



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 30 april 2014¹

Mål C-152/13

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG
mot
Hauptzollamt Münster

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland))

”Beskattning av energiprodukter — Skattebefrielse — Energiprodukter som finns i standardtankar i nyttofordon och är avsedda att användas som bränsle i dessa fordon — Tolkning av begreppet standardtankar — Bränsletankar som har monterats av återförsäljare eller karosseribygare”

1. Förevarande mål avser hur begreppet ”standard[bränsle]tankar” ska tolkas i samband med beskattning av energiprodukter. Detta begrepp har redan länge använts i unionslagstiftningen, men definitionen av det är nu föremål för ett ändringsförslag från Europeiska kommissionen, främst till följd av de tekniska och ekonomiska förändringarna på marknaden för nyttofordon.² Domstolens uppgift i detta mål är att pröva om dessa förändringar även ska påverka tolkningen av den nuvarande definitionen av begreppet.

Tillämpliga bestämmelser

2. De unionsrättsliga bestämmelser som är tillämpliga i detta mål utgörs av bestämmelserna i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet.³ Detta direktiv reglerar beskattningen av energiprodukter i Europeiska unionen. I direktivet fastställs bland annat om skattebefrielse i vissa fall.

3. Artikel 24 i direktiv 2003/96 har följande lydelse:

”1. Energiprodukter som har släppts för förbrukning i en medlemsstat och finns i standardtankar i fordon i yrkestrafik för att användas som bränsle i dessa fordon och i specialbehållare för att under transporten användas för att driva de system som hör till dessa behållare, skall inte beskattas i någon annan medlemsstat.

1 — Originalspråk: franska.

2 — Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2003/96/EG om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet av den 13 april 2011 (KOM(2011) 169 slutlig, EUT C 189, s. 5) (nedan kallat kommissionens förslag).

3 — EUT L 283, s. 51.

2. I denna artikel avses med *standardtankar*:

- fasta bränsletankar, monterade av tillverkaren i alla motorfordon av samma typ som det berörda fordonet och vars fasta montering möjliggör en direktanvändning av bränslet, både för att driva fordonet och för att i förekommande fall under transport driva kylsystem och andra system. Som standardtankar betraktas också gastankar som är monterade i motorfordon avsedda för direktanvändning av gas som drivmedel samt behållare monterade i anslutning till andra system, som fordonet kan vara utrustat med.
- fasta tankar, monterade av tillverkaren i anslutning till alla behållare av samma typ som den berörda behållaren och vars fasta montering möjliggör en direktanvändning av bränsle avsett att under transport driva kylsystem och andra system, som de särskilda behållar[na] är utrustade med.

Med *specialbehållare* avses alla behållare som är försedda med särskilt utformade anordningar för kylsystem, syresättningsystem, system för termisk isolering eller andra system.”

4. Det är definitionen av standardtankar i artikel 24.2 första strecksatsen i direktiv 2003/96 som är föremål för tolkningsfrågorna i detta mål.

5. Den relevanta tyska lagstiftningen utgörs av lagen av den 15 juli 2006 om skatt på energi⁴ och dess tillämpningsförfordning av den 31 juli 2006.⁵ Bestämmelserna om införlivande av artikel 24 i direktiv 2003/96 följer ganska ordagrant artikelns lydelse. Den hänskjutande domstolen har angett att Bundesfinanzhof tillämpar en strikt tolkning av dessa bestämmelser.

Bakgrund till tvisten, tolkningsfrågorna och förfarandet

6. Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG (klagande i målet vid den nationella domstolen, nedan kallat HFT) är ett vägtransportföretag med säte i Tyskland. För sin verksamhet köpte HFT ett nytt motorfordon från Daimler AG, som är nyttofordonstillverkare. Fordonet var ursprungligen utrustat med en bränsletank på 780 liter. HFT avsåg att använda fordonet för ändamål som krävde installation av särskild utrustning och denna uppgift anförtroddes R&S Fahrzeugbau, som är karosseribygare. För att installera utrustningen var karosseribygaren av tekniska skäl tvungen att flytta på den bränsletank som ursprungligen hade installerats av fordonstillverkaren (nedan kallad bränsletank 1). I samband med denna ombyggnad installerade karosseribygaren även en andra bränsletank på 780 liter, som därför innan införskaffats från Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG (nedan kallad bränsletank 2). Denna andra bränsletank kunde lika väl ha installerats av fordonstillverkaren, men detta var inte kostnadseffektivt, eftersom den då också skulle ha behövt flyttas vid ombyggnaden av fordonet.

7. Den 2 december 2009 och den 14 februari 2011 tankade en förare det aktuella fordonet i Nederländerna och körde det därefter omedelbart till tyskt territorium. Bränslet användes enbart för att driva fordonet.

8. Den 28 juni 2012 deklarerade HFT vid Hauptzollamt Münster (den tyska tullmyndigheten, motpart i målet vid den nationella domstolen) de kvantiteter bränsle som hade importerats i bränsletank 2. Till följd av denna deklaration krävde Hauptzollamt Münster genom meddelande av den 3 juli 2012 betalning av ett belopp på 501,22 euro i energiskatt för det bränsle som importerats i bränsletank 2 och genom meddelande av den 19 september 2012 betalning av ett belopp på 291,14 euro i energiskatt för det bränsle som importerats i bränsletank 1. Hauptzollamt Münster ansåg att varken bränsletank 1, som flyttats av karosseribygaren, eller bränsletank 2, som installerats av samma

4 — Energiesteugesetz, BGBl. I, s. 1534, i dess lydelse enligt 1 § i lag av den 17 juli 2009 (BGBl. I, 2009, s. 1979).

