser därför att Tyskland i egenskap av värdmedlemsstat för den cabotagetrafik som utförts av kärandebolaget i målet vid den nationella domstolen inte kan ålägga detta bolag att följa den tyska lagstiftningen i fråga om registrering och betalning av fordonsskatt.

30. Denna lösning förefaller mig mest lämplig dels eftersom gemenskapsrätten beaktas och dels eftersom cabotagetrafik per definition är av tillfällig karaktär, då det krävs att transportföretaget inte har sitt säte eller ett driftsställe i värdmedlemsstaten. Cabotage är till sin natur en tidsbegränsad verksamhet, då det är fråga om tjänster som saknar det inslag av varaktighet som innehavet av ett säte kännetecknas av. Det skulle vara kontraproduktivt och framför allt föga lönsamt om bolagen vore tvungna att betala fordonsskatt i värdmedlemsstaten varje gång de hade för avsikt att bedriva cabotagetrafik.

Domstolen har fastslagit att den ifrågavarande verksamhetens tillfälliga karaktär skall bedömas inte bara i förhållande till tjänstens varaktighet, utan även i förhållande till hur ofta den ägt rum, dess regelbundenhet och kontinuitet. [17]

31. Finanzgericht Münster har i sitt beslut om hänskjutande framhållit att enligt Bundesfinanzhofs rättspraxis skall ett fordons vanliga uppställningsplats vara den plats från vilken det direkt tas i trafik på allmän väg och där det parkeras efter avslutad körning och, i fråga om internationella transporter, det driftsställe där beslut fattas om fordonets körsträckor, inklusive vilotider.

Jag kan nämna en rad invändningar mot tillämpningen av denna rättspraxis på bolaget Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl. För det första härrör tillämpningen från tiden före antagandet av förordning nr 4059/89, vars artikel 5 hade samma lydelse som artikel 6 i förord-

17 — Dom av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard (REG 1995, s. I-4165), punkt 27.

ning nr 3118/93 och således kunde det inte beaktas att transportföretag etablerade i andra medlemsstater skulle få rätt att utföra nationella transporter utan att behöva byta säte eller öppna ett driftsställe. För det andra är det, med tanke på att cabotage utgör nationell trafik under den period då sådan verksamhet bedrivs i Tyskland, mest logiskt att fordonen tas i trafik och ställs upp i denna stat. Slutligen förefaller tanken på ett fast driftsställe för ett så litet företag som Andreas Hoves tycks vara, där en eller två personer fattar besluten angående fordonen, och i en tid när kommunikationerna har genomgått en radikal utveckling, överdriven.

32. Parterna är överens om att bolaget Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl hade ett tillstånd från de luxemburgska myndigheterna att bedriva cabotagetrafik i Tyskland under den omtvistade tidsperioden och att bolaget inte har något driftsställe i Tyskland.

Jag förnekar inte att det kan te sig tveksamt att kärandebolaget i målet vid den nationella domstolen under flera år i rad har haft cabotagetillstånd för två månader i taget, med tanke på att varje tillstånd enligt artikel 3.3 i förordning nr 3118/93 endast kan användas för ett fordon. Jag ställer mig även tveksam till att kärandebolaget, som har 15 fordon registrerade i sitt namn i Luxemburg, har möjlighet att utnyttja dessa med åtta chaufförer. Om det dessutom endast är de åtta chaufförer som är bosatta i Tyskland som tar med sig fordonen hem, varför begär Finanzgericht Borken att skatt skall erläggas för de femton som ägs av bolaget?

33. Av domstolens rättspraxis följer att en medlemsstat har rätt att vidta åtgärder som syftar till att förhindra att vissa av dess medborgare försöker undandra sig den nationella lagstiftningen genom att använda sig av de möjligheter som ges i fördraget, och att medborgarna inte har rätt att åberopa bestämmelser när det är fråga om missbruk eller bedrägeri. [18]

