

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

29. april 2004 \*

I sag C-240/01,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og K. Gross, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Forbundsrepublikken Tyskland ved W.-D. Plessing og M. Lumma, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

angående en påstand om, at det fastlås, at Forbundsrepublikken Tyskland ved at anvende § 4, stk. 1, nr. 2, litra b), i Mineralölsteuergesetz (lov om mineralolie-afgift) af 21. december 1992 (BGBl. I, s. 2185, ber. 1993 I, s. 169) har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 2, stk. 2, i Rådets direktiv

\* Processprog: tysk.

92/81/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier (EFT L 316, s. 12), som ændret ved Rådets direktiv 94/74/EF af 22. december 1994 (EFT L 365, s. 46), idet den ikke pålægger alle mineralolier, der anvendes som brændsel, punktafgift,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af præsidenten, V. Skouris (refererende dommer), som fungerende formand for Sjette Afdeling, og dommerne J.N. Cunha Rodrigues, J.-P. Puissochet, R. Schintgen og F. Macken,

generaladvokat: L.A. Geelhoed,  
justitssekretær: ekspeditionssekretær M.-F. Contet,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at parterne har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 27. februar 2003,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 8. maj 2003,

afsagt følgende

## Dom

- 1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 21. juni 2001, har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af artikel 226 EF anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland ved at anvende § 4, stk. 1, nr. 2, litra b), i Mineralölsteuergesetz (lov om mineralolieafgift) af 21. december 1992 (BGBl. I, s. 2185, ber. 1993 I, s. 169, herefter »MinÖStG«) har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 2, stk. 2, i Rådets direktiv 92/81/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier (EFT L 316, s. 12), som ændret ved Rådets direktiv 94/74/EF af 22. december 1994 (EFT L 365, s. 46, herefter »direktiv 92/81«), idet den ikke pålægger alle mineralolier, der anvendes som brændsel, punktafgift.

## Relevante retsfor skrifter

### *Fællesskabsbestemmelser*

- 2 I fjerde betragtning til Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76, s. 1) præciseres det, at »for at sikre det indre markeds etablering og funktion bør reglerne om afgiftens forfald være identiske i alle medlemsstater«.

3 Ifølge samme direktivs artikel 1, stk. 1, fastlægger direktivet »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 henhold til nævnte direktivs artikel 1, stk. 2, »[vil] [d]e særlige bestemmelser vedrørende strukturerne og afgiftssatserne for de varer, der pålægges punktafgift, [...] fremgå af specifikke direktiver«.

4 Artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/12 bestemmer:

»1. Dette direktiv finder anvendelse på fællesskabsplan på følgende varer, således som de er defineret i de pågældende direktiver:

— mineralolier

[...].«

5 De specifikke direktiver — der nævnes i artikel 1, stk. 2, i direktiv 92/81 — vedrørende mineralolier er direktiv 92/81 og Rådets direktiv 92/82/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for mineralolier (EFT L 316, s. 19), som ændret ved Rådets direktiv 94/74/EF af 22. december 1994 (EFT L 365, s. 46, herefter »direktiv 92/82«).

6 Det fremgår af tredje betragtning til direktiv 92/81, at »for at det indre marked kan fungere tilfredsstillende, er det vigtigt, at der fastsættes fælles definitioner for alle mineralolieprodukter, som skal omfattes af det generelle punktafgiftskontrolsystem«.

7 Samme direktivs artikel 1, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Medlemsstaterne pålægger mineralolier en harmoniseret punktafgift i overensstemmelse med dette direktiv.

