

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

fremsat den 12. november 1998 *

1. Denne præjudicielle forelæggelse fra en svensk domstol angår spørgsmålet om, hvorvidt det er foreneligt med fællesskabsbestemmelserne om harmoniserede punktafgifter — specielt med hensyn til mineralolier (dvs. benzin- og petroleumprodukter) — at opkræve en miljøafgift af motorbrændstof til luftfartøjer, der benyttes i indenrigsluftfart, i betragtning af kravet om, at mineralolier, der leveres til anvendelse som motorbrændstof til luftfartøjer, skal være fritaget for afgift, medmindre der er tale om »ikke-forretningsmæssig privatflyvning«.

I — De relevante retsregler og sagens faktiske omstændigheder

A — De nationale retsregler og de faktiske omstændigheder

2. I henhold til en svensk lov af 1988 om miljøafgift af indenrigsluftfart (lag om miljöskatt på inrikes flygtrafik, herefter »1988-loven«)¹ blev der i Sverige fra den 1. marts 1989 til den 31. december 1996 opkrævet en afgift, som i forelæggelseskendelsen omtales som »en ny punktafgift«.

Afgiften skulle kun svares af indenrigsluftfart.

3. Braathens Sverige AB (tidligere Transwede Airways AB, herefter »sagsøgeren«) blev i henhold til 1988-loven afkrævet afgift for perioden fra januar 1995 til juni 1996. For årene 1995 og 1996 blev afgiften beregnet i henhold til 1988-lovens § 6 som ændret ved en lov, der var trådt i kraft den 1. januar 1991, og i overensstemmelse med en generel forhøjelse af kuldioxidafgifterne, som var blevet gennemført ved endnu en ændring, der fik virkning fra den 1. januar 1993. I henhold til den ændrede affattelse af § 6, stk. 1, blev afgiften som udgangspunkt beregnet ud fra de oplysninger, som Luftfartsverket rådede over om brændstof-forbrug og emission af kulbrinter og kvælstofilte for den pågældende flytype på en gennemsnitligt beregnet flystrækning. Efter 1988-lovens § 6, stk. 2, i den ændrede affattelse skulle afgiften svares for hver flyvning med 1 SEK pr. kg. forbrugt flybrændstof og med 12 SEK pr. kg. udledte kulbrinter og kvælstofilte. For det tilfælde, at pålidelige oplysninger om emission af kulbrinter og kvælstofilte, som omhandlet i § 6, stk. 1, ikke forelå, skulle afgiften tilsyneladende i henhold til § 7 — i hvert fald i forbindelse med disse emissioner — beregnes ud fra flyets højeste tilladte start-

* Originalsprog: engelsk.

1 — Lag 1988:1567.

vægt. Med virkning fra den 1. januar 1997 blev 1988-loven formelt ophævet ved lov 1996:1407². Fra dette tidspunkt har flybenzin og flypetroleum været fritaget for energi- og kuldioxidafgift i Sverige i henhold til den svenske energiafgiftslov af 1994 (lag om skatt på energi)³.

B — Fællesskabsbestemmelserne

4. I henhold til artikel 1, stk. 1, i Rådets direktiv 92/12/EØF⁴ har direktivet til formål at fastlægge »ordningen for varer, der pålægges punktafgifter og andre indirekte skatter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af disse varer, dog bortset fra moms og afgifter, som er indført af Det Europæiske Fællesskab«. I direktivets artikel 1, stk. 2, bestemmes det, at »de særlige bestemmelser vedrørende strukturerne og afgiftssatserne for de varer, der pålægges punktafgift, vil fremgå af specifikke direktiver«. I henhold til artikel 3, stk. 1, finder det generelle direktiv anvendelse på »mineralolier«, »alkohol og alkoholholdige drik-

kevarer« samt »forarbejdede tobaksvarer«.

I artikel 3, stk. 2, der er en central bestemmelse i denne sag, bestemmes det imidlertid, at de nævnte varer »kan pålægges andre former for indirekte beskatning i særligt øjemed, såfremt der ved den pågældende beskatning iagttages de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter og moms for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen«.