5 — Energisteuer-Durchführungsverordnung (BGBl. I, s. 1753), i dess lydelse enligt 6 § i förordning av den 5 oktober 2009 (BGBl. 2009, s. 3262).

karosseribygare, hade monterats permanent av fordonstillverkaren och att de således inte motsvarade definitionen av standardtankar i den mening som avses i de tyska bestämmelserna om införlivande av artikel 24 i direktiv 2003/96. Bränslet i dessa tankar kunde därför inte befrias från skatt i enlighet med nämnda bestämmelser.

9. Sedan HFT:s begäranden om omprövning hade fått avslag av Hauptzollamt Münster, väckte HFT talan vid den hänskjutande domstolen om ogiltigförklaring av nämnda meddelanden.

10. Den hänskjutande domstolen har angett att enligt Bundesfinanzhofs tolkning av de relevanta bestämmelserna borde talan ogillas. Enligt Bundesfinanzhofs tolkning omfattas bränsletankar som installerats av återförsäljare eller karosseribygare inte av begreppet standardtankar. Enligt den hänskjutande domstolen grundar sig Bundesfinanzhof huvudsakligen på domstolens tolkning i domen i målet Schoonbroodt⁶ av artikel 112.1 i rådets förordning (EEG) nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse,⁷ vilken i huvudsak har samma lydelse som artikel 24 i direktiv 2003/96.

11. Den hänskjutande domstolen vill emellertid få veta om det inte vore lämpligare att anta en mer vidsträckt tolkning av begreppet standardtankar, så att det även täcker bränsletankar som installerats av återförsäljare eller karosseribygare, exempelvis sådana som avses i målet vid den nationella domstolen. Den hänskjutande domstolen anser att en vid tolkning skulle kunna grunda sig på domstolens resonemang i domen i målet Meiland Azewijn.⁸

12. Under dessa omständigheter beslutade Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland) att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- ”1) Ska begreppet ’tillverkaren’, i den mening som avses i artikel 24.2 första strecksatsen i direktiv [2003/96], tolkas så, att det även omfattar karosseribygare eller återförsäljare, vilka, som ett led i biltillverkningen, har monterat bränsletanken, [när] flera självständiga företag deltagit i tillverkningsprocessen av tekniska och/eller ekonomiska skäl?
- 2) För det fall den första frågan besvaras jakande: Hur ska villkoret i artikel 24.2 första strecksatsen i direktiv 2003/96 tolkas, vad avser formuleringen att det måste vara fråga om motorfordon ’av samma typ’?”

13. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolen den 26 mars 2013. HFT, Hauptzollamt Münster, Republiken Tjeckien och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Någon förhandling har inte hållits.

Bedömning

14. Den hänskjutande domstolen har genom sina frågor begärt en tolkning av begreppen ”tillverkare” och fordon ”av samma typ”. Jag anser emellertid att det vore mer välbetänkt att, som den tjeckiska regeringen för övrigt har föreslagit, analysera definitionen av standardtankar i sin helhet och närmare bestämt undersöka hur den ska tolkas i det nuvarande ekonomiska och tekniska sammanhanget för att säkerställa en ändamålsenlig verkan av artikel 24 i direktiv 2003/96.

6 — Dom Schoonbroodt, C-247/97, EU:C:1998:586.

7 — EGT L 105, s. 1.

8 — Dom Meiland Azewijn, C-292/02, EU:C:2004:499.

Bakgrund till bestämmelsen i fråga

15. Om jag inte misstar mig var det i artikel 112.2 c i förordning nr 918/83 som det för första gången fastställdes en definition av begreppet standardtankar i nyttofordon inom ramen för tull- och skattebefrielse för bränslet i sådana tankar. Den definitionen hade i huvudsak samma lydelse som den nuvarande bestämmelsen i artikel 24 i direktiv 2003/96.

16. Definitionen i fråga utgår ifrån premissen att nyttofordonstillverkare erbjuder fordonstyper där flertalet av de tekniska egenskaperna är standardiserade, inbegripet antalet och typ av bränsletankar, vilket säkert stämde på den tiden när definitionen antogs. På den tiden var det enkelt att identifiera en konkret fordonstyp och kontrollera om bränsletanken i ett givet fordon överensstämde med de särskilda egenskaperna för den typ till vilket fordonet hörde. I handelsförbindelserna med tredjeländer gjorde detta det möjligt att förhindra import av alltför stora mängder bränsle från länder där bränslepriset på grund av skillnader i växelkurserna och skattepolitiken var betydligt lägre än på den gemensamma marknaden, vilket skulle ha skadat medlemsstaternas skatteintressen.

17. Denna definition av begreppet standardtankar hade fördelen att den inte endast hindrade import av bränsle i bärbara tankar (vilket var tillåtet för privata fordon) och diverse andra behållare, utan också import av bränsle i extratankar som särskilt installerats i nyttofordon för att föra in bränsle till gemenskapens tullområde. Kontrollen vid de yttre gränserna gjorde det möjligt att säkerställa bestämmelsernas verkan.