34. Tyskland tycks dock inte ha utnyttjat de kontrollmöjligheter som genom förord-

18 — Se särskilt inom området för fritt tillhandahållande av tjänster dom av den 3 december 1974 i mål 33/74, Van Binsbergen (REG 1974, s. 1299; svensk specialutgåva, volym 2, s. 379), punkt 13, av den 3 februari 1993 i mål C-148/91, Veronica Omroep Organisatie (REG 1993, s. I-487; svensk specialutgåva, volym 14, s. 17), punkt 12, av den 5 oktober 1994 i mål C-23/93, TV10 (REG 1994, s. I-4795; svensk specialutgåva volym 16, s. I-159), punkt 21, i fråga om etableringsfriheten dom av den 7 februari 1979 i mål 115/78, Knoors (REG 1979, s. 399; svensk specialutgåva, volym 4, s. 297), punkt 25, av den 3 oktober 1990 i mål C-61/89, Bouchoucha (REG 1990, s. I-3551), punkt 14 och den ovannämnda domen i målet Centros, punkt 24, i fråga om fri rörlighet för varor dom av den 10 januari 1985 i mål 229/83, Leclerc (REG 1985, s. 1; svensk specialutgåva, volym 8, s. 1), punkt 27, på socialförsäkringsområdet dom av den 2 maj 1996 i mål C-206/94, Paletta (REG 1994, s. I-2357), punkt 24, i fråga om fri rörlighet för arbetstagare dom av den 21 juni 1988 i mål 39/86, Lair (REG 1988, s. 3161; svensk specialutgåva, volym 9, s. 475), punkt 43, i fråga om den gemensamma jordbrukspolitiken dom av den 3 mars 1993 i mål C-8/92, General Milk Products (REG 1993, s. I-779), punkt 21 och i fråga om bolagsrätt dom av den 12 maj 1998 i mål C-367/96, Kefalas m.fl. (REG 1998, s. I-2843), punkt 20.

ning nr 3118/93 tillerkänns myndigheterna i värdmedlemsstaten, eftersom landet avvikit från principen att cabotagetillståndet skall finnas i fordonet och att det skall uppvisas på begäran av de tjänstemän som svarar för kontrollen. Å andra sidan skall medlemsstaterna enligt artikel 8 bistå varandra vid tillämpningen av förordningen och de behöriga myndigheterna i värdmedlemsstaten skall, utan att det påverkar ett eventuellt strafförfarande, ha rätt att vidta sanktioner mot ett icke hemmahörande transportföretag som har gjort sig skyldigt till överträdelse mot förordningen eller mot gemenskapens lagar eller mot inhemsk lagstiftning i dess territorium vid utförande av cabotage. Dessa sanktioner kan sträcka sig från en enkel varning till ett tillfälligt förbud att bedriva denna typ av trafik inom medlemsstatens territorium och överträdelserna och sanktionerna skall anmälas till etableringsstaten, som efter att ha hört myndigheterna i värdmedlemsstaten kan föreskriva en påföljd i form av återkallelse av tillståndet att bedriva yrkesmässiga vägtransporter.

Om de tyska statsmakterna ansåg att bolaget Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl inte följde villkoren i de cabotagetillstånd som meddelats av Luxemburg, skulle de ha agerat inom ramen för de möjligheter som föreskrivs i förordning nr 3118/93, i stället för att försöka ålägga bolaget skyldigheten att erlägga fordonsskatt för 15 lastbilar, för vilka det redan betalat skatt i Luxemburg. Detta tycks snarare vara en förtäckt sanktion som inte föreskrivs i gemenskapslagstiftningen än en generellt föreskriven rättslig skyldighet.

35. Jag anser därför att artikel 6 i förordning nr 3118/93 utgör hinder för nationella bestämmelser som innebär att fordon, som används inom statens territorium där de har sin vanliga uppställningsplats, beläggs med fordonsskatt på grund av att de är registrerade i en annan medlemsstat i vilken de har erhållit cabotagetillstånd.

B — *Den andra tolkningsfrågan*

36. Denna frågas formulering leder domstolen till bestämmelserna i den tyska fordonsskattelagen som nämns uttryckligen, utan att innehållet i denna anges. Dessa bestämmelser utesluter å ena sidan att fordon som är registrerade i en annan medlemsstat beskattas, medan fordon som används olagligt å andra sidan undantas från denna förmån. Definitionen av olaglig användning anges i § 2 femte stycket i lagen och består i att fordonet används i trafik i Tyskland utan att det är registrerat i denna stat, när detta krävs enligt gällande lagstiftning.