5. De »specifikke direktiver«, som nævnes i det generelle direktivs artikel 1, stk. 2, og som er udstedt om mineralolier, er Rådets direktiv 92/81/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier (herefter »mineraloliedirektivet«)⁵ og Rådets direktiv 92/82/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for mineralolier (herefter »afgiftssatsdirektivet«)⁶. I henhold til mineraloliedirektivets artikel 1 »pålægger [medlemsstaterne] mineralolier en harmoniseret punktafgift...«. De enkelte mineralolier, direktivet omfatter, beskrives i direktivets artikel 2, stk. 1, generelt under henvisning til en lang række koder i Fællesskabets kombinerede toldnomenklatur. Det fremgår imidlertid af artikel 2, stk. 2, at medmindre der er fastsat en specifik afgiftssats i afgiftssatsdirektivet, skal der af benzin- eller petroleumprodukter »svares punktafgift, hvis de er bestemt til at anvendes, afsættes eller

2 — Det oplyses i forelæggelseskendelsen, at afgiften på motorbrændstof til luftfartøjer i indenrigsluftfart blev ophævet af tre grunde: For det første ønskede den svenske regering, at miljøafgiften skulle erstattes af »en ordning, der gav mulighed for bedre miljøstyring, f.eks. en større differentiering af Luftfartsverkets landingsafgifter«. For det andet havde afreguleringen af den civile indenrigsluftfart gjort det stadig vanskeligere at pålægge afgiften retfærdigt. For det tredje havde Kommissionens Generaldirektorat for Skatte- og Afgiftsspørgsmål i en skrivelse af 21.2.1996 til den svenske regering gjort gældende, at miljøafgiften ikke var forenelig med mineraloliedirektivet.

3 — Lag 1994:1776.

4 — Direktiv af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplagring og omsætning heraf, samt om kontrol hermed (herefter »det generelle direktiv«) (EFT 1992 L 76, s. 1).

5 — EFT 1992 L 316, s. 12.

6 — EFT 1992 L 316, s. 19.

anvendes som brændsel eller som motorbrændstof«. Punktafgiftssatsen er i så fald den sats, der gælder for tilsvarende brændsel eller motorbrændstof, for hvilket der er fastsat en sats i afgiftssatsdirektivet. Der er enighed om, at de benzin- eller petroleumprodukter, den foreliggende sag angår, var bestemt til anvendelse som, og blev anvendt som motorbrændstof inden for erhvervsmæssig luftfart. Som udgangspunkt er sådanne produkter dermed undergivet den harmoniserede punktafgiftsordning.

pliceret anvendelse af disse fritagelser og undgå svig, unddragelse og misbrug:

...

6. Mineraloliedirektivets artikel 8 indeholder bl.a. nogle undtagelser fra den netop omtalte pligt til at opkræve punktafgift. De relevante bestemmelser i denne sag er bestemmelserne i artikel 8, stk. 1, litra b), der har følgende ordlyd:

- b) mineralolier, der leveres til anvendelse som motorbrændstof til luftfartøjer, medmindre der er tale om ikke-forretningsmæssig privatflyvning.

»1. Ud over de i direktiv 92/12/EØF fastsatte almindelige bestemmelser om fritagne anvendelsesformål for afgiftspligtige varer⁷ og uden at andre EF-bestemmelser herved berøres, fritager medlemsstaterne nedenævnte varer for den harmoniserede punktafgift på betingelser, som de fastsætter med henblik på at sikre en korrekt og ukom-

I dette direktiv forstås ved ikke-forretningsmæssig privatflyvning ejerens eller en fysisk eller juridisk persons anvendelse af et luftfartøj, som den pågældende har rådighed over enten ved leje eller på anden måde, til ikke-erhvervsmæssige formål, navnlig andre formål end personbefordring og gods-transport eller levering af tjenesteydelser mod vederlag eller til offentlige formål.

7 — Det generelle direktivs afsnit V, som omfatter artikel 23, indeholder under overskriften »Fritagelser« bestemmelser om specifikke undtagelser fra punktafgiftspligten i tilfælde, hvor punktafgiftspligtige varer f.eks. er bestemt til »diplomatiske eller konsulære forbindelser«. Ingen af disse undtagelser er imidlertid relevante i den foreliggende sag.