18. När det gäller import av bränsle i nyttofordons tankar med befrielse från punktskatt vid transporter inom gemenskapen återfinns samma definition – vilken redan användes i artikel 2 andra strecksatsen i rådets direktiv 68/297/EEG av den 19 juli 1968 om enhetliga föreskrifter för tullfri införsel av bränsle i nyttofordons bränsletankar,⁹ ändrat genom rådets direktiv 85/347/EEG av den 8 juli 1985¹⁰ – praktiskt taget ordagrant i artikel 8a.2 i rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor,¹¹ vilken infördes genom rådets direktiv 94/74/EG av den 22 december 1994.¹²

19. Enligt nittonde skälet i direktiv 94/74 beviljas befrielse från punktskatt i en medlemsstat för bränsle som frisläpps för konsumtion i en annan medlemsstat och som finns i nyttofordons bränsletankar "[f]ör att inte hindra den fria rörligheten för personer och varor liksom för att motverka dubbelbeskattning".

20. Direktiv 92/81 har upphävts och ersatts av direktiv 2003/96 och artikel 8a har utan några väsentliga förändringar blivit artikel 24 i direktiv 2003/96.

9 — 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).

10 — Rådets direktiv 85/347/EEG av den 8 juli 1985 om ändring av direktiv 68/297 (EGT L 183, s. 22).

11 — Rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (EGT L 316, s. 12).

12 — Rådets direktiv 94/74/EG av den 22 december 1994 om ändring av direktiv 92/12/EEG om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, av direktiv 92/81 och av direktiv 92/82/EEG om tillnärmning av punktskattesatser för mineraloljor (EGT L 365, s. 46).

Domstolens praxis

Domen i målet Schoonbroodt

21. Domstolen har redan en gång tidigare, i domen i målet Schoonbroodt,¹³ haft tillfälle att tolka definitionen av standardtankar i den mening som avses i unionslagstiftningen. Det målet avsåg liksom förevarande mål införsel inom gemenskapen av bränsle i nyttofordons bränsletankar med befrielse från punktskatt – dock enligt belgisk lagstiftning. Emellertid avsåg den tolkning som hade begärts av den hänskjutande domstolen i det målet begreppet standardtankar enligt definitionen i artikel 112 i förordning nr 918/83, det vill säga inom området tullbefrielse.¹⁴

22. I domen i det målet valde domstolen att göra en strikt tolkning av begreppet standardtankar. Domstolen ansåg särskilt att fasta bränsletankar som monterats av en återförsäljare eller en karosseribygare inte omfattas av begreppets tillämpningsområde.¹⁵

23. För att motivera sitt resonemang hänvisade domstolen till de principer som följer av rättspraxis avseende tullbefrielse, enligt vilka ”rådet när det antar regler om tullfrihet skall ta hänsyn till rättssäkerhetskrav och de svårigheter som nationella tullmyndigheter måste bemästra ... Härav följer att sådana bestämmelser 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”.¹⁶

Domen i målet Meiland Azewijn

24. I domen i målet Meiland Azewijn¹⁷ uttalade sig domstolen om tolkningen av artikel 8a i direktiv 92/81, vilken senare har ersatts av den bestämmelse som avses i förevarande mål. Det målet avsåg emellertid inte definitionen av standardtankar, utan begreppet nyttofordon, vilket inte definieras i den artikeln, samt frågan om huruvida bränsle i nyttofordons bränsletankar som vid införsel är befriat från punktskatt endast får användas för att driva fordonet, eller om det även kan användas för drift av utrustning och system installerade i fordonet, till exempel jordbruksutrustning.

25. Även om syftet med tolkningen i domen i målet Meiland Azewijn¹⁸ var ett annat än i förevarande mål, kan vissa av domstolens konstateranden vara av intresse i det här målet. När det, för det första, gäller begreppet nyttofordon underkände domstolen hänvisningarna till de definitioner av detta begrepp som – i samband med tullbefrielse för bränsle – anges i direktiv 68/297 och förordning nr 918/83.¹⁹ Domstolen valde i stället att stödja sig på den ifrågavarande bestämmelsens systematik och syfte, vilket är att skydda den fria rörligheten för personer och varor samt att motverka dubbelbeskattning.²⁰ Domstolen konstaterade att artikel 8a i direktiv 92/81 ska ges en vid tolkning.²¹

13 — Dom Schoonbroodt, EU:C:1998:586.

14 — Dom Schoonbroodt, EU:C:1998:586, punkterna 18 och 20. Även om domen i det målet avsåg bestämmelserna i förordning nr 918/83, i deras lydelse enligt 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 nr 918/83, har den ändrade lydelsen inte i sak påverkat definitionen av standardtankar i fordon.

15 — Dom Schoonbroodt, EU:C:1998:586, domslutet.

16 — Dom Schoonbroodt, EU:C:1998:586, punkt 23. Se även förslag till avgörande Schoonbroodt (C-247/97, EU:C:1998:323, punkterna 38, 41 och 42), i vilket generaladvokaten Jacobs utvecklade ett resonemang baserat på fast rättspraxis på tullområdet.