Mot bakgrund av de nationella överrätternas praxis angående ett fordons vanliga uppställningsplats har dock den nationella domstolen förklarat att § 1 första stycket nummer 2 andra meningen andra ledet i nämnda lag medför skatteplikt i Tyskland, trots att fordonet är registrerat i utlandet. Den har tillagt att det klart framgår av bestämmelsens motivering att den tyske lagstiftaren genom att anknyta till den vanliga uppställningsplatsen i stället för till registreringsorten, i syfte att förhindra potentiella fall av skatteflykt, avsiktligen fastställde en annan skattegrundande händelse än registreringen för sådana fall som bolaget Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl.

Som jag uppfattar det är den nationella domstolen inte lika intresserad av en eventuell skyldighet att registrera fordonen i Tyskland, som skulle gälla kärandebolaget i målet vid den nationella domstolen, som möjligheten att det, vid den tolkning som har gjorts i tysk rättspraxis, skulle vara skyldigt att betala skatt i mer än en stat, när värdmedlemsstaten tillämpar en lagstiftning som ger fordonets vanliga uppställningsplats företräde.

37. Följaktligen vill Finanzgericht Münster genom denna tolkningsfråga få klarhet i huruvida, i fall som det som har beskrivits i den första tolkningsfrågan, artikel 5 i direktiv 93/89 utgör hinder för nationella bestämmelser, som från fordonsskatteplikt undantar fordon som är registrerade i en annan medlemsstat, där fordonsskatt har erlagts, föreskriver att detta tekniska undantag inte skall tillämpas vid olaglig användning, vilket anses föreligga när det utländska fordonet har sin vanliga uppställningsplats inom dess territorium.

38. Käranden i målet vid den nationella domstolen anser att denna fråga skall besvaras jakande.

39. Finanzamt Borken har gjort gällande att artikel 5 i direktiv 93/89 endast kan omfatta fall av lagenlig registrering i en medlemsstat och inte är tillämplig på det luxemburgska kärandebolaget i målet vid den nationella domstolen.

40. Den franska regeringen har förordat att frågan skall besvaras så att direktiv 93/89 endast medger uppbörd av fordonsskatt i den stat där lagenlig registrering skett.

41. Ombudet för Förenade kungariket har anslutit sig till den franska regeringens och

kommissionens åsikt och hävdat att artikel 5 i direktiv 93/89 är entydig och att den tyska regeringens inställning, nämligen att ett fordons registrering i en medlemsstat skall skiljas från rätten att beskatta detta, strider mot nämnda gemenskapsbestämmelse.

42. Enligt kommissionen utgör artikel 5 i direktiv 93/89 hinder för en nationell bestämmelse som, i de fall när ett fordon är registrerat i en annan medlemsstat, kopplar uppbörden av den skatt som avses i artikel 3 till en olaglig användning av fordonet i form av att det används i trafik på allmän väg utan att dessförinnan ha registrerats enligt värdmedlemsstatens lagstiftning.

43. Domstolen har konstaterat att direktiv 93/89 syftar till att avlägsna snedvridning av konkurrensen mellan transportföretag i medlemsstaterna genom att avgiftssystemen gradvis harmoniseras och genom att rättvisa ordningar införs för att ta ut infrastrukturkostnader av åkare.[19] För detta ändamål innehåller artikel 3 en uttömmande lista över skatter. I artikel 5 föreskrivs att skatterna, som till beloppet inte skall underskrida det minimum som anges i bilagan, endast skall tas ut av den medlemsstat där fordonet är registrerat.

19 — Dom av den 28 oktober 1999 i mål C-193/98, Pfennigmann (REG 1999, s. I-7747), punkt 30.

Enligt artikel 7 har medlemsstaterna rätt att under vissa förutsättningar behålla eller införa vägtullar och/eller införa trafikavgifter. Av direktivet framgår klart att rätten att ta ut fordonsskatt är helt avhängig registreringen och att fordonet endast kan vara registrerat i en stat där således även skatten skall betalas.