Medlemsstaterne kan begrænse anvendelsesområdet for denne fritagelse til alene at gælde for levering af jetpetroleum (KN-kode 2710 00 51).«

II — Sagens behandling ved den nationale ret

7. Sagsøgeren påklagede afgiftsansættelsen, men fik ikke medhold og anlagde derefter sag ved den nationale ret. Da sagens udfald var uvis, besluttede retten, Länsrätten i Dalarnas län (herefter »den nationale ret«), at give udsættelse med afgiftsbetalingen.

8. Sagsøgeren gjorde for den nationale ret gældende, at det i det hele klart fremgik, at afgiften var en punktafgift på kommercielt flybrændstof, og at Sverige ikke længere havde den fornødne lovgivningskompetence til at opretholde en sådan afgift.

9. Sagsøgte i sagen for den nationale ret, Riksskatteverket, gjorde gældende, at der måtte sondres mellem energiafgifter og afgifter på forurening af miljøet, og at det forhold, at afgiftsberegningen bl.a. skete på grundlag af det forbrugte antal liter brændstof, ikke i sig selv kunne indebære, at afgiften skulle betragtes som en punktafgift på mineralolier.

10. I forelæggelseskendelsen oplyses det, at 1988-loven blev indført for at tilskynde til udvikling af mere miljøvenlige flymotorer. Afgiften blev dog kun pålagt indenrigsluftfarten på grund af Sveriges forpligtelser bl.a. i henhold til Chicago-konventionen af

1944, hvorefter de kontraherende parter ikke særskilt må opkræve nationale afgifter af international flytrafik⁸. Den nationale ret lægger til grund, at medlemsstaterne ifølge mineraloliedirektivet skal undtage mineralolier, der leveres til kommerciel anvendelse som motorbrændstof til luftfartøjer. Den har dog på baggrund af de forskellige opfattelser, der er gjort gældende for den med hensyn til den omtvistede afgifts egentlige karakter, og under hensyn til, at der ikke findes nogen EF-retspraksis, og at parterne både er uenige om, hvorvidt direktivet har direkte virkning, og om, hvorvidt afgiftsordningen kan opdeles i en del, der er uforenelig med fællesskabsretten, og en del, der ikke er det, besluttet at forelægge følgende spørgsmål for Domstolen:

»1) Er den i sagen omhandlede afgiftspålæggelse — i medfør af lag (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik — i strid med Rådets direktiv 92/81/EØF (mineraloliedirektivet), der i artikel 8, stk. 1, litra b), bestemmer, at medlemsstaterne fra den harmoniserede punktafgift undtager mineralolier, der leveres til anvendelse som motorbrændstof til luftfartøjer, medmindre der er tale om ikke-forretningsmæssig privatflyvning?

8 — Konventionen om international civilflyvning (herefter »Chicago-konventionen«), undertegnet i Chicago den 7.12.1944, *United Nations Treaty Series*, vol. 15, s. 296, jf. artikel 24, litra a).

- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, kan mineraloliedirektivets artikel 8, stk. 1, litra b), da antages at have direkte virkning, således at bestemmelsen kan påberåbes for en national domstol af en borger over for en statslig myndighed?
- 3) Såfremt mineraloliedirektivet skal anvendes i det foreliggende tilfælde, kan den i sagen omhandlede afgiftspåleggelse da opdeles i en del, der er i overensstemmelse med fællesskabsretten, og en del, der ikke er det, under hensyn til, at den svenske miljøafgift til dels beregnes ud fra brændstofforbruget og til dels ud fra emissionerne af kulbrinter og kvælstofilte?»

artikel 8, stk. 1, litra b), at opkræve en national afgift, som den omtvistede svenske »miljøafgift«. Kun hvis dette spørgsmål besvares bekræftende, opstår de to andre spørgsmål. Det tredje præjudicielle spørgsmål går i det væsentlige ud på, om det med hensyn til afgiftspåleggelsen er muligt at sondre mellem en del, der er i overensstemmelse med fællesskabsretten, og en del, der ikke er det, og dermed skal spørgsmålet kun behandles, hvis en afgift som miljøafgiften i det mindste delvis kan betragtes som forenelig med fællesskabsbestemmelserne.

A — Rækkevidden af forpligtelsen til at fritage motorbrændstof til luftfartøjer for afgift

i) Den omtvistede afgifts karakter

III — Stillingtagen

11. Der er afgivet skriftlige og mundtlige indlæg af sagsøgeren og af Kommissionen, mens Riksskatteverket har afgivet mundtligt indlæg.