17 — Dom Meiland Azewijn, EU:C:2004:499.

18 — Dom Meiland Azewijn, EU:C:2004:499.

19 — Domen i målet Meiland Azewijn avsåg bränsle i jordbruksmaskiners bränsletankar, medan nyttofordon enligt definitionerna i direktiv 68/297 och förordning nr 918/83 är avsedda för transport av personer eller varor.

20 — Dom Meiland Azewijn, EU:C:2004:499, punkterna 39–41. Domstolen hänvisade till syftet med artikel 8a i direktiv 92/81, vilket anges i nittonde skälet i direktiv 94/74.

21 — Dom Meiland Azewijn, EU:C:2004:499, punkt 41.

26. När det, för det andra, gäller användningen av bränsle som vid import är befriat från punktskatt ansåg domstolen att bränslet kunde användas inte endast för att driva fordonet, utan även för andra ändamål, till exempel vid arbeten inom jordbruksnäringen. Detta resonemang är särskilt intressant med hänsyn till ordalydelsen i den definition av standardtankar som ska analyseras i förevarande mål, i vilken det uttryckligen anges att nämnda bränsletankars montering ska möjliggöra ”direktanvändning av bränslet, både *för att driva fordonet* och för att i förekommande fall *under transport* driva kylsystem och andra system”.²² Det tycks mig vid en ordagrann läsning stå klart att denna definition endast omfattar bränsle som används i samband med transporten, det vill säga för att driva fordonet eller för att driva system i fordonet under transporten. Det står således klart att domstolen inte tillämpade en bokstavstolkning av artikel 8a.

Bedömning

27. Efter denna redogörelse för den historiska bakgrunden och rättspraxis avseende definitionen av standardtankar i den mening som avses i artikel 24.2 i direktiv 2003/96, kommer jag nu att göra en bedömning av hur denna bestämmelse ska tolkas mot bakgrund av de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. Bedömningen görs i två delar där jag skiljer mellan bränsletank 1 och bränsletank 2, vilka jag beskrivit ovan i punkt 6, men ändå kommer fram till en gemensam slutsats.

Bränsletank 1

28. Det ska erinras om att bränsletank 1 installerades i fordonet av tillverkaren och därefter flyttades av karosseribyggar i samband med att fordonet byggdes om för dess användningsändamål.

29. Hauptzollamt Münster beviljade inte befrielse från punktskatt för det bränsle som fanns i tanken, eftersom den ansåg att bränsletanken inte omfattades av definitionen av standardtankar i den mening som avses i direktiv 2003/96. Hauptzollamt Münster ansåg att eftersom bränsletanken hade flyttats av en tredje part, hade den inte monterats i fordonet av tillverkaren, såsom det enligt denna myndighet krävs enligt bestämmelserna i artikel 24.2 i direktiv 2003/96.

30. Hauptzollamt Münster har vidhållit denna tolkning i sina skriftliga yttranden. Hauptzollamt Münster stöder sig huvudsakligen på en ordagrann läsning av bestämmelsen i fråga, domen i det ovannämnda målet Schoonbroodt²³ och rättssäkerhetsprincipen. Jag är emellertid starkt tveksam till att den tyska tullmyndigheten faktiskt kan grunda sitt resonemang på dessa tre faktorer.

31. När det för det första gäller ordalydelsen i definitionen i artikel 24.2 första strecksatsen i direktiv 2003/96 anges där inte en ”tank monterad av tillverkaren” i ett konkret fordon. Man har tvärtom valt att använda pluralform och har definierat standardtankar som ”fasta *bränsletankar*, monterade av tillverkaren i *alla* motorfordon av samma typ som det berörda fordonet”.²⁴ Det rör sig således, som kommissionen helt riktigt har påpekat, om en allmän kategori bränsletankar och inte om huruvida en konkret bränsletank fysiskt har installerats i fordonet av tillverkaren.

32. Den omständigheten att lagstiftaren valde denna lösning kan enkelt förklaras av den ifrågavarande bestämmelsens syfte, vilket är att skydda den fria rörligheten för personer och varor samt att undvika dubbelbeskattning samtidigt som skyddet för medlemsstaternas legitima skatteintressen säkerställs. Med beaktande av detta syfte är den relevanta faktorn inte vem som har installerat bränsletanken i ett

22 — Min kursivering.

23 — EU: C:1998:586.

24 — Min kursivering. I andra språkversioner av direktiv 2003/96 används en liknande formulering – ”die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter” på tyska, ”zbiorniki trwale zamontowane przez wytwórcę we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego rodzaju jak dany pojazd” på polska och ”the tanks permanently fixed by the manufacturer to all motor vehicles of the same type as the vehicle in question” på engelska.

konkret fordon, utan vilken funktion den har, det vill säga att den gör det möjligt att driva fordonet samt dess system vid normal användning. En tolkning enligt vilken en bränsletank faller utanför definitionen enbart på grund av att den har bytts ut eller kanske endast har flyttats i samband med en reparation eller modifiering av fordonet som gjorts av en annan part än tillverkaren är inte förenlig med vare sig ordalydelsen i artikel 24 i direktiv 2003/96 eller dess syfte.