2. Medlemsstaterne fastsætter deres satser i overensstemmelse med direktiv 92/82/EØF om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for mineralolier.«

8 Nævnte direktivs artikel 2, stk. 2, er affattet således:

»2. Af andre mineralolier end dem, for hvilke punktafgiftsniveauet er fastsat i direktiv 92/82/EØF, skal der svares punktafgift, hvis de er bestemt til at anvendes, afsættes eller anvendes som brændsel eller som motorbrændstof. Punktafgiftssatsen er den sats, der gælder for tilsvarende brændsel eller motorbrændstof.«

9 Artikel 8, stk. 1, litra d), i direktiv 92/81 bestemmer:

»1. Ud over de i direktiv 92/12/EØF fastsatte almindelige bestemmelser om fritagne anvendelsesformål for afgiftspligtige varer og uden at andre EF-

bestemmelser herved berøres, fritager medlemsstaterne nedennævnte varer for den harmoniserede punktafgift på betingelser, som de fastsætter med henblik på at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af disse fritagelser og undgå svig, unddragelse og misbrug:

[...]

d) mineralolier, der med henblik på kemisk reduktion indsprøjtes i højovne som supplement til de koks, der anvendes som hovedbrændsel.«

- 10 Ifølge 18. betragtning til direktiv 94/74 »[...] bør [der] indrømmes en obligatorisk fritagelse på fællesskabsplan for mineralolier, der indsprøjtes i højovne med henblik på kemisk reduktion, for at undgå konkurrencefordrejninger som følge af forskelle i beskatningsordningerne medlemsstaterne imellem«.

#### *Nationale bestemmelser*

- 11 MinöStG's § 4, der har overskriften »afgiftsfritagelser, definitioner«, bestemmer:

»1. Med forbehold af bestemmelserne i § 12 kan mineralolier anvendes afgiftsfrit

[...]

2. til andre formål end:

a) anvendelse som motorbrændstof eller til fremstilling af motorbrændstof

b) anvendelse som brændsel [»Verheizen«]

c) drift af gasturbiner

[...]«

12. Anvendelsesområdet for MinöStG's § 4, stk. 1, nr. 2, er defineret i cirkulære af 2. februar 1998 (III A 1 — V 0355 — 10/97 af 2.2.1998, trykt i *Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung* af 6.2.1998, N 08 98, nr. 70, herefter »cirkulæret«) som i denne forbindelse bestemmer:

»Afgifter af mineralolier og definition af anvendelse som brændsel og til andre formål i MinöStG's § 4, stk. 1, nr. 2's forstand:

[...]

## II. Begrebet »anvendelse som brændsel«

Med udgangspunkt i dette begreb har Bundesfinanzhof præciseret begrebet »anvendelse som brændsel« i flere domme og har gradvist udviklet følgende principper:

- Anvendelse af mineralolier som brændsel indebærer frembringelse af varmeenergi.
  
- Anvendelse som brændsel er forsætlig anvendelse af et stofs varmegærdi, dvs. (hel eller delvis) forbrænding af mineralolie til frembringelse af varme, som (helt eller delvis) overføres til et andet stof, hvorved varmefrembringelsen og varmeoverføringen, foruden andre formål med anvendelse af mineralolien, ikke blot er af underordnet betydning.
  
- Det stof, til hvilken varmen overføres, skal blive til ny energi- eller varmekilde (varmemiddel).
  
- Den konkrete anvendelse af den nye varmekilde som varmemiddel begrundes den slutning, at den mineralolie, der er blevet anvendt til frembringelse af denne varmekilde, er blevet anvendt som brændsel.

Heraf følger, at ved bedømmelsen af spørgsmålet, om der foreligger anvendelse som brændsel, er overføring af varme afgørende. Som varmekilder (varmemidler)



anses navnlig: varmt vand og damp (opvarmning af lokaler), varm omgivende luft, forbrændingsgas (røggas), varmekedler, isoleringsmateriale osv.