12. Det er klart, at det grundlæggende spørgsmål i den foreliggende sag er, om det er i strid med mineraloliedirektivets

13. Det fremgår af indlæggene vedrørende det første præjudicielle spørgsmål, at to aspekter skal tages i betragtning. For det første er der uenighed om, hvorvidt afgiften kun af navn er en miljøafgift — som sagsøgeren hævder under henvisning til, at der i virkeligheden er tale om en afgift, der umiddelbart skal svares af motorbrændstof til luftfartøjer — eller om afgiften, som anført af Riksskatteverket tjener et reelt miljøformål, idet det, der skal svares afgift af, er emissioner fra flymotorer. For det andet skal der — for det tilfælde, at afgiften skal opfattes som en afgift på forbrug af motorbrændstof til luftfartøjer — tages stilling til, om afgiften er forenelig med mineraloliedirektivets arti-

kel 8, stk. 1, litra b), på baggrund af medlemsstaternes beføjelse i henhold til det generelle direktivs artikel 3, stk. 2, til at pålægge andre former for indirekte beskatning.

14. Der er enighed om, at miljøbeskyttelse kan udgøre et »særligt øjemed«, der i henhold til det generelle direktivs artikel 3, stk. 2, kan begrunde, at medlemsstaterne pålægger en indirekte beskatning. Kommissionen har imidlertid støttet sagsøgerens argumentation ved at anføre, at det — på grund af den uundgåelige sammenhæng mellem på den ene side emission af kulbrinter og kvælstofilte og på den anden side forbruget af motorbrændstof til luftfartøjer — er forbruget af motorbrændstof, der skal svares afgift af i dette tilfælde. Riksskatteverket har under retsmødet gjort gældende, at det ikke kan bevirke, at afgiften ikke skulle have karakter af en miljøafgift, at man har benyttet oplysninger om brændstofforbruget og specielt oplysninger om det gennemsnitlige forbrug for de enkelte flystrækninger som grundlag for at beregne emissionsniveauet. Da afgiften blev ophævet, skete det ikke kun som en reaktion på Kommissionens skrivelse af 21. februar 1996, men også ud fra et ønske om at træffe mere effektive miljøbeskyttelsesforanstaltninger.

15. Om afgiften tjener et »særligt øjemed« i form af miljøbeskyttelse, som Riksskatteverket hævder, afhænger af, om selve afgiftsstrukturen, og specielt afgiftsberegningen, er udformet på en sådan måde, at den tilskynder til brug af mindre forurenende flymotorer. Det første led i beregningen er en afgiftssats på 1 SEK pr. kg forbrugt flybrændstof — tilsyneladende (i henhold til 1988-lovens § 6, stk. 1), ud fra

Luftfartsverkets oplysninger om brændstofforbruget på en gennemsnitligt beregnet flystrækning. Det andet led, som er en sats på 12 SEK pr. kg udledte kulbrinter og kvælstofilte, beregnes også ud fra Luftfartsverkets oplysninger om sådanne emissioner fra den pågældende flytype på en gennemsnitligt beregnet flystrækning. Der er ikke fremlagt oplysninger for Domstolen om arten og omfanget af disse oplysninger og specielt ikke om, i hvilket omfang de kan danne grundlag for en betydningsfuld sondring mellem mere eller mindre forurenende flymotorer. Kun den nationale ret kan derfor afgøre, om afgiften reelt og i væsentligt omfang er udformet således, at den fremmer det miljømæssige formål at tilskynde til anvendelse af mindre forurenende fly. Det synes klart at fremgå af forelæggelseskendelsen, at afgiften blev beregnet på grundlag af 1988-lovens § 6, stk. 1 og 2, og ikke på grundlag af flyets højeste tilladte startvægt i henhold til § 7. Det må efter min opfattelse være de nationale myndigheder, der skal godtgøre, at afgiften reelt tjener et miljøformål.

