

## FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 25 juni 1998 \*

1. I föreliggande mål har domstolen ombetts tolka räckvidden av ett undantag från tull för drivmedel. Detta undantag stadgas i artikel 112 i rådets förordning (EEG) nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse<sup>1</sup> i dess lydelse enligt rådets förordning (EEG) nr 1315/88 av den 3 maj 1988<sup>2</sup> (nedan kallad tullförordningen eller bara förordningen). Målet har tillställts domstolen som en begäran om förhandsavgörande från Cour de cassation de Belgique.

2. Även om sakförhållandena rör åläggande av nationella punktskatter snarare än tullar, föreskrevs det i den belgiska nationella lagen att undantag från punktskatter på import endast kunde beviljas i samma utsträckning och under samma villkor som undantag från importtullar.<sup>3</sup> Eftersom tullförordningen reglerade dessa förutsättningar beträffande importtullar vid den relevanta tidpunkten, tillämpades den i föreliggande fall.

\* Originalspråk: engelska.

1 — EGT L 105, 1983, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 3, s. 146.

2 — Rådets förordning (EEG) nr 1315/88 av den 3 maj 1988 om ändring av förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan och förordning (EEG) nr 918/83 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse, (EGT L 123, 1988, s. 2; svensk specialutgåva, område 2, volym 6, s. 88). Tullförordningen har även ändrats vid andra tillfällen men dessa ändringar är inte relevanta i föreliggande mål.

3 — Artiklarna 1.4 och 2 i ministerdekretet av den 17 februari 1960 om punktskatter på import, *Moniteur Belge* av den 18 februari 1960, s. 1041.

### De faktiska omständigheterna

3. Kärandena i det nationella målet är ett belgiskt bolag med firma Transports A. M. Schoonbroodt SPRL och dess två verkställande direktörer (tillsammans nedan kallade Schoonbroodt). Bolaget tillhandahåller internationella vägtransporttjänster och är specialiserat på transporter av gods i reglerad temperatur genom att använda stora påhängsvagnar försedda med kylanläggningar. Dessa fordon färdas genom hela Europa, särskilt till Frankrike, Spanien och Italien och vidare till Polen och Ryssland.

4. Det förefaller som om tillverkarna av Schoonbroodts fordon hade byggt in två bränsletankar i dragfordonet av vilka den ena (en 100-literstank) användes till kylanläggningen. Eftersom Schoonbroodt ville öka fordonens bränslekapacitet, bestämde de emellertid att släpen skulle förses med extra 700-literstankar. Dessa extratankar byggdes in av återförsäljare eller krosserimontörer. De var utrustade med en elektrisk pump som styrdes med hjälp av en omkopplare på släpet och kunde användas både till att driva kylanläggningen och till att fylla standardtankarna på dragfordonet, till vilka de var direkt kopplade. Vid sammanträdet förklarade Schoonbroodt att hälften av deras for-

don hade köpts färdiga med extratankarna redan inbyggda av tillverkarna och att den andra hälften av fordonen hade utrustats eller konstruerats enligt deras önskemål.

artikel 115 i förordningen<sup>4</sup>. De belgiska myndigheterna ansåg att det bränsle som fanns i de extra 700-literstankarna inte uppfyllde kraven för undantag från punktskatt, eftersom dessa tankar, enligt deras uppfattning, inte kunde betecknas som standardtankar i tullförordningens mening.

5. Enligt Schoonbroodt var syftet med att öka fordonens bränslekapacitet fyrfaldigt: a) att undvika svårigheter att få tag på bränsle i länder där bränsletillgången är osäker och där den undermåliga raffineringkvaliteten gör det lokala dieselbränslet skadligt för fordonen, särskilt i de forna östblocksländerna, b) att undvika att behöva köpa bränsle i länder där det är alltför dyrt (såsom Schweiz, de nordiska länderna och, tills nyligen, Italien), c) att undvika administrativa svårigheter för att få tillbaka mervärdesskatt och d) att använda så få bränslestationer som möjligt för att kunna förhandla med bränslebolagen om bästa möjliga pris för att minska kostnaderna och således förbättra företagets lönsamhet.

7. I artikel 56 i den belgiska lagen om allmänna tullar och punktskatter av den 18 juli 1977 föreskrevs att transportörer och andra som ansvarar för eller tillhandahåller transporter av varor som importeras landvägen måste deklarerat dessa varor vid första avsändningsplats eller speditjonskontor vid gränsstationer, i städer eller på andra platser som anges från tid till annan. Denna lag var tillämplig på import i allmänhet och särskilt på import av varor som var belagda med punktskatt.