### III. Begrebet »til andre formål«

Vedrørende anvendelse af mineralolie som energikilde følger det af Bundesfinanzhofs praksis, at anvendelse som brændsel kun skal anses for udelukket i følgende tilfælde:

- Flammens kontakt med det stof, som skal bearbejdes, forarbejdes eller destrueres (modsætnings slutning til det ovenfor angivne). Eksempler: afsvidning af tekstilfibre, afbrænding af ukrudt, anvendelse af skærebrændere, opvarmning af metaller med henblik på at kunne forme dem og opvarmning af tagpap for at gøre det lettere håndterligt osv.
  
- Det stof, som absorberer forbrædningens energi, er selv udsat for varme i forbindelse med fremstillingen af et bestemt produkt, hvis struktur er anderledes, og mister dermed sin stofflige beskaffenhed.

Ved stofflig forandring skal forstås, at den anvendte mineralolies bestanddele i det mindste delvis indgår i produktet, f.eks. ved fremstilling af sod gennem termisk krakning eller ved hærkning af stål ved såkaldt opkulning. Også i disse tilfælde anvendes mineralolie i det mindste delvis som råstof, og der sker en kemisk ændring af molekylestrukturen. Et afgørende kriterium for, om der foreligger et sådant forløb, kan eksempelvis være den omstændighed, at anvendelse af andre energikilder, såsom kul eller strøm, ikke kan opfylde produktionsformålet.

- Der foreligger ikke udnyttelse af varmeværdien i mineralolie, der anvendes til varmeudvikling, når hovedformålet består i fjernelse af skadelige gasser gennem deres fuldstændige forbrænding, og der med henblik herpå ved hjælp af mineralolie opretholdes et tænd- og vågeblus, eller mineralolien sammen med de gasser, der skal tilintetgøres, blandes i et brændkammer og fuldstændigt forbrændes.

Disse situationer har det til fælles, at forbrændingen af mineralolien sker inden for rammerne af en homogen proces og falder sammen med forvandling eller destruktion af det stof, der optager varmeenergien. Det er således ikke muligt at viderelede den optagne energi eller overføre den til et andet stof.

[...]«

### Den administrative procedure

- 13 Ved åbningsskrivelse af 26. maj 1999 underrettede Kommissionen i medfør af artikel 226 EF Forbundsrepublikken Tyskland om, at den fortolkning, der fremgår af cirkulæret om anvendelse af mineralolier som brændsel, ikke efter Kommissionens mening var forenelig med artikel 2, stk. 2, første punktum, i direktiv 92/81.
- 14 I svarskrivelse af 13. oktober 1999 gjorde den tyske regering gældende, at da der ikke i artikel 2, stk. 2, første punktum, i direktiv 92/81 gives en udtrykkelig definition af begrebet »anvendes som brændsel«, tilkommer det medlemsstaterne nærmere at præcisere, hvorledes dette begreb skal fortolkes. I tysk ret gengiver cirkulæret Bundesfinanzhofs retspraksis. Denne fortolkning tager udgangspunkt i

den egentlige betydning af begrebet »anvendelse som brændsel« såvel som den administrative praksis, der har været gældende i lang tid. Den tyske regering har endvidere anmodet Kommissionen om at vurdere problemet globalt i lyset af medlemsstaternes praksis med henblik på at nå frem til en klar fælles løsning.

- 15 Den 13. marts 2000 fremsatte Kommissionen en begrundet udtalelse, hvori den opfordrede Forbundsrepublikken Tyskland til at træffe de fornødne foranstaltninger for at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder før dens meddelelse. I den begrundede udtalelse gentog Kommissionen de argumenter, som den havde fremført i åbningskrivelsen, idet den tilføjede, at den omstændighed, at andre medlemsstater eventuelt har deres egen fortolkning af begrebet »anvendelse som brændsel«, ikke giver Forbundsrepublikken Tyskland ret til at fastholde sin opfattelse, der er i strid med fællesskabsretten.
- 16 Da Forbundsrepublikken Tyskland ikke inden for den fastsatte frist havde truffet de foranstaltninger, der var nødvendige for at bringe den i den begrundede udtalelse beskrevne tilsidesættelse af fællesskabsretten til ophør, anlagde Kommissionen nærværende sag.