16. Hvis der ved 1988-loven ikke reelt blev pålagt afgift på emissioner, men derimod på brændstofforbrug, er loven umiddelbart i strid med afgiftsfritagelsen for motorbrændstof til luftfartøjer i henhold til minimaloliedirektivets artikel 8, stk. 1, litra b). Det er derfor nødvendigt at tage stilling til, om det generelle direktivs artikel 3, stk. 2, giver medlemsstaterne adgang til at pålægge en sådan afgift, og i denne forbindelse til rækkevidden af den harmonise-

rede afgiftsordning og begrebet punktafgifter.

ii) *Stillingtagen til den harmoniserede afgiftsordning*

a) Begrebet punktafgift

17. Det generelle direktiv definerer ikke punktafgifter, men fastlægger, som det fremgår af direktivets artikel 1, stk. 1, kun »ordningen for varer, der pålægges punktafgifter og andre indirekte skatter...« (min fremhævelse). Dette har ført til, at nogle forfattere har beskrevet fremgangsmåden som baseret på et nyt »generelt og fleksibelt harmoniseringsbegreb« eller på den »laveste fællesnævner« af de mulige harmoniseringsformer⁹. Ordlyden af det generelle direktivs artikel 1 omfatter også »andre indirekte skatter« på de varer, der er omfattet af den harmoniserede ordning. Medlemsstaternes ret til at pålægge (eller fortsat at pålægge) sådanne indirekte skatter eller ikke-harmoniserede punktafgifter er reguleret i direktivets artikel 3, stk. 2. Det første præjudicielle spørgsmål angår rettens omfang og grænser.

9 — Jf. Terra & Wattel: *European Tax Law* (Deventer, 1993), s. 145, der citerer Stubbe: »Die Harmonisierung der besonderen Verbrauchssteuern in der Europäischen Gemeinschaft«, *ZfZV* 1993, s. 170.

18. Der findes ingen almindeligt antaget definition af begrebet »punktafgift«. Punktafgifter, som i de seneste år har fået betydelig mindre udbredelse, er i de fleste tilfælde en specifik indirekte beskatning af produktion, salg eller forbrug af varer, oftest luksusartikler¹⁰. Selv om sondringen mellem punktafgifter og omsætningsafgifter er betydningsfuld, eftersom sjette momsdirektivs artikel 33 forbyder medlemsstaterne at pålægge nationale omsætningsafgifter, »... synes sondringen mellem punktafgifter og andre former for indirekte beskatning ikke at kunne have betydning«¹¹. Det er blevet hævdet om punktafgifter, at de »... udgør en af de ældste beskatningsformer, muligvis fordi afgiftsansættelsen og afgiftsopkrævningen er forholdsvis ukompliceret, [og at] de tidligere er blevet opkrævet af en lang række forskellige produkter, men de vigtigste punktafgifter i nyere tid er afgifter på alkoholholdige drikkevarer, tobaksvarer, motorbrændstof og motorkøretøjer«¹².

19. Den nationale ret har beskrevet den afgift, den foreliggende sag angår, som en punktafgift. På baggrund af arten af de varer, der kan pålægges punktafgift, og den

10 — Rent teoretisk kunne man betragte særlige afgifter på tjenesteydelser, f.eks. teateropførelser og biografforestillinger, jf. dom af 19.3.1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385, som punktafgifter, men punktafgiftsbegrebet er traditionelt blevet knyttet til afgifter på varer.

11 — Jf. Easson, *Taxation in the European Community*, London, 1993, s. 144.

12 — Jf. Farmer & Lyal, *EC Tax Law*, Oxford, 1994, s. 225. De mange forskellige afgifter, der kan være tale om, fra afgifter på kaffe og elektriske pærer i Tyskland, til afgifter på laks i Danmark og bananer i Italien, beskrives af Sterdyniak m.fl. i *Vers une Fiscalité Européenne* (Paris 1991), s. 238.

her omhandlede afgifts kendetegn er der ingen grund til at stille spørgsmålstejn ved denne karakteristik.

b) Spørgsmålet, om afgiften er forenelig med fællesskabsretten

20. Ved første øjekast synes mineralolie-direktivets artikel 8, stk. 1, litra b), og det generelle direktivs artikel 3, stk. 2, at være indbyrdes modstridende. Ifølge den sidstnævnte bestemmelse kan medlemsstaterne pålægge ikke-harmoniserede punktafgifter i særligt øjemed, mens de efter den førstnævnte bestemmelse skal fritage anvendelse af motorbrændstof til luftfartøjer fra afgift. Jeg er imidlertid overbevist om, at de to bestemmelser kan bringes i overensstemmelse med hinanden.