6. Såsom ovan nämnts föreskrevs det i nationell belgisk lag att undantag från punktskatter på import endast kunde medges i samma utsträckning och enligt samma villkor som undantag från importtullar. Enligt artikel 112.1 a i tullförordningen undantogs drivmedel från importtull om det fanns i fordonets "standardtankar" eller i specialbehållare i den mening som avses i artikel 112.2 c. Bränsle som införts med befrielse från importtullar fick inte överlätas, flyttas eller lagras enligt

8. I artikel 220 i samma lag föreskrevs att det var straffbart för transportörer eller chaufförer att, antingen vid import eller vid export, försöka undvika att upprätta erforderliga deklARATIONER för att därigenom undandra sig skattskyldighet.

4 — Se nedan punkt 14.

9. Med stöd av dessa bestämmelser väckte de belgiska myndigheterna talan mot Schoonbroodt för att ha undandragit sig särskild punktskatt på 85 848 liter dieselbränsle som köpts utanför Belgien och förts in i Belgien i deras fordons tankar. Enligt den belgiska regeringen hade bränslet köpts i Luxemburg. Schoonbroodt åtalades för att ha underlåtit att upprätta erforderliga deklARATIONER både vid det första kontoret efter gränsövergången och vid de andra kontor där sådana deklARATIONER kunde upprättas. De påstådda överträdelseerna avsåg tidsperioden från den 17 februari 1992 till den 24 december 1992.

10. I dom av den 17 maj 1995 frikände Tribunal correctionnel de Verviers Schoonbroodt på grund av att det inte hade styrkts att de omtvistade tankarna inte var "standardtankar" i förordningens mening. Den 8 maj 1996 förklarade emellertid Cour d'appel de Liège att de omtvistade tankarna inte omfattades av definitionen av "standardtankar" enligt artikel 112 i förordningen. Cour d'appel förpliktade Schoonbroodt att, förutom punktskatt, betala böter om 4 403 440 BFR vilka uppgick till tio gånger den punktskatt som skulle betalas samt räntor och kostnader. Cour d'appel beslutade också att beslagta Schoonbroodts dragfordon och släp till ett värde av 88 373 377 BFR (hur länge beslaget skall bestå har inte beslutats) och dömde de två verkställande direktörerna till villkorligt fängelsestraff.

11. Schoonbroodt överklagade domen till Cour de cassation och ifrågasatte att deras

tankar inte skulle vara "standardtankar" i den mening som avses i artikel 112 i förordning (EEG) nr 918/83. Cour de cassation har begärt att domstolen skall besvara följande frågor:

"Skall tankar som anbringats i behållare försedda med kylsystem och som är avsedda för vägtransporter över långa sträckor anses vara 'standardtankar' i den mening som avses i artikel 112 i förordning (EEG) nr 918/83 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse, enligt den lydelse som artikeln har efter ändring genom förordning (EEG) nr 1315/88, när

- 1) nämnda tankar är permanent inbyggda av tillverkarens återförsäljare eller av en karosserimontör på ett sådant sätt att bränslet kan användas direkt både för att driva fordonet och för att under transport driva kylsystem, och
- 2) de byggts in på detta sätt för att förse transportfordonet — dragfordon och behållare — med en bränslekapacitet som gör det möjligt att

- a) undvika svårigheter att få tag på bränsle i länder där bränsletillgången är osäker och där den undermåliga

raffineringskvaliteten gör bränslet **Gemenskapslagstiftningen**  
skadligt för fordonen,

b) undvika att behöva köpa bränsle till  
ibland oöverkomliga priser i länder  
där bränslet är alltför dyrt,

c) undvika svårigheter som uppstår till  
följd av skyldigheten att fullgöra admi-  
nistrativa formaliteter för att få tillbaka  
mervärdesskatt i de länder där sådan  
har betalats, och

d) använda så få bränslestationer som  
möjligt för att kunna förhandla med  
bränslebolagen om bästa möjliga  
pris?"

12. Skriftliga yttranden har inkommit från  
Schoonbroodt, den belgiska, den finska och  
den franska regeringen, samt från kommis-  
sionen. Vid sammanträdet närvarade repre-  
sentanter för Schoonbroodt, den belgiska  
regeringen och kommissionen.

13. I det andra övervägandet i ingressen till  
tullförordningen anges det att "[u]nder vissa  
klart definierade förhållanden, då det vanliga  
behovet av att skydda ekonomin inte förelig-  
ger på grund av de särskilda omständigheter  
under vilka varorna importerats, är emeller-  
tid [uttagande av tull enligt Gemensamma  
tulltaxan] inte berättigad".