## Søgsmålet

### *Parternes argumenter*

- 17 Kommissionen har gjort gældende, at Forbundsrepublikken Tyskland ved at anvende MinöStG's § 4, stk. 1, nr. 2, litra b), på den i cirkulæret foreskrevne måde, har tilsidesat artikel 2, stk. 2, i direktiv 92/81, idet den ikke pålægger alle mineralolier, der anvendes som brændsel, punktafgift.

- 18 Navnlig fremgår det af cirkulæret, at der ved »anvendelse som brændsel« alene skal forstås den indirekte anvendelse af den energikilde, som mineralolie udgør, ved hjælp af en varmekilde, som varmemiddel. Derimod fremgår det af de eksempler, der er nævnt i cirkulærets nr. III, at den direkte anvendelse af mineralolies varmeenergi til påbegyndelse og vedligeholdelse af industrielle processer ikke er »anvendelse som brændsel«, hvilket er i strid med artikel 2, stk. 2, i direktiv 92/81.
- 19 Selv om sidstnævnte bestemmelse ikke indeholder en formel definition af begrebet »anvendes som brændsel«, følger det af formålet om harmonisering i direktiverne om punktafgifter, at dette udtryk skal undergives en selvstændig fællesskabsretlig fortolkning. Tredje betragtning til direktiv 92/81 taler for en sådan selvstændig fortolkning.
- 20 Ordlyden af direktiv 92/81 gør det ikke muligt at udlede en indskrænkende fortolkning af nævnte begreb. Det samme gælder for så vidt angår den sædvanlige fortolkning af begrebet »Verheizen« i MinöStG's § 4, stk. 1, nr. 2, litra b). Mineralolier »anvendes« altid, når de forbrændes, og den således fremkomne varme anvendes til opvarmning, uanset formålet med en sådan opvarmning.
- 21 Formålet med punktafgiften af mineralolier som forbrugsafgift taler ligeledes for en vid fortolkning af begrebet »anvendes som brændsel«, som omfatter enhver form for direkte og indirekte forbrug af mineralolier.
- 22 En sådan fortolkning støttes ligeledes af den ordning, der er blevet indført ved direktiv 92/81. Den omstændighed, at fællesskabslovgiver har fritaget det særlige tilfælde, der er beskrevet i dette direktivs artikel 8, stk. 1, litra d), fra punktafgift,

viser klart, at fællesskabslovgiver fandt, at artikel 2, stk. 2, første punktum, i direktiv 92/81 omfatter samtlige former for anvendelse af mineralolier til fremstilling af varmeenergi. Vedtagelsen af artikel 8, stk.1, litra d), i direktiv 92/81 ville være uden betydning, hvis udtrykket »anvendes som brændsel« skulle forstås som anført i cirkulæret.

- 23 Den i sidstnævnte bestemmelse omhandlede undtagelse kan imidlertid ikke begrunde samtlige de undtagelser fra pligten til at pålægge punktafgift, der fremgår af cirkulærets punkt III. Afgiftsfritagelserne skal som undtagelser fra det almindelige beskatningsprincip fortolkes strengt (jf. i denne retning vedrørende moms, dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 12 og 13).
- 24 Den tyske regering bestrider, at der foreligger det påståede traktatbrud. Ifølge denne regering er Kommissionens fortolkning, hvorefter begreberne »brænde« (»Verbrennen«) og »anvendes som brændsel« (»Verheizen«) er synonyme, fejlagtig.
- 25 Udtrykkene »bestemt til at anvendes«, »afsættes« eller »anvendes som« i artikel 2, stk. 2, første punktum, i direktiv 92/81 understreger nødvendigheden af en subjektiv og konkret anvendelse af mineralolien fra slutbrugerens eller den handlendes side, dvs. at han har til hensigt at anvende mineralolien til at »opvarme« (»heizen«) en anden substans. Når dette subjektive anvendelseselement ikke er til stede, kan det ikke antages, at mineralolien anvendes som brændsel, selv om der sker en opvarmning af andre stoffer som følge af den varme, der frigives i forbindelse med en forbrændingsproces. Der er herved tale om den fortolkning, som udledes af Bundesfinanzhofs praksis, og som er blevet fastlagt i cirkulærets punkt II, andet led.