21. Det er værd at lægge mærke til, at Kommissionens oprindelige forslag var, at de varer, som var omfattet af, hvad der skulle blive til det generelle direktiv, »[ikke] pålægges ... anden afgift end punktafgift og merværdiafgift«¹³. Rådet insisterede imidlertid på, at medlemsstaterne skulle bevare en residual afgiftskompetence, dog således naturligtvis, at de »regler for afgiftspålæg-

gelse, der gælder for punktafgifter« iagttages¹⁴. Det springende punkt i den foreliggende sag er, om de afgiftsregler, der henvises til i direktivets artikel 3, stk. 2, skal antages at omfatte den afgiftsfritagelse, der er hjemmel for i mineralolie-direktivets artikel 8, stk. 1, litra b).

22. Det fremgår klart af femte betragtning i præamblen til mineraloliedirektivet, at Rådet havde til hensigt »at fastsætte visse obligatoriske afgiftsfritagelser på fællesskabsplan«, men der angives ingen nærmere begrundelse herfor. Selv om det i direktivets artikel 2, stk. 2, kræves, at mineralolier, der anvendes som motorbrændstof, undergives den harmoniserede afgiftssats, der gælder ifølge afgiftsdirektivet, stilles der i mineraloliedirektivets artikel 8, stk. 1, litra b), krav om afgiftsfritagelse for mineralolier, der anvendes som motorbrændstof til luftfartøjer. Jeg mener ikke, at den begrænsning af medlemsstaternes forpligtelse i henhold til artikel 8, stk. 1, til at fritage de i litra a) til c) anførte mineralolier »for den harmoniserede punktafgift« — som også blev indsat af Rådet — skal opfattes således, at formålet var at pålægge medlemsstaterne en mindre omfattende forpligtelse end i henhold til

¹³ — Forslag til Rådets direktiv om den generelle ordning og om oplægning og omsætning af afgiftspligtige varer, jf. forslagens artikel 3, stk. 2 (EFT 1990 C 322, s. 1).

¹⁴ — Artikel 3, stk. 2, er udførligere citeret ovenfor i punkt 4. Rådet gik ud over Europa-Parlamentets ændringsforslag, som havde følgende ordlyd: »Medlemsstaterne bevarer retten til at pålægge... andre afgifter end *punktafgift* og merværdiafgift, forudsat at sådanne afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne fører til opkrævning af afgifter ved indførsel på det nationale område, afgiftsfritagelse ved udførsel fra samme område og heller ikke giver anledning til grænsekontrol« (min fremhævelse) (jf. EFT 1991 C 183, s. 123).

Kommissionens forslag¹⁵. Det kan meget vel tænkes, at Rådet lod sig påvirke af Chicago-konventionen til at medtage den obligatoriske afgiftsfritagelse for motorbrændstof til luftfartøjer. Rådet valgte imidlertid at lade undtagelsen gælde på lige fod for både international og indenlandsk kommerciel luftfart, men i sidste afsnit i artikel 8, stk. 1, litra b), gav det dog udtrykkeligt medlemsstaterne adgang til at »begrænse« anvendelsesområdet for fritagelsen for motorbrændstof til luftfartøjer til at gælde for visse leverancer af jetpetroleum. At Rådet indsatte denne undtagelse, tyder ifølge en modsætningsslutning på, at ingen anden undtagelse var tilsigtet¹⁶.

23. Det er naturligvis muligt at indtage et snævert standpunkt med hensyn til de »regler for afgiftspålæggelse«, som nævnes i det generelle direktivs artikel 3, stk. 2, og som medlemsstaterne skal iagttage, når de indfører eller anvender en indirekte beskatning af de varer, der opregnes i artikel 3, stk. 1. Disse regler angår »bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen«. Da bestemmelsen har karakter af en undtagelsesbestemmelse, synes den modsatte opfattelse dog at være nærliggende. Det generelle direktiv blev udstedt med hjem-