14. Enligt artikel 112 i förordningen är driv-  
medel undantaget från tull under vissa sär-  
skilda villkor. Artikeln har följande lydelse:

"1. Om inte annat följer av artiklarna  
113—115 skall följande få införas tullfritt i  
gemenskapens tullområde:

a) Drivmedel som finns i standardtankarna  
på

— privata motorfordon, nyttofordon och  
motorcyklar,

— specialbehållare, som förs in i gemenskapens tullområde

samt alla fordon som är avsedda för andra särskilda ändamål än transporter

b) ...

b) ...

c) *standardtankar:*

2. I punkt 1 används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

a) *nyttfordon:* alla slags motordrivna fordon (inklusive traktorer med eller utan släp) som på grund av sin konstruktions-typ och sin utrustning är avsedda och i stånd att mot betalning eller kostnadsfritt transportera

— tankar som är permanent inbyggda av tillverkaren i alla motorfordon av samma typ som fordonet i fråga, på ett sådant sätt att bränslet kan användas direkt både för att driva fram fordonet och, i förekommande fall, för att under transport driva kylsystem eller andra system.

...

— över nio personer inklusive föraren,

— varor,

— tankar som är permanent inbyggda av tillverkaren i alla behållare av samma typ som behållaren i fråga, på ett sådant sätt att bränslet kan användas

direkt för att under transport driva kylsystem och andra system som specialbehållarna är utrustade med.

- d) *specialbehållare*: alla behållare som är utrustade med särskilt utformade apparater för kylsystem, syrsättningsystem, termiska isoleringssystem eller andra system.”

15. Även om frågan avser tullförordningen skall det noteras att vid tiden för de påstådda överträdelserna (den 17 februari 1992 till den 24 december 1992) gällde ett gemenskapsdirektiv på området. I detta direktiv standardiserades föreskrifterna för tullfri införsel av bränsle i nyttofordons bränsletankar vid trafik mellan medlemsstaterna (direktiv 68/297/EEG<sup>5</sup>, i dess ändrade lydelse enligt direktiv 85/347/EEG<sup>6</sup>, nedan kallat direktivet).

16. Direktivet antogs med stöd av artiklarna 75 och 99 i fördraget som en del av den gemensamma transportpolitiken,<sup>7</sup> och "[f]ör att harmonisera förutsättningarna för konkurrens mellan transportörer i de olika

medlemsstaterna”.<sup>8</sup> Medlemsstaterna skulle, i enlighet med direktivet, standardisera ”föreskrifterna för tullfri införsel av motorbränsle som förvaras i bränsletankar på sådana nyttofordon som är registrerade i en medlemsstat och som passerar gemensamma gränser mellan medlemsstater”.<sup>9</sup> Definitionerna i direktivet av ”nyttofordon” och ”normal bränsletank”<sup>10</sup> är likartade som de definitioner som finns i tullförordningen. I definitionen av en normal bränsletank i direktivet nämns inte behållare men, enligt den belgiska regeringen, misstog sig den nationella domstolen när den hänvisade till behållare eftersom de ifrågasvarande tankarna inte är inbyggda i behållare utan i släp som utgör en del av fordonet. Om så är fallet förefaller det inte vara någon materiell skillnad mellan dessa definitioner av betydelse för detta mål.

17. Undantaget från punktskatt för bränsle i motorfordon som är i trafik mellan medlemsstater regleras numera i rådets direktiv 92/12/EEG om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor,<sup>11</sup> rådets direktiv 92/81/EEG om harmonisering av strukturerna för punktskatter på

5 — Rådets direktiv 68/297/EEG av den 19 juli 1968 om enhetliga föreskrifter för tullfri införsel av bränsle i nyttofordons bränsletankar (EGT L 175, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 8).

6 — Rådets direktiv 85/347/EEG av den 8 juli 1985 (EGT L 183, s. 22; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 124).

7 — Första övervägandet i ingressen till direktivet.

8 — Tredje övervägandet.

9 — Artikel 1 i direktivet.

10 — Artikel 2 i direktivet.

11 — EGT L 76, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 12, i dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 92/108 av den 14 december 1992, (EGT L 390, 1992, s. 124; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 129), enligt rådets direktiv 94/74/EG av den 22 december 1994 (EGT L 365, 1994, s. 46) och enligt rådets direktiv 96/99/EG av den 30 december 1996 (EGT L 8, 1997, s. 12).

mineraloljor<sup>12</sup> och rådets direktiv 92/82/EEG om tillnärmning av punktskatter för mineraloljor.<sup>13</sup> Inget av dessa direktiv är emellertid tillämpligt i föreliggande fall, eftersom de inte var i kraft år 1992 när överträdelserna påstås ha ägt rum.

### Upptagande till sakprövning

18. Tullförordningen, som reglerar undantag från tullar på varor som importeras till gemenskapen, är inte tillämplig i föreliggande fall såsom gemenskapslagstiftning, eftersom tvisten rör påförande av punktskatt. Förordningen är, såsom förklarats ovan, endast relevant eftersom det i den nationella belgiska lagen föreskrivs att undantag från punktskatt vid import endast kan medges i samma utsträckning och på samma villkor som gäller för undantag från importtullar.