- 26 For så vidt angår anvendelse af mineraloliers varmeenergi til påbegyndelse og vedligeholdelse af industrielle processer er det i modsætning til det, som Kommissionen har gjort gældende, kun de tilfælde, der er nævnt i cirkulærets punkt III, der ikke anses for at udgøre »anvendelse som brændsel«, og de er derfor ikke pålagt punktafgift. Ud over disse tilfælde gælder der ingen punktafgiftsfritagelse.
- 27 Tredje betragtning til direktiv 92/91 stiller ikke krav om en ensartet fortolkning af alle de retlige begreber, der er anvendt i direktivet. Betragtningen begrænser sig tværtimod til at hense til artikel 3, stk. 1, første led, i direktiv 92/12, hvorefter definitionen af begrebet »mineralolier« er indeholdt i direktivet herom, dvs. direktiv 92/81. Denne definition fremgår af artikel 2, stk. 1, i direktiv 92/81, som opregner de produkter, der anses for mineralolier i direktiv 92/81's forstand.
- 28 Hvis fællesskabslovgiver havde villet, at tredje betragtning til sidstnævnte direktiv skulle forstås således som Kommissionen har gjort gældende, ville lovgiver selv have defineret begrebet »anvendelse som brændsel« i dette direktiv. Den omstændighed, at lovgiver har afstået herfra, taler for, at dette begreb skal defineres i national ret.
- 29 Den fortolkning, Kommissionen har gjort gældende, forudsætter en fuldstændig harmonisering på området for beskatning af mineralolier, svarende til den harmonisering, der gælder for ordningen med omsætningsafgifter. Det fremgår imidlertid af selve ordlyden af direktiv 92/12, at en sådan harmonisering ikke er planlagt for så vidt angår afgifter på mineralolier.
- 30 Desuden hviler behovet for fuldstændige og selvstændige definitioner, som er særlige for Fællesskabet, på området for omsætningsafgifter på Fællesskabets finansieringsbehov og på den ligelige fordeling af finansielle byrder mellem medlemsstaterne. Direktiverne om mineralolieafgifter har derimod ikke sådanne formål.

- 31 Direktiv 92/81's tilblivelseshistorie viser, at det forfulgte formål alene består i at indføre en tilstrækkelig koordination med henblik på at sikre, at tilsvarende produkter generelt beskattes på samme måde, og at de skattemæssigt betingede forskelle mellem priserne for disse produkter ikke skulle være sådan, at de fremmede svigagtige eller overflødige køb. Derved blev der overladt et vidt skøn til medlemsstaterne, selv om det indebærer, at der opretholdes forskellige betingelser for konkurrencen på nationalt plan.
- 32 Kommissionens henvisning til fritagelsen i artikel 8, stk.1, litra d), i direktiv 92/81 er irrelevant. Ifølge den tyske regering anvendes en del af mineralolien i dette særlige tilfælde ligeledes som brændsel. Derfor er det nødvendigt at vedtage regler, som afklarer nævnte særtilfælde i lyset af den fortolkning af begrebet »brændsel«, der lægges til grund i tysk ret.

### *Domstolens bemærkninger*

- 33 For at tage stilling til sagen, skal det først afgøres, om udtrykket »anvendes som brændsel« i artikel 2, stk. 2, andet punktum, i direktiv 92/81 skal fortolkes selvstændigt, eller om det, således som den tyske regering har gjort gældende, tilkommer medlemsstaterne at fastlægge definitionen heraf.
- 34 Med henblik på at tage stilling til dette spørgsmål skal formålet med og omfanget af den harmonisering, der er foretaget med direktiverne om punktafgifter af mineralolier, tages i betragtning.