mel i traktatens artikel 99 af hensyn til det indre marked og som et led i en ordning, hvorefter der skulle udstedes specifikke direktiver om afgiftsstrukturen og afgiftssatserne (artikel 1, stk. 2)¹⁷. Der opstilles udtrykkeligt den dobbelte begrænsning af medlemsstaternes beføjelse til at pålægge andre former for indirekte beskatning, at en sådan beskatning skal ske i særligt øjemed og at de nævnte »regler for afgiftspålæggelse« skal »iagttages«. Som allerede nævnt vil det være medlemsstaten, der skal godtgøre, at en sådan afgiftspålæggelse sker i det hævdede særlige øjemed¹⁸. Set på denne baggrund må artikel 3, stk. 2, skulle fortolkes strengt, og som følge heraf skal der anlægges en vid fortolkning af det krav, som opstilles med udtrykket »de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter«. Det må under alle omstændigheder være klart, at kravet skal omfatte de regler, der er opstillet i de specifikke direktiver, i dette tilfælde i mineraloliedirektivet.

24. Afgiftsfritagelsen i henhold til mineraloliedirektivets artikel 8, stk. 1, litra b), gælder ganske vist efter sin ordlyd udtrykkeligt kun for »den harmoniserede punktafgift« (min fremhævelse), men jeg mener ikke, at Rådet herved har ønsket at give medlemsstaterne ret til at opkræve andre former for indirekte skatter eller punktafgifter. Det fremgår såvel af artikel 1, stk. 1, som af artikel 3, stk. 2, i det generelle direktiv, at direktivet omfatter både »punktafgifter og andre indirekte skatter«.

15 — I forbindelse med medlemsstaternes forpligtelse til at fritage bestemte varer for afgift nævnes det ikke udtrykkeligt i artikel 8, stk. 1, i Kommissionens forslag til Rådets direktiv om harmonisering af afgiftsstrukturen for mineralolier (EFT C 322, s. 18), hvilke punktafgifter der er tale om.

16 — Til støtte for denne opfattelse kan der også henvises til mineraloliedirektivets artikel 8, stk. 4, som indeholder en generel bestemmelse om, at Rådet kan give en medlemsstat tilladelse til at indføre yderligere fritagelser eller lempelser ud over dem, der er anført i artikel 8, stk. 1, 2 og 3, jf. senest Rådets beslutning 96/418/EF af 27.6.1996 om bemyndigelse til en medlemsstat til i overensstemmelse med artikel 8, stk. 4, i direktiv 92/81/EØF at indføre eller fortsat anvende punktafgiftsfritagelser eller — lempelser for visse typer mineralolier, der anvendes til særlige formål (EFT L 172, s. 22).

17 — I dom af 11.11.1997, sag C-408/95, Eurotunnel m.fl., Sml. I, s. 6315, har Domstolen udtalt, at det generelle direktiv »har til formål fra den 31.12.1992 at tilvejebringe betingelserne for omsætning af punktafgiftspligtige varer inden for det indre marked uden fiskale grænser« (præmis 7).

18 — Jf. ovenfor i punkt 15.

Brugen af udtrykket »den harmoniserede punktafgift« i mineraloliedirektivets artikel 8, stk. 1, litra b), er velbegrundet i sammenhængen, fordi mineraloliedirektivets artikel 1, stk. 1, taler om, at »mineralolier [pålægges] en harmoniseret punktafgift«. Efter ordlyden af det generelle direktivs artikel 3, stk. 2, kan andre former for national indirekte beskatning i særligt øjemed derimod kun pålægges, såfremt der »iagttages de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter«, dvs. i dette tilfælde reglen i mineraloliedirektivets artikel 8, stk. 1, litra b).

25. På denne baggrund vil jeg foreslå, at Domstolen fastslår, at en afgift som den, der er tale om i denne sag, skal betragtes som en punktafgift på brændstof, og at det er uforeneligt med mineraloliedirektivets artikel 8, stk. 1, litra b), at pålægge motorbrændstof til luftfartøjer inden for kommerciel luftfart en sådan afgift.