19. Domstolen har emellertid förklarat att den är behörig att meddela förhandsavgörande enligt artikel 177 i fördraget beträffande gemenskrätsliga bestämmelser i fall då, som i föreliggande mål, omständigheterna

i målet vid den nationella domstolen inte omfattas av gemenskapsrättens tillämpningsområde, men då dessa bestämmelser har gjorts tillämpliga genom nationell rätt.<sup>14</sup>

20. Vidare kan det mycket väl vara så att den tillämpliga gemenskapslagstiftningen i föreliggande mål är direktivet snarare än förordningen, eftersom direktivet gällde vid den relevanta tidpunkten och dess bestämmelser reglerade möjligheten att tullfritt föra in bränsle för nyttofordon i trafik mellan medlemsstaterna. Såsom förklarats ovan kan de definitioner som är relevanta i detta fall mycket väl vara desamma i förordningen och i direktivet. Således kan begäran om förhandsavgörande under alla omständigheter tas upp till sakprövning på den grunden att den nationella domstolen skulle kunna välja att tillämpa direktivet.

### Yttranden som inkommit till domstolen

21. Jag skall nu övergå till de argument som framförts inför denna domstol. Dessa argument har avsett förordningen. Direktivet har endast nämnts vid sammanträdet av kommissionen, som ansåg att det var onödigt att undersöka direktivet. I motsats till Schoonbroodts inställning har den belgiska, den finska och den franska regeringen och kommissionen alla förordat en strikt tolkning av definitionen av "standardtankar" i artikel 112 i förordningen.

12 — EGT L 316, 1992, s. 12; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 91, i dess ändrade lydelse enligt direktiv 92/108 och direktiv 94/74, se ovan fotnot 11. Se även rådets beslut enligt direktiv 92/81 om tillåtelse att för vissa mineraloljor tillämpa nedsättning av eller befrielse från punktskatt, rådets beslut 97/425, EGT L 182, 1997, s. 22 och rådets beslut 98/275, EGT L 126, 1998, s. 31.

13 — EGT L 316, 1992, s. 19; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 98, i dess ändrade lydelse enligt direktiv 94/74, se ovan fotnot 11.

14 — Se domstolens dom av den 17 juli 1997 i mål C-28/95, Leur-Bloem (REG 1997, s. I-4161), punkt 27—34, av den 17 juli 1997 i mål C-130/95, Giloy (REG 1997, s. I-4291), punkt 23—28 och av den 8 november 1990 i mål C-231/89, Gmurzynska-Bscher (REG 1990, s. I-4003).

22. Det är i detta sammanhang lämpligt att erinra om att det i artikel 112 krävs att tankarna är permanent inbyggda av tillverkaren i alla motorfordon eller behållare av samma typ. Beträffande motorfordon måste tankarna vara permanent inbyggda på ett sådant sätt att bränslet kan användas direkt både för att driva fram fordonet och, i förekommande fall, för att under transport driva kylsystem och andra system. Beträffande behållare måste bränslet användas direkt för att under transport driva kylsystem och andra system som specialbehållarna är utrustade med.

23. Enligt Schoonbroodts mening är syftet med förordningen att förebygga de risker som är förknippade med import av lättantändliga ämnen i provisoriska tankar (bensindunkar och andra slags dunkar) samtidigt som det minskar formaliteterna för transportörerna beträffande innehållet i deras bränsletankar. Schoonbroodt menar således att tankar skall kvalificeras som standardtankar så länge de inte innebär sådana typer av risker.

24. Schoonbroodt har hävdatt att extratankarna uppfyller definitionen av standardtankar i förordningen, eftersom de är permanent inbyggda i fordonen och kan användas både för att driva fram fordonet och för att driva kylsystemet. Såsom ovan anförts<sup>15</sup> har Schoonbroodt förklarat sina syften med att

tillfoga extratankar och dessa syften har nämnts av den nationella domstolen i den fråga som ställts.

25. Schoonbroodt anser att det faktum att vissa av extratankarna har byggts in efter tillverkningen, av de karosserimontörer som ombesörjde slutmonteringen av fordonen, inte är relevant eftersom tillverkaren i praktiken gör mycket lite själv; vanligtvis bygger han bara chassit eller "skelettet", medan karosserimontören gör resten av arbetet beroende på fordonets slutliga ändamål. Schoonbroodt har förklarat att inmontering av tankar med stor kapacitet presenteras bland de tillval som erbjuds i alla tillverkares kataloger och att sådana tankar mycket ofta används av långdistanstransportörer. Schoonbroodt har anförat att det skulle stå i strid med konkurrensprincipen och principen om fri rörlighet för varor att inte tillåta undantag för bränsle som finns i standardtankar bara för att tankarna i fråga inte har byggts in av tillverkaren, om den karosserimontör som har monterat dem har gjort detta på ett säkert och lika kompetent sätt. Enligt Schoonbroodts mening måste den förändrade praxisen inom fordonstillverkningen beaktas, nämligen att nuförtiden är fordon som tillverkats enligt kundens specifikation inte nödvändigtvis helt identiska. I den dom som har överklagats ifrågasätts inte de faktiska omständigheter som Schoonbroodt har beskrivit, men domstolen ansåg att de inte var tillräckliga för att tankarna skulle anses omfattas av definitionen av standardtankar i förordningen.