- 35 Det bemærkes, at direktiv 92/12, 92/81 og 94/74 alle er vedtaget på grundlag af EF-traktatens artikel 99 (nu artikel 93 EF). Denne bestemmelse giver Rådet beføjelse til at vedtage bestemmelser om harmonisering af lovgivningerne vedrørende bl.a. punktafgifter, i det omfang en sådan harmonisering er nødvendig for at sikre det indre markeds oprettelse og funktion.
- 36 Det anføres i første og fjerde betragtning til direktiv 92/12, at det indre markeds etablering og funktion indebærer fri bevægelighed for varer, herunder punktafgiftspligtige varer, og at reglerne om afgiftens forfald derfor bør være identiske i alle medlemsstaterne.
- 37 Femte og sjette betragtning til direktiv 92/81 præciserer, at det er nødvendigt at fastsætte visse obligatoriske afgiftsfritagelser på fællesskabsplan, og at medlemsstaterne bør have mulighed for, hvis de måtte ønske det, at anvende visse andre fritagelser, hvor noget sådant ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.
- 38 Endelig anføres det i 18. betragtning til direktiv 94/74, at der bør indrømmes en obligatorisk fritagelse på fællesskabsplan for mineralolier, der indsprøjtes i højovne med henblik på kemisk reduktion, for at undgå konkurrencefordrejninger som følge af forskelle i beskatningsordningerne medlemsstaterne imellem.
- 39 Det følger af ovenstående, at formålet med de tre direktiver er at sikre fri bevægelighed for mineralolier på det indre marked, såvel som at undgå de konkurrencefordrejninger, der vil kunne opstå som følge af forskellige punktafgiftsstrukturer.



- 40 Derfor er den harmonisering, der nu er foretaget, kun en delvis harmonisering (jf. i denne retning dom af 24.2.2000, sag C-434/97, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 1129, præmis 17).
- 41 Denne harmoniserings delvise karakter betyder dog ikke nødvendigvis, at definitionen af de begreber, der er anvendt i direktiv 92/81, henhører under medlemsstaternes kompetence. Alt afhænger af spørgsmålet, om de pågældende begreber vedrører et område, der allerede er harmoniseret, eller ej.
- 42 I denne sammenhæng anføres det i tredje betragtning til direktiv 92/81, at for at det indre marked kan fungere tilfredsstillende, er det vigtigt, at der fastsættes fælles definitioner for alle mineralolieprodukter, som skal omfattes af det generelle punktafgiftskontrolsystem. Ifølge fjerde betragtning til samme direktiv er det hensigtsmæssigt at basere sådanne definitioner på definitionerne i den kombinerede nomenklatur.
- 43 Dette direktivs artikel 2, stk. 1, definerer således de mineralolier, som direktivet finder anvendelse på, med henvisning til den kombinerede nomenklatur. Desuden præciseres det i samme artikels stk. 2, at der skal svares punktafgift af mineralolier, hvis de er bestemt til at anvendes, afsættes eller anvendes som brændsel eller som motorbrændstof.
- 44 Med denne fremgangsmåde har lovgiver på fællesskabsplan og på ensartet måde fastlagt de former for anvendelse af mineralolier, der giver anledning til opkrævning af en punktafgift, og som således udgør den begivenhed, der udløser afgiftspligten. Lovgiver har herved villet forhindre, at de tilfælde, hvor mineralolier pålægges punktafgift, varierer fra én medlemsstat til en anden afhængig af deres anvendelse, hvilket ville kunne fremkalde konkurrencefordrejninger i handelen inden for Fællesskabet, hvilket ordningen med harmonisering på fællesskabsplan netop har til formål at bekæmpe (jf. denne doms præmis 39).