33. En sådan tolkning följer inte heller av domen i det ovannämnda målet Schoonbroodt. I det målet rörde det sig inte om en bränsletank som bytts ut eller flyttats, utan om extra bränsletankar som installerats i fordonen av återförsäljare eller karosseribygare för att öka bränslekapaciteten.²⁵ Med stöd av en bokstavstolkning av den analyserade bestämmelsen ansåg domstolen att det inte rörde sig om bränsletankar som monterats av tillverkaren ”i alla motorfordon av samma typ som det berörda fordonet”, eftersom tillverkaren normalt inte utrustade sina fordon med sådana bränsletankar.

34. Mot denna bakgrund slog domstolen fast att definitionen av standardtankar i artikel 112.2 c i förordning nr 918/83 inte omfattade bränsletankar som ”[var] permanent inbyggda av tillverkarens återförsäljare eller av en karosserimontör för att uppnå vissa syften av ekonomisk karaktär”.²⁶ Även om man vid en läsning av enbart själva domslutet i domen i det ovannämnda målet Schoonbroodt skulle kunna dra slutsatsen att alla bränsletankar som installerats av andra parter än tillverkaren faller utanför definitionen av standardtankar, föranleder domskälen en mer nyanserad slutsats. Jag anser framför allt att det på grundval av domen i det målet inte kan anses att bränsletankar som monterats av tredje part endast för att återställa fordonets funktioner eller i samband med en modifiering av funktionerna, och inte ”för att uppnå vissa syften av ekonomisk karaktär”, faller utanför definitionen i fråga.

35. Inte heller rättssäkerhetsprincipen stöder slutligen, enligt min mening, det resonemang som anförs av Hauptzollamt Münster. Enligt domstolens fasta praxis kräver rättssäkerhetsprincipen, som är en av de allmänna unionsrättsliga principerna, bland annat att en rättsregel ska vara klar och precis samt att tillämpningen av den ska vara förutsebar. Detta gäller i synnerhet om rättsregeln kan få negativa konsekvenser för enskilda och företag.²⁷ I mål på skatteområdet syftar denna princip således i första hand till att skydda de skattskyldigas intressen, och inte skattemyndigheternas intressen, bland annat genom att garantera att det går att förutse konsekvenserna av tillämpningen av lagstiftningen.

36. När det gäller målet vid den nationella domstolen ska det påpekas att även om HFT ”i förebyggande syfte” (såsom bolaget har betonat) deklarerade det bränsle som importerades i bränsletank 2, deklarerade det inte – inte ens i förebyggande syfte – det bränsle som importerades i bränsletank 1. Enligt min mening beror detta på att HFT inte kunde förutse att det bränsle som importerades i bränsletank 1 inte skulle vara befriat från punktskatt.

37. Den förutsebarhet som garanteras genom rättssäkerhetsprincipen kräver att en rättsregel inte tolkas så att det ger absurda resultat som strider mot sunt förnuft. Detta blir emellertid fallet i förevarande mål om befrielsen från punktskatt villkoras av oförutsebara och, med hänsyn till den ifrågavarande bestämmelsens syfte, irrelevanta händelser, såsom den omständigheten att en bränsletank som ursprungligen monterades av tillverkaren har bytts ut eller flyttats efter det att fordonet införskaffades. Vid en sådan tolkning kan en företagare erhålla befrielse för bränsle som vederbörande importerar i sitt fordons bränsletank, medan en annan företagare i samma situation inte ges denna möjlighet enbart på grund av att denne har utfört reparationer eller modifieringar av sitt fordon. Ett sådant resultat är inte endast ologiskt, utan skapar dessutom en omotiverad skillnad i behandlingen som kan orsaka snedvridningar av konkurrensen. Att en rättsregel tolkas så att det ger ett sådant resultat kan enligt min mening inte anses vara förenligt med rättssäkerhetsprincipen.

25 — Dom Schoonbroodt, EU:C:1998:586, punkterna 7, 12 och 19.

26 — Dom Schoonbroodt, EU:C:1998:586, domslutet.

27 — Se bland annat dom Förster, C-158/07, EU:C:2008:630, punkt 67.

38. Av ovan angivna skäl anser jag att definitionen av standardtankar i artikel 24.2 i direktiv 2003/96 även vid en bokstavstolkning omfattar bränsletankar som monterats av andra parter än fordonstillverkaren i det fallet att dessa parter endast bytt ut eller flyttat den eller de bränsletankar som ursprungligen monterades av tillverkaren.

Bränsletank 2

39. Det ska erinras om att bränsletank 2, vilken hade samma kapacitet som bränsletank 1, införskaffades från en oberoende återförsäljare och installerades i fordonet av den karosseribyggar som flyttade bränsletank 1. Bränsletank 2 kunde lika väl ha installerats av tillverkaren när fordonet byggdes, men detta var inte kostnadseffektivt, eftersom den då också skulle ha behövt flyttas när fordonet senare byggdes om för sitt användningsändamål.