<sup>15</sup> — Punkt 5.



26. Den belgiska regeringen har, som svar på Schoonbroodts argument att den förändrade praxisen inom fordonstillverkningen kräver en vidare tolkning av begreppet "tillverkare", anfört att även om så skulle vara fallet så är det en fråga för gemenskapslagstiftaren och inte för domstolen.

27. Den belgiska regeringen har anfört att betydelsen av ordet "constructeur" och dess motsvarigheter i övriga språkversioner (manufacturer på engelska, fabrikant på nederländska och Hersteller på tyska) är mycket klar och inte kan innefatta återförsäljare eller karosserimontörer. Vidare har den anfört att kravet i artikel 112 i förordningen, att tankarna skall vara inbyggda i alla motorfordon av samma typ, bekräftar att hänvisningen till tillverkaren i artikeln måste tolkas strikt, eftersom det endast är tillverkaren som kan garantera att ett visst tillbehör är inbyggt i alla fordon av samma typ.

28. Den belgiska regeringen har, med hänvisning till domen i målet Ethicon,<sup>16</sup> hävdad att eftersom bestämmelsen utgör ett undantag från tull måste den tolkas enligt de objektiva kriterier som framgår av dess ordalydelse. Den belgiska regeringen har hänvisat till den allmänna regeln om att undantag måste tolkas strikt och till det faktum att det, i andra övervägandet i ingressen till förordningen, uttalas att det bara är "[u]nder vissa klart definierade förhållanden" som utta-

gande av tull inte är berättigat.<sup>17</sup> Enligt den belgiska regeringens mening är en strikt tolkning nödvändig för att tillförsäkra likabehandling av transportörer. Den tillbakavisar följaktligen de argument som Schoonbroodt framfört som förklaring till syftena med sina extratankar såsom irrelevanta.<sup>18</sup>

29. Enligt den finska regeringen är det klart att tankarna i fråga inte omfattas av definitionen av standardtankar, eftersom standardtankar endast får användas till kylsystem (eller andra system som behållaren är utrustad med) och inte för att driva fram fordonet, medan tankarna i föreliggande fall kan användas för båda ändamålen. (Detta synsätt bygger emellertid på förutsättningen att tankarna i fråga är inbyggda i behållare medan, såsom tidigare nämnts, den belgiska regeringen har hävdad att den nationella domstolen har misstagit sig då den hänvisat till behållare eftersom tankarna i själva verket är inbyggda i fordonen.)

30. Liksom den belgiska regeringen har den finska regeringen också hävdad att andra övervägandet i ingressen till förordningen, som hänvisar till att undantag medges under "vissa klart definierade förhållanden", visar att undantaget skall tolkas strikt. Enligt den finska regeringen skall tankarna vanligtvis byggas in av tillverkaren eller åtminstone erbjudas av tillverkaren som ett allmänt tillval, och tankar som har byggts in efter särskilt önskemål eller efter tillverkningen kan inte betraktas som standardtankar.

16 — Domstolens dom av den 18 mars 1986 i mål 58/85, Ethicon (REG 1986, s. 1131).

17 — Se ovan punkt 13.

18 — Beskrivna ovan i punkt 5.

31. Den franska regeringen har ansett att tankarna i fråga inte kan kvalificeras som standardtankar, huvudsakligen eftersom de inte har byggts in av tillverkaren. Den har hävdats att det finns en klar skillnad mellan tillverkare och återförsäljare och att återförsäljare uttryckligen skulle ha nämnts om det hade varit meningen att de skulle omfattas.

32. Enligt kommissionen är utgångspunkten domstolens dom i målet *Olasagasti m. fl.*<sup>19</sup> i vilken domstolen, med hänvisning till domen i målet *Ethicon*<sup>20</sup>, konstaterade att "bestämmelser genom vilka tullar upphävs skall tolkas strikt och i överensstämmelse med sin ordalydelse, vilket innebär att det inte är möjligt att utan stöd av ordalydelsen tillämpa dem på produkter som inte nämns i bestämmelsen".

33. Kommissionen har medgett att domstolen i ett flertal mål har tillämpat en vid tolkning av omfattningen av ett undantag från tull på vetenskapliga instrument.<sup>21</sup> Kommissionen har emellertid hävdats att dessa mål kan särskiljas, eftersom det inte fanns någon exakt definition av begreppet "vetenskapliga

instrument" och det i ingressen till förordningen i fråga i dessa fall hänvisades till behovet av att undanta vetenskapligt materiel "med alla möjliga medel".