44. I direktivet gavs en frist till den 1 januari 1995 för att anpassa den nationella skattelagstiftningen. Tyskland fullgjorde skyldigheten att ändra sin lagstiftning och avskaffade från och med denna tidpunkt skyldigheten att betala fordonsskatt för utländska fordon som är registrerade i en annan medlemsstat, men som befinner sig på tyskt territorium och som uteslutande är avsedda för godstransporter på väg med en tillåten totalvikt på minst tolv ton (alltså de fordon som omfattas av direktivets tillämpningsområde).

Den tyske lagstiftaren gick emellertid längre och föreskrev att detta tekniska undantag inte tillämpas på fordon som användes olagligt, det vill säga som

används i trafik på allmän väg inom landets territorium, utan att vara registrerat enligt gällande lagstiftning. Ett utländskt fordon kan inte heller få tillstånd att ens tillfälligt användas i trafik i Tyskland om det har sin vanliga uppställningsplats i denna stat. [20]

45. Jag delar kommissionens uppfattning att syftet med artikel 5 i direktiv 93/89 inte är att förhindra att en medlemsstat ställer upp egna krav när det gäller att beakta och tillämpa de villkor för registrering som föreskrivs i dess transportlagstiftning, i frånvaro av harmonisering av de kriterier som styr registreringen av fordon avsedda för godstransporter på väg. Konflikter som uppstår på grund av detta skall lösas med iakttagande av gemenskapsrätten och inte genom att en ny skattegrundande omständighet införs, något som under alla omständigheter står i strid med artikel 5 och direktivets syfte.

46. Om man skulle godta den uppfattning som har framförts av den tyska myndighet som är svarande i målet vid den nationella domstolen, skulle ett bolag som Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl, som grundats och har sitt säte i Luxemburg, där det enligt lag är skyldigt att registrera sina fordon och där det med tillämpning av direktivet skall betala fordonsskatt, kunna tvingas att betala samma skatt i en annan medlemsstat för samma fordon när det bedriver cabotagetrafik.

En sådan situation strider mot artikel 5 i direktiv 93/89 och utgör en diskriminerande åtgärd till nackdel för utländska tjänsteleverantörer, eftersom de som är etablerade i Tyskland och som har registrerat sina fordon i denna stat, betalar skatten en gång.

47. Med hänsyn till att endast registreringsmedlemsstaten har rätt att beskatta fordon som är registrerade inom dess territorium, drar jag slutsatsen att artikel 5 i direktiv 93/89 utgör ett hinder för en nationell bestämmelse, som från fordonsskatteplikt undantar fordon som är registrerade i en annan medlemsstat, där denna skatt har erlagts, och därefter föreskriver att detta tekniska undantag inte skall tillämpas vid olaglig användning, vilket anses föreligga när det utländska fordonet har sin vanliga uppställningsplats inom dess territorium.

20 — Detta är den lösning som lagstiftaren kom fram till efter en tolkning *e contrario* av artikel 1.1 b i förordningen om internationell fordonstrafik.

VII — Förslag till avgörande

48. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall besvara Finanzgericht Münsters tolkningsfrågor på följande sätt:

1) Artikel 6 i förordning (EEG) nr 3118/93 av den 25 oktober 1993 om förutsättningar för transportföretag att utföra inrikes godstransporter på väg i en medlemsstat där de inte är etablerade utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken användningen av lastbilar inom det nationella territoriet, där de har sin vanliga uppställningsplats, är fordonsskattepliktig på grund av att lastbilarna är registrerade i en annan medlemsstat där de har ett cabotagetillstånd.

2) Artikel 5 i rådets direktiv 93/89/EEG av den 25 oktober 1993 om medlemsstaternas tillämpning av skatter på vissa fordon som används för godstransporter på väg och tullar och avgifter för användningen av vissa infrastrukturer utgör hinder för en nationell bestämmelse som från fordonsskatteplikt undantar fordon som är registrerade i en annan medlemsstat, där denna skatt har erlagts, och därefter föreskriver att detta tekniska undantag inte skall tillämpas vid olaglig användning, vilket anses föreligga när det utländska fordonet har sin vanliga uppställningsplats inom dess territorium.