40. När det gäller bränsletank 2 liknar situationen den som avsågs i domen i det ovannämnda målet Schoonbroodt²⁸, eftersom denna bränsletank i likhet med bränsletankarna i det målet aldrig monterades i fordonet av tillverkaren. Det vore därför enkelt att med stöd av en bokstavstolkning av definitionen i artikel 24.2 i direktiv 2003/96 och domen i det ovannämnda målet Schoonbroodt dra slutsatsen att bränsletank 2 till skillnad från bränsletank 1 inte omfattas av denna definition. Jag anser emellertid att det är lämpligare att motstå denna slutsats. Ett sådant alltför förenklat resonemang är inte hållbart mot bakgrund av vare sig de ekonomiska omständigheterna i det aktuella fallet eller syftena med den prövade bestämmelsen i direktiv 2003/96.

41. Enligt vad HFT har påstått i sina skriftliga yttranden och som har bekräftats av kommissionen i dess yttranden är det i dag vanligt att tillverkningen av nyttofordon sker i flera steg, varvid tillverkaren endast producerar karossen och förarhytten medan resten byggs av specialiserade företag. Samma princip gäller bränsletankar. Tillverkarna erbjuder således inte en enda typ av bränsletank för varje fordonstyp, utan erbjuder olika bränsletankar beroende på fordonets användningsändamål, den marknad som fordonet är avsett för eller kundens önskemål. Det kan också hända att bränsletanken, liksom i målet vid den nationella domstolen, inte installeras av tillverkaren, utan av en tredje part i ett senare steg av tillverkningen.

42. Under dessa omständigheter är det mycket svårt eller till och med omöjligt att bedöma om en given bränsletank faktiskt tillhör kategorin ”fasta bränsletankar, monterade av tillverkaren i alla motorfordon av samma typ som det berörda fordonet”, som är den exakta formuleringen i definitionen av standardtankar. Det kan också hända att det för en given fordonstyp inte finns någon bränsletank som motsvarar denna definition och att användarna av detta fordon följaktligen inte har möjlighet att erhålla den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 24 i direktiv 2003/96.

43. Hauptzollamt Münster tycks inte själv ha gjort en sådan analys när den grundar sig på premisen att en bränsletank som monterats direkt av tillverkaren omfattas av definitionen av standardtankar, medan en bränsletank som monterats av en tredje part faller utanför denna definition. Det är således inte längre möjligt att tillämpa direktivet ordagrant, utan det behövs en approximering. En approximering leder emellertid oundvikligen till skillnader i behandlingen. Den leder också till att konkurrensen begränsas, eftersom transportföretagen uppmuntras att införskaffa reservdelar från fordonstillverkare och låta dessa montera dem i stället för tredje parter. *Dura lex sed lex* (det må vara en hård lag, men det är ändå lagen) skulle man kunna tycka, men jag anser att en sådan skillnad i behandling inte är motiverad vare sig vid en bokstavstolkning eller om man beaktar syftet med artikel 24 i direktiv 2003/96.

28 — Dom Schoonbroodt, EU:C:1998:586.

44. För att motverka detta problem har kommissionen föreslagit att man i varje enskilt fall ska kontrollera vilka typer av bränsletankar som erbjuds av tillverkaren för en given fordonstyp och att alla dessa typer av bränsletankar ska anses omfattas av definitionen i fråga. Detta resonemang är inte övertygande. Eftersom tillverkarna ofta erbjuder varianter av sina fordon, vilkas funktioner skiljer sig inte endast beroende på det avsedda användningsändamålet utan också beroende på den marknad där de saluförs, skulle en kontroll av alla de möjligheter som erbjuds, om så bara inom Europeiska unionen, kräva att de administrativa myndigheterna och domstolarna beaktade mycket komplexa faktiska omständigheter, vilket skulle kunna ge olika resultat i olika medlemsstater. Detta skulle strida mot syftet med direktiv 2003/96, som är att harmonisera de nationella bestämmelserna om beskattning av energiprodukter. I kommissionens förslag beaktas inte heller de bränsletankar som inte erbjuds av fordonstillverkarna utan av tredje parter. Eftersom man i varje fall frångår en bokstavstolkning av bestämmelsen i fråga genom att godkänna bränsletankar som tillverkarna erbjuder som ett alternativ, finns det desto mindre skäl att inte godkänna bränsletankar som erbjuds av oberoende säljare.

45. HFT har å sin sida föreslagit att man ska tillämpa Europaparlamentets och rådets direktiv 2007/46/EG av den 5 september 2007 om fastställande av en ram för godkännande av motorfordon och släpvagnar till dessa fordon samt av system, komponenter och separata tekniska enheter som är avsedda för sådana fordon²⁹ för att tolka begreppet fordonstyp i den mening som avses i artikel 24 i direktiv 2003/96. Bortsett från frågan om huruvida det är lämpligt att tillämpa en senare rättsakt som antagits inom ett givet rättsområde för att tolka en tidigare rättsakt som antagits inom ett annat område, anser jag inte att det är ändamålsenligt att tillämpa direktiv 2007/46 i förevarande fall. Bränsletankarnas antal, typ och kapacitet finns inte med bland de gemensamma egenskaper för "fordonstyper" som förtecknas i bilaga II del B i det nämnda direktivet. Med andra ord kan fordon som tillhör samma "typ" i den mening som avses i direktiv 2007/46 ha olika bränsletankar, vilket för oss tillbaka till utgångspunkten när det gäller hur definitionen av standardtankar i den mening som avses i direktiv 2003/96 ska tolkas.