34. Kommissionen har anfört att bränsletankar, för att kvalificeras som "standardtankar" i tullförordningens mening, måste uppfylla tre villkor: För det första måste de ha byggts in av tillverkaren, för det andra måste de vara inbyggda i alla behållare av samma typ och för det tredje måste bränslet endast kunna användas direkt för att driva behållarens kylsystem och andra specialsystem.

35. Kommissionen har hävdats att inget av dessa tre villkor är uppfyllt på grund av följande. Extratankarna i fråga har byggts in av återförsäljare eller karosserimontörer, inte av tillverkaren. Det faktum att det inte är tillverkaren som har byggt in dem tyder på att sådana extratankar inte har byggts in i alla behållare av samma typ, och Schoonbroodt har själv uppgett att extratankarna var ett tillval. Bränslet i tankarna kunde inte endast användas till kylsystemet, utan också till att driva fram fordonen.

36. De två första villkoren gäller både för tankar som är inbyggda i motorfordon och för tankar som är inbyggda i behållare.

<sup>19</sup> — Domstolens dom av den 12 december 1996 i de förenade målen C-47/95— C-50/95, C-60/95, C-81/95, C-92/95 och C-148/95 (REG 1996, s. I-6579).

<sup>20</sup> — Se ovan fotnot 16.

<sup>21</sup> — Domstolens dom av den 10 november 1983 i mål 300/82, *Gesamthochschule Essen* (REG 1983, s. 3643), av den 26 januari 1984 i mål 45/83, *Ludwig-Maximilians-Universität München* (REG 1984, s. 267), av den 29 januari 1985 i mål 234/83, *Gesamthochschule Duisburg* (REG 1985, s. 327), och av den 21 januari 1987 i mål 13/84, *Control Data mot kommissionen* (REG 1987, s. 275).

Argumentet att bränslet även kunde användas för att driva fram fordonet förutsätter emellertid, vilket kommissionen har medgett vid sammanträdet, att tankarna var inbyggda i behållare och inte i fordonen, vilket den belgiska regeringen har vidhållit inte var fallet. Kommissionen har likväl hävdad att det tredje ledet av definitionen av standardtankar inte kan vara uppfyllt om, vilket möjligen var fallet, bränslet i extratankarna inte kunde användas direkt.

### Bedömning

37. Med tanke på att direktivet möjligen är tillämpligt på omständigheterna i föreliggande fall skall jag kortfattat beröra detta direktiv. Eftersom Cour de cassation emellertid har ställt sin tolkningsfråga utifrån förordningens terminologi och eftersom alla yttranden har utgått ifrån det, skall jag först beröra tolkningen av förordningen.

38. Enligt min mening är utgångspunkten vid tolkningen av förordningen den princip som kommissionen och den belgiska regeringen har hänvisat till, att "beskrivningen av varor som har undantagits från tull måste tolkas enligt de objektiva kriterier som framgår av dess ordalydelse".<sup>22</sup> Denna princip har sin grund i behovet av rättssäkerhet och de svårigheter som de nationella tullad-

ministrationerna möter.<sup>23</sup> Således är Schoonbroodts skäl till att använda extratankarna, vilka är uppräknade i den fråga som ställts, irrelevanta för frågan om dessa tankar omfattas av definitionen av standardtankar i förordningens mening.

39. Såsom kommissionen har anmärkt är definitionens ordalydelse mycket klar. Den kräver bland annat för att tankar skall kvalificeras som "standardtankar" i förordningens mening att tillverkaren har byggt in dem och att de är inbyggda i alla fordon av samma typ. I motsats till dessa krav har åtminstone vissa av tankarna i föreliggande fall byggts in av återförsäljare eller karosserimontörer och inte av tillverkaren, och Schoonbroodt har själv beskrivit extratankarna som ett tillval.

40. Det är korrekt att det är viktigt att beakta kravet på rättssäkerhet i de skattskyldigas intresse. Domstolen har konsekvent hävdad att rättssäkerhetsprincipen är en grundläggande gemenskapsrättslig princip som ställer krav på att regler som ålägger de skattskyldiga avgifter skall vara klara och exakta, så att den skattskyldige utan tvekan kan få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter och kan vidta åtgärder i enlighet därmed. Härav följer att oklara bestämmelser som ålägger skatter eller avgifter skall tolkas

22 — Målet Ethicon, se ovan fotnot 16.

23 — Se punkt 12 i domen.

till de skattskyldigas fördel, se till exempel domen i målet *Gondrand Frères och Garancini*.<sup>24</sup> Jag anser emellertid inte att någon sådan oklarhet föreligger i detta fall.