- 45 Under disse omstændigheder kan der ikke af den omstændighed, at fællesskabslovgiver ikke har givet en nærmere definition af de former for anvendelse, der er nævnt i artikel 2, stk. 2, udledes, at lovgiver har villet overlade det til medlemsstaterne at definere disse former for anvendelse, således som den tyske regering har gjort gældende. En sådan mulighed ville nemlig indebære en risiko for indbyrdes afvigende definitioner, hvilket kunne være til skade for den i denne artikel ensartede fastlæggelse af den begivenhed, der udløser afgiftspligten.
- 46 Det følger heraf, at begrebet »anvendes som brændsel« i artikel 2, stk. 2, første punktum, i direktiv 92/81 skal fortolkes på selvstændig måde.
- 47 Det skal endvidere afgøres, om Forbundsrepublikken Tyskland ved at fortolke begrebet »anvendelse som brændsel« i MinöStG's § 4, stk. 1, nr. 2, litra b), på den i cirkulæret angivne måde, har tilsidesat artikel 2, stk. 2, første punktum, i direktiv 92/81.
- 48 Ifølge cirkulæret skal der ved begrebet »anvendelse som brændsel« alene forstås forsætlig anvendelse af et stofs varmegærdi, dvs. hel eller delvis forbrænding af mineralolie til frembringelse af varme, som helt eller delvis overføres til et andet stof, hvilket stof derved skal blive til ny energi- eller varmekilde. Den konkrete anvendelse af den nye varmekilde som varmemiddel begrunder den slutning, at den mineralolie, der er blevet anvendt til frembringelse af denne varmekilde, er blevet anvendt som brændsel. Når forbrændingen af mineralolien derimod sker inden for rammerne af en homogen proces og falder sammen med forvandling eller destruktion af det stof, der optager den varmeenergi, der frigives ved forbrændingen, anvendes mineralolien ifølge cirkulæret ikke som brændsel, men til andre formål, og må derfor ikke pålægges punktafgift.

- 49 Kommissionen har gjort gældende, at mineralolierne altid anvendes som brændsel i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 2, stk. 2, første punktum, i direktiv 92/81, når de forbrændes, og den således fremkomne varme anvendes til opvarmning, uanset formålet med en sådan opvarmning.
- 50 For at afgøre tvisten mellem parterne skal der tages hensyn til direktiv 92/81's opbygning og formålet med punktafgiften på mineralolier som forbrugsafgift.
- 51 Hvad angår nævnte direktivs opbygning bemærkes for det første, at direktivets artikel 8, stk. 1, litra d), foreskriver en obligatorisk fritagelse, som specifikt angår mineralolier, der med henblik på kemisk reduktion indsprøjtes i højovne som supplement til de koks, der anvendes som hovedbrændsel.
- 52 Denne fritagelse, der blev indført ved artikel 2, stk. 4, i direktiv 94/74, viser, at ifølge fællesskabslovgiver omfatter udtrykket »anvendes som brændsel« i artikel 2, stk. 2, første punktum, i direktiv 92/81 ikke blot de tilfælde, hvor den varmeenergi, der frembringes ved forbrænding af mineralolie, anvendes til opvarmning i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i cirkulæret, men ligeledes de tilfælde, hvor den således fremstillede varmeenergi anvendes til andre formål. Der ville netop ikke bestå noget behov for at indføre denne fritagelse, hvis den situation, som fritagelsen angår, allerede på forhånd ikke var omfattet af artikel 2, stk. 2, første punktum, i direktiv 92/81, fordi mineralolie, der anvendes til kemisk reduktion, blev anvendt som brændsel.
- 53 Den tyske regering har imidlertid gjort gældende, at ifølge den fortolkning af begrebet »brændsel«, der fremgår af cirkulæret, anvendes en del af mineralolien som brændsel i de tilfælde, hvor mineralolierne indsprøjtes i højovne med henblik på at fremme den kemiske reduktion. Følgelig er det nødvendigt at vedtage regler, der afklarer dette særlige tilfælde.