46. Jag föreslår att domstolen i stället, liksom den gjorde i domen i det ovannämnda målet Meiland Azewijn,³⁰ tolkar definitionen av standardtankar i den mening som avses i artikel 24 i direktiv 2003/96 mot bakgrund av bestämmelsens syfte och systematik. Syftet är, som jag angett ovan, att skydda den fria rörligheten för personer och varor samt att undvika dubbelbeskattning.³¹ Lagstiftaren föreskrev egentligen inte någon befrielse från punktskatt, utan endast en anpassning som innebär att en energiprodukt i form av bränsle som finns i nyttofordons bränsletankar genom undantag från den allmänna regeln inte ska beskattas i den medlemsstat där bränslet används, utan i den medlemsstat där det släpps för förbrukning. Om man varje gång man passerar en gräns inom unionen skulle vara skyldig att deklarerar mängden bränsle i fordonets tankar och sedan, för att undvika dubbelbeskattning, begära återbetalning av punktskatten i den medlemsstat där man köpt bränslet skulle det innebära ett betydande hinder för vägtransporterna mellan medlemsstaterna och således ett hinder för handeln på den inre marknaden. Det var för att åtgärda detta problem som lagstiftaren antog artikel 24 i direktiv 2003/96.

47. Med hänsyn till nämnda syfte är bränsletankens ursprung inte relevant, utan det relevanta är huruvida bränslet används för att driva fordonet eller eventuellt driva de system som fordonet är utrustat med. Bränsletanken ska således installeras så att direktanvändning av bränslet möjliggörs. Vem som har installerat bränsletanken och var den kommer ifrån är däremot utan betydelse. Det strider således uppenbart mot syftet med direktiv 2003/96 att som villkor för skattebefrielse uppställa krav på en omständighet som är helt irrelevant för syftet.

29 — EUT L 263, s. 1.

30 — EU:C:2004:499. Se ovan punkterna 24–26.

31 — Nittonde skälet i direktiv 94/74, genom vilket artikel 8a infördes i direktiv 92/81, nu artikel 24 i direktiv 2003/96.

48. Denna bedömning stöds av artikel 24.2 första strecksatsen andra meningen i direktiv 2003/96, där det anges att "[s]om standardtankar betraktas också gastankar som är monterade i motorfordon". Gastankar monteras vanligen inte av tillverkaren, särskilt inte "i alla motorfordon av samma typ", eftersom motorfordon vanligen inte ursprungligen är avsedda att drivas av gas, utan av ett bränsle som framställs av olja. Gastankar installeras således av specialiserade företag som är oberoende av tillverkaren.

49. Omnämmandet av gastankar, vilket redan fanns med i förordning nr 918/83, speglar lagstiftarens vilja att definitionen av standardtankar skulle vara flexibel för att vissa skattskyldiga inte på ett oerättigt sätt skulle uteslutas från skattebefrielse. Vid en tid då bensin- eller dieseltankar normalt monterades på löpande band kunde denna flexibilitet begränsas till gastankar. I det nuvarande ekonomiska sammanhanget där fordon tillverkas i olika steg är detta inte tillräckligt. Eftersom det i direktiv 2003/96 uttryckligen föreskrivs om skattebefrielse för gas som finns i tankar som monterats av tredje part, ser jag inga skäl till att samma skattebefrielse inte skulle beviljas för bensin eller diesel som finns i bränsletankar. Ett motsatt påstående kan endast grundas på omständigheter som är helt irrelevanta för den ifrågasvarande bestämmelsens syfte.

50. När det gäller att förhindra eventuellt missbruk anser jag att risken för missbruk inte är kopplad till bränsletankarnas ursprung. Att använda bränsle som köpts i en medlemsstat för att ta sig över gränsen till en annan medlemsstat utgör inte missbruk. Att köpa bränsle i en medlemsstat där bränslepriset är lägre för att använda det i en annan medlemsstat utgör inte heller missbruk, om närheten till gränsen gör att köpet lönar sig. Detta är en naturlig ekonomisk mekanism som hör till den inre marknaden. Det kan eventuellt utgöra missbruk att använda bränsle som importerats i ett fordon's bränsletank för andra ändamål än att driva fordonet eller de system som det är utrustat med. Men ett sådant missbruk är möjligt även med bränsletankar som monterats av tillverkaren. Medlemsstaterna måste därför bekämpa detta missbruk på andra sätt än genom att som villkor för skattebefrielse kräva att bränsletanken ska ha ett visst ursprung.