41. Det skulle kunna anföras skäl för att begreppet "tillverkare" skall tolkas vitt för att beakta den praxis, som enligt *Schoonbroodt* är vitt spridd, enligt vilken delar av tillverkningsprocessen utförs av återförsäljare eller karosserimontörer. Domstolen har emellanåt beaktat den tekniska utvecklingen vid tolkningen av den gemensamma tulltaxan. I domen i målet *Chem-Tec*<sup>25</sup> till exempel förklarade domstolen att begreppet "förpackning" i en av underrubrikerna måste tolkas mot bakgrund av den tekniska utvecklingens särskilt snabba takt beträffande förpackningar. Å andra sidan förklarade domstolen i domen i målet *Analog Devices*<sup>26</sup> att det, även om den tekniska utvecklingen som innebar att integrerade kretsar användes mer allmänt och därför motiverade att en ny tulltaxeklassificering utarbetades, var gemenskapens institutioners uppgift att göra en sådan, och att tolkningen av *Gemensamma tulltaxan* inte kunde anpassas till den tekniska utvecklingen i avsaknad av en sådan ändring.

24 — Domstolens dom av den 9 juli 1981 i mål 169/80 (REG 1981, s. 1931), punkterna 17 och 18 i domen. Se även domstolens dom av den 22 februari 1989 i de förenade målen 92/87 och 93/87, kommissionen mot Frankrike och Förenade kungariket (REG 1989, s. 405), punkt 22, och domstolens dom av den 20 november 1997 i mål C-338/95, *Wiener S. I.* (REG 1997, s. I-6495), punkt 19.

25 — Domstolens dom av den 11 februari 1982 i mål 278/80 (REG 1982, s. 439), punkt 14 i domen.

26 — Domstolens dom av den 19 november 1981 i mål 122/80, *Analog Devices* (REG 1981, s. 2781), punkt 12 i domen. Se även domstolens dom av den 20 januari 1989 i mål 234/87, *Casio Computer* (REG 1989, s. 63), punkt 12.

42. Enligt min mening är emellertid betydelsen av begreppet "tillverkare" i sig klar. Vidare föreskrivs det i förordningen att undantag endast kan ske under "klart definierade förhållanden" och domstolen förklarade i domen i målet *Ethicon* att beskrivningar av varor som undantagits från tull "inte får tillämpas i strid med deras ordalydelse på andra varor, även om deras egenskaper och användningsområde inte skiljer sig från de som omfattas av undantaget". Härav följer, enligt min mening, att den omständigheten att återförsäljare eller karosserimontörer i praktiken numera utför delar av tillverkarens arbete, med samma grad av kompetens och med samma resultat, inte kan beaktas, utom möjligtvis om de agerar som representanter för tillverkaren i tillverkningsprocessen.

43. Även om man skulle medge ett visst spelrum vid tolkningen av begreppet "tillverkare", förefaller det under alla omständigheter vara klart att så snart som en extratank finns som tillval, vilket *Schoonbroodt* har medgett är fallet i föreliggande mål, så är den nödvändigtvis inte inbyggd i alla fordon av samma typ. Enligt min mening förefaller definitionen av "standardtankar" i artikel 112 i förordningen sålunda tillräckligt klar och det föreligger inte något åsidosättande av rättssäkerhetsprincipen.

44. Min slutsats är följaktligen att begreppet "standardtankar" i artikel 112 i tullförordningen skall tolkas på så sätt att det inte

innefattar extratankar som byggts in såsom tillval i motorfordon eller behållare.

45. Jag skall nu övergå till definitionen av "normala bränsletankar" i direktivet. Såsom tidigare nämnts förefaller denna definition vara identisk med definitionen i förordningen såvitt den är relevant i föreliggande fall. Det kan framföras skäl för att olika överväganden skall tillämpas vid tolkningen av ett direktiv som rör undantag från punktskatt inom ramen för den inre marknaden, till skillnad från en förordning som reglerar undantag från tull vid import till gemenskapen från tredje land. I föreliggande fall ser jag emellertid, med hänsyn till den klara ordalydelsen i direktivet, ingen anledning till att tolka undantaget i direktivet vidare än det i förordningen.

**Fråga huruvida påföljden står i proportion till överträdelsen**

46. Jag skall slutligen behandla Schoonbroodts begäran att domstolen skall pröva om de påföljder som den belgiska staten ålagt dem står i strid med proportionalitetsprincipen. Schoonbroodt anser att de ålagda påföljderna är oproportionerliga, eftersom de ålagda böterna utöver de villkorliga fängelsestraffen uppgick till tio gånger skatten i fråga och värdet på deras egendom, som myndigheterna tagit i beslag, uppgick till 200 gånger värdet på skatten.