- 54 Som generaladvokaten har anført i punkt 62 i forslaget til afgørelse, er det betegnende, at fællesskabslovgiver ikke har nøjedes med at begrænse anvendelsesområdet for artikel 2, stk. 2, første punktum, i direktiv 92/81, men at fællesskabslovgiver ved at indsætte den pågældende fritagelse har indført en udtrykkelig undtagelse til det princip om pålæggelse af afgift, der fremgår af denne bestemmelse. På det lovtekniske plan anvendes en sådan løsning, når den situation, der er omfattet af undtagelsen, i princippet er omfattet af hovedreglen, og ikke når der er tale om at afklare indholdet af sidstnævnte. Selv hvis det lægges til grund, at fællesskabslovgiver med vedtagelsen af den pågældende fritagelse har villet skabe en »afklaring«, er det desuden ubestridt, at artikel 8, stk. 1, i direktiv 92/81 ikke omfatter de former for anvendelse af mineralolier, som i henhold til punkt III i cirkulæret ikke skal pålægges punktafgift.
- 55 Følgelig kan den tyske regerings argument ikke ændre den konstatering, der er foretaget i denne doms præmis 52.
- 56 Videre bemærkes, således som Kommissionen har gjort gældende, at formålet med punktafgift af mineralolier som forbrugsafgift taler til fordel for en fortolkning, hvorefter udtrykket »anvendes som brændsel« i artikel 2, stk. 2, første punktum, i direktiv 92/81 omfatter alle de tilfælde, hvor mineralolier forbrændes, og hvor den således fremkomne varme anvendes til opvarmning, uanset formålet med denne opvarmning, herunder forvandling eller destruktion af det stof, der optager denne varmeenergi i forbindelse med en kemisk eller industriel proces. I alle disse tilfælde forbruges mineralolierne og skal derefter pålægges punktafgift.
- 57 I cirkulæret er det til »anvendelse som brændsel« svarende begreb, som er overtaget fra MinöStG's § 4, stk. 1, nr. 2, litra b), defineret indskrænkende, hvilket har til følge, at de tilfælde, der er omfattet af dette cirkulæres punkt III, og hvor forbrænding af mineralolien sker inden for rammerne af en homogen proces og falder sammen med forvandling eller destruktion af det stof, der optager den varmeenergi, der frigives ved forbrændingen, fritages fra punktafgift, til trods for, at disse tilfælde er omfattet af artikel 2, stk. 2, første punktum, i direktiv 92/81. Derved har Forbundsrepublikken Tyskland tilsidesat denne bestemmelse i direktiv 92/81.

- 58 Det må derfor fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland ved at anvende MinöStG's § 4, stk. 1, nr. 2, litra b), har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 2, stk. 2, første punktum, i direktiv 92/81, idet den ikke pålægger alle mineralolier, der anvendes som brændsel, punktafgift.

### Sagens omkostninger

- 59 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Forbundsrepublikken Tyskland tilpligtes at betale sagens omkostninger, og da denne har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

### DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

- 1) Forbundsrepublikken Tyskland har ved at anvende § 4, stk. 1, nr. 2, litra b), i Mineralölsteuergesetz tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til

artikel 2, stk. 2, første punktum, i Rådets direktiv 92/81/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier, som ændret ved direktiv 94/74/EF af 22. december 1994, idet den ikke pålægger alle mineralolier, der anvendes som brændsel, punktafgift.

2) Forbundsrepublikken Tyskland betaler sagens omkostninger.

Skouris

Cunha Rodrigues

Puissochet

Schintgen

Macken

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 29. april 2004.

R. Grass

V. Skouris

Justitssekretær

Præsident