51. Mot den tolkning som jag föreslagit skulle det även kunna invändas att domstolen i domen i det ovannämnda målet Schoonbroodt³², när den valde att ge definitionen av standardtankar en snäv tolkning, inte tog hänsyn till de syften som föranlett gemenskapslagstiftaren att anta artikel 8a i direktiv 92/81. Man bör emellertid ha i åtanke att domstolen i domen i det målet inte tolkade en bestämmelse i ett direktiv om beskattning av energiprodukter på den inre marknaden, utan – med avseende på belgisk lagstiftning³³ – tolkade en bestämmelse i en förordning på tullområdet, det vill säga förordning nr 918/83. Domstolen konstaterade visserligen i sin dom att "[d]e definitioner av begreppet 'standardtankar' som ges i de olika bestämmelser som kan visa sig relevanta skiljer sig emellertid inte åt på något avgörande sätt, sett i det sammanhang som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen".³⁴ Dock kvarstår att domstolens resonemang grundades på fast rättspraxis på tullområdet³⁵ och inte på syftet med en bestämmelse som antagits inom ramen för den inre marknaden. Tvärtom vad generaladvokaten Jacobs ansåg i förslaget till avgörande inför domen i det ovannämnda målet Schoonbroodt³⁶ anser jag att det är tillåtet att ta andra hänsyn vid tolkningen av en bestämmelse i ett direktiv som avser den inre marknaden än vid tolkningen av en bestämmelse i en förordning på tullområdet, även om bestämmelsernas ordalydelse i övrigt är i huvudsak identisk. Man måste särskilt betänka att bestämmelserna i en förordning är direkt tillämpliga, medan bestämmelserna i ett direktiv är bindande endast när det gäller det resultat som ska uppnås. Vid tolkningen av bestämmelser i ett direktiv är det således det eftersträvade syftet som ska beaktas, mer än den exakta ordalydelsen. Detta påverkar inte tolkningen av samma definition i en förordning på tullområdet.

32 — EU :C:1998:586.

33 — Se ovan punkt 21.

34 — Dom Schoonbroodt, EU:C:1998:586, punkt 20.

35 — Se ovan punkt 23.

36 — Se förslag till avgörande Schoonbroodt, EU:C:1998:323, punkt 45.

52. Det ska även påpekas att argumentet att fordon byggs i flera steg anfördes redan i det ovannämnda målet Schoonbroodt. Domstolen besvarade argumentet med att det ankommer på unionslagstiftaren att dra konsekvenserna därav.³⁷ Och lagstiftaren har faktiskt dragit konsekvenserna av det, eftersom kommissionen i förslaget till direktiv om ändring av direktiv 2003/96³⁸ har föreslagit en ändring av definitionen av standardtankar i den mening som avses i artikel 24.2 i direktivet, i syfte att beakta förändringarna i sättet att tillverka nyttofordon.³⁹ Enligt kommissionens förslag ska definitionen omfatta "[f]asta bränsletankar som har monterats av tillverkaren eller en tredje part" och som uppfyller de tekniska kraven och medger direktanvändning av bränslet.⁴⁰

53. Kommissionens förslag har inte ännu antagits, men jag anser att tolkningen av den ifrågavarande bestämmelsen i dess nuvarande lydelse borde gå i samma riktning. Jag instämmer för övrigt inte i det argumente *contrario* som har anförts av Hauptzollamt Münster, enligt vilket den ändring som kommissionen föreslagit innebär att bestämmelsen i dess nuvarande lydelse har ett annat normativt innehåll, varför den inte kan tolkas i överensstämmelse med förslaget. Kommissionens vilja är inte att ändra verkningarna av artikel 24 i direktiv 2003/96, utan att upprätthålla dem, genom att anpassa bestämmelsens ordalydelse till den ekonomiska verkligheten. Det är därför fullkomligt möjligt att uppnå detta mål redan nu, genom att anta en tolkning av definitionen av standardtankar som överensstämmer med de nuvarande kraven på fordonsmarknaden.

Sammanfattande bedömning

54. Som jag redan angett ovan i punkt 14 anser jag att de två frågor som har hänskjutits av Finanzgericht Düsseldorf bör få ett gemensamt svar, det vill säga att definitionen av begreppet standardtankar i den mening som avses i artikel 24.2 i direktiv 2003/96 bör ges en enhetlig tolkning. Denna definition bör förstås så att den omfattar alla fasta bränsletankar som har monterats i ett nyttofordon och som möjliggör direktanvändning av bränslet i fordonet. Bränsletankarna bör självklart uppfylla alla tekniska krav.

55. Jag medger att detta resonemang kan tyckas vågat, eftersom det avviker såväl från den exakta ordalydelsen i bestämmelsen i fråga som från den enda dom i vilken domstolen har tolkat denna bestämmelse. Jag anser emellertid att det är den enda tolkning som kan garantera såväl en ändamålsenlig verkan av artikel 24 i direktiv 2003/96 som en enhetlig tillämpning av denna artikel i hela Europeiska unionen samt rättssäkerhet för de skattskyldiga.

Förslag till avgörande

56. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som ställts av Finanzgericht Düsseldorf på följande sätt:

Artikel 24.2 första strecksatsen i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet ska tolkas så, att begreppet standardtankar omfattar alla fasta bränsletankar som har monterats i nyttofordon och som möjliggör direktanvändning av bränslet i fordonet.

37 — Dom Schoonbroodt, EU:C:1998:586, punkt 27.

38 — Se fotnoten ovan på sidan 2.

39 — I skäl 26 i kommissionens förslag anges följande: "För att säkerställa fri rörelse samtidigt som man respekterar de säkerhetskrav som är tillämpliga på fordon i yrkestrafik ..., bör definitionen på standardtankar i sådana fordon enligt artikel 24 i direktiv [2003/96] uppdateras till att spegla det faktum att det inte alltid är tillverkaren som monterar bränsletankar på fordon för yrkestrafik." (Min kursivering).

40 — Artikel 1.18 i kommissionens förslag.