47. Frågan om de ålagda påföljdernas proportionalitet har inte hänskjutits av Cour de cassation och Schoonbroodt har medgett att detta argument faktiskt inte har anförts i deras "mémoire" vid den nationella domstolen utan bara i deras "note de plaidoirie". Likväl har Schoonbroodt hävdat att Cour de cassation enligt belgisk lag är behörig att på eget initiativ ta upp frågor som rör offentliga myndigheters olagliga handlingar och att den skulle ha gjort det.

48. EG-domstolen kan ibland behandla gemenskapsrättsliga frågor som den nationella domstolen inte har ställt, om domstolens uttalande i frågan kan bidra till att avgöra den fråga som den hänskjutande domstolen har ställt. I föreliggande mål är emellertid frågan om de påföljder som den belgiska staten ålagt är proportionella en bifråga, och domstolens syn på huruvida påföljderna är oförenliga med gemenskapsrätten eller inte kan inte bidra till att avgöra den hänskjutna frågan, nämligen om bränsletankarna i fråga omfattas av det undantag från importtullar som anges i förordningen.

49. Även om ett avgörande i denna fråga skulle gå utöver föreliggande begäran om förhandsavgörande, skall det trots allt konstateras att påföljderna kan vara oförenliga med gemenskapsrätten om de är hårdare än de som åläggs vid underlåtelse att betala punktskatt för bränsle vid beskattning under helt inhemska förhållanden. Även om en viss skillnad i behandling av importöverträdelser kan vara berättigad, på grund av att andra omständigheter föreligger vid import (till

exempel skillnader i beskattningstidpunkt eller olika svårigheter vid genomförandet), får denna skillnad inte vara oproportionerlig i förhållande till graden av olikhet mellan gränsoverskridande och helt inhemska situationer.<sup>27</sup> Vidare kan påföljderna, även om någon diskriminering inte föreligger, enligt min mening utgöra ett brott mot artikel 30 eller artikel 59 i fördraget om de påföljder som åläggs för undandragande av punktskatt är så orimliga att de i oproportionerlig utsträckning hindrar den fria rörligheten av varor eller tjänster (till exempel, som i detta fall, genom beslagtagnande av fordon).<sup>28</sup> Om

förhållandet direkt omfattas av gemenskapsrätten kan en påföljd som innebär att fordon tas i beslag också ge upphov till frågor beträffande respekten för de grundläggande rättigheterna enligt gemenskapsrätten, däribland äganderätten och rätten att utöva handel eller ett yrke. En inskränkning i de grundläggande rättigheterna kan under vissa omständigheter berättigas, men vid tillämpningen av proportionalitetsprincipen borde den nationella domstolen kräva att berättigandet är viktigare när det är fråga om inskränkningar i sådana rättigheter.

## Förslag till avgörande

50. Mot bakgrund av vad som ovan anförts anser jag att den fråga som ställts av Cour de cassation de Belgique skall besvaras enligt följande:

- 1) Begreppet "standardtankar" i artikel 112 i rådets förordning (EEG) nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse, i dess lydelse enligt rådets förordning (EEG) nr 1315/88 av den 3 maj

27 — Beträffande mervärdesskattesystemet se domstolens dom av den 25 februari 1988 i mål 299/86, Drexel (REG 1988, s. 1213; svensk specialutgåva, volym 9), av den 1 juli 1993 i mål C-312/91, Metalsa (REG 1993, s. I-3751) och av den 2 augusti 1993 i mål C-276/91, kommissionen mot Frankrike (REG 1993, s. I-4413).

28 — Huruvida påföljder som medlemsstaterna tillämpar vid tullöverträdelse under utövning av sin behörighet på mervärdesskatteområdet är proportionella, se domstolens dom av den 16 december 1992 i mål C-210/91, kommissionen mot Grekland (REG 1992, s. I-6735) respektive domstolens dom av den 18 december 1997 i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, Molenheide m. fl. (REG 1997, s. I-7281). Huruvida påföljder för överträdelse beträffande falsk ursprungsbeteckning för varor är proportionella, se domstolens dom av den 15 december 1976 i mål 41/76, Donckerwolcke (REG 1976, s. 1921; svensk specialutgåva, volym 3), av den 30 november 1977 i mål 52/77, Cayrol (REG 1977, s. 2261) och av den 28 mars 1979 i mål 179/78, Rivoira (REG 1979, s. 1147). Se även domstolens dom av den 4 oktober 1991 i mål C-367/89, Richardt och "Les Accessoires Scientifiques" (REG 1991, s. I-4621; svensk specialutgåva, volym 11), beträffande påföljder för överträdelse av bestämmelser om restriktioner för transitering av varor, vilka antagits med stöd av artikel 36 i fördraget.

1988, skall tolkas så att det inte omfattar extratankar som byggts in såsom tillval i motorfordon eller behållare.

- 2) Syftet med att bygga in extra bränsletankarna saknar betydelse för frågan om de utgör "standardtankar" i förordningens mening.