B — Direkte virkning

26. Med hensyn til det andet præjudicielle spørgsmål er der efter min opfattelse ingen tvivl om, at mineraloliedirektivets artikel 8, stk. 1, litra b), kan påberåbes umiddelbart af en afgiftspligtig, som hævder, at han i strid med bestemmelsen er blevet afkrævet en punktafgift. Det er Domstolens faste praksis, at direktivbestemmelser, når de er tilstrækkelig præcise og ubetingede, kan

påberåbes af borgerne ved de nationale domstole. Som sagsøgeren har anført, pålægger bestemmelsen medlemsstaterne en utvetydig forpligtelse til ikke at pålægge motorbrændstof til luftfartøjer inden for kommerciel luftfart den harmoniserede afgift. Jeg kan ikke tilslutte mig Riksskatteverkets argument om, at mineraloliedirektivets afgiftsharmoniseringsformål skulle begrænse dets mulighed for at tillægge borgerne rettigheder. Den betydningsfulde afgørelse i sagen Becker mod Finanzamt Münster-Innenstadt¹⁹, som vedrørte virkningerne af sjette momsdirektiv²⁰, må også gælde for afgiftsdirektiver og andre harmoniseringsdirektiver. Desuden kan det forhold, at medlemsstaterne, når de benytter undtagelsesmuligheden, kan fastsætte de »betingelser«, der er nødvendige »med henblik på at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse« for at »undgå svig, unddragelse og misbrug« — som Kommissionen med rette har anført — ikke i sig selv være til hinder for, at artikel 8, stk. 1, litra b), kan have direkte virkning. Domstolen har allerede i fast praksis fastslået — med hensyn til den tilsvarende affattelse af den indledende sætning i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A og B — at det »ikke på nogen måde angår fastlæggelsen af indholdet af fritagelsen«, at medlemsstaterne bevarer en adgang hertil. Dette kan således ikke medføre, at den afgiftspligtige mister retten til umiddelbart at påberåbe sig afgiftsfritagelsesbestemmelser, der i øvrigt er ubetingede og tilstrækkeligt præcise²¹.

19 — Dom af 19.1.1982, sag 8/81, Sml. s. 53, præmis 25.

20 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

21 — Jf. Becker-dommens præmis 32, 33 og 34, særlig præmis 32. Der kan henvises til følgende nyere domme i samme retning: dom af 30.10.1993, sag C-10/92, Balocchi, Sml. I, s. 5105, og af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883.

27. Herefter vil jeg foreslå, at Domstolen besvarer det andet præjudicielle spørgsmål med, at mineraloliedirektivets artikel 8, stk. 1, litra b), kan påberåbes umiddelbart over for statslige myndigheder som Riksskatteverket.

C — Spørgsmålet, om afgiften kan opdeles i forskellige dele

28. Med det tredje spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om afgiften — for det

tilfælde at mineraloliedirektivet finder anvendelse på den — kan opdeles i forskellige dele, som er eller ikke er i overensstemmelse med fællesskabsretten, idet afgiften kan opfattes således, at den til dels opkræves på grundlag af emissioner af kulbrinter og kvælstofilte. Efter min opfattelse skal der ikke tages stilling til det tredje spørgsmål i denne sag, da alle relevante led i afgiften beregnes på grundlag af oplysninger, som Luftfartsverket råder over med hensyn til brændstofforbrug og emissioner på en gennemsnitligt beregnet flystrækning.

IV — Forslag til afgørelse

29. Sammenfattende foreslår jeg, at Domstolen besvarer de spørgsmål, den nationale ret har forelagt, som følger:

- »1) En national afgift, som pålægges indenrigsluftfart, og som består af en standardiseret afgift i to dele, der beregnes, for det første ud fra oplysninger om brændstofforbrug og for det andet ud fra oplysninger om emissioner af kulbrinter og kvælstofilte, i begge tilfælde på en gennemsnitligt beregnet flystrækning for den pågældende flytype, er en punktafgift på anvendelse af motorbrændstof til luftfartøjer, som — i det omfang den pålægges andre former for luftfart end ikke-forretningsmæssig privatflyvning, dvs. kommerciel luftfart — er i strid med artikel 8, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 92/81/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier, medmindre det godtgøres, at afgiftsberegningerne sikrer, at

afgiften reelt og i væsentligt omfang fremmer det miljømæssige formål at tilskynde til anvendelse af mindre forurenende fly.

- 2) Artikel 8, stk. 1, litra b), i direktiv 92/81 har direkte virkning og kan dermed påberåbes af en borger over for en statslig myndighed ved en national domstol.«