

СЪД НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ  
TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA  
SOUDNÍ DVŮR EVROPSKÉ UNIE  
DEN EUROPÆISKE UNIONS DOMSTOL  
GERICHTSHOF DER EUROPÄISCHEN UNION  
EUROOPA LIIDU KOHUS  
ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ  
COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION  
COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE  
CÚIRT BHREITHIÚNAIS AN AONTAIS EORPAIGH  
CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA  
EIROPAS SAVIENĪBAS TIESA



LUXEMBOURG

EUROPOS SĄJUNGOS TEISINGUMO TEISMAS  
AZ EURÓPAI UNIÓ BÍRÓSÁGA  
IL-QORTI TAL-GUSTIZZJA TAL-UNJONI EWROPEA  
HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE  
TRYBUNAŁ SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA  
CURTEA DE JUSTIȚIE A UNIUNII EUROPENE  
SÚDNY DVOR EURÓPSKEJ ÚNIE  
SODIŠČE EVROPSKE UNIJE  
EUROOPAN UNIONIN TUOMIOISTUIN  
EUROPEISKA UNIONENS DOMSTOL

## FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

Y. BOT

fremSAT den 20. september 2011 <sup>1</sup>

**Sag C-505/10**

**Partrederiet Sea Fighter  
mod  
Skatteministeriet**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Højesteret (Danmark))

»Direktiv 92/81/EØF – punktafgift af mineralolier – fritagelser – mineralolier anvendt som brændstof til en gravemaskine, der er fastmonteret på et skib, og som fungerer uafhængigt af skibets motor – begrebet »sejlads««

<sup>1</sup> – Originalsprog: fransk.

1. Højesterets spørgsmål vedrører afgiftsfritagelsesordningen for mineralolier, der anvendes som brændstof med henblik på sejlads i EF-farvande bortset fra lystsejlads. Den forelæggende ret ønsker Domstolens stillingtagen til rækkevidden af begrebet »sejlads« som omhandlet i artikel 8, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 92/81/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier <sup>2</sup> med hensyn til arbejder, der udføres af en gravemaskine, der er fastmonteret på et skib, men som fungerer uafhængigt af skibets fremdriftsmotor i kraft af sin egen motor og brændstoftank.

2. Parterne i sagen er uenige om beskatningen af de mineralolier, der anvendes til denne gravemaskine. De danske skatte- og afgiftsmyndigheder er af den opfattelse, at der skal betales punktafgift af mineralolier, der anvendes til brug for opmudringsarbejde. Sagsøgeren er derimod af den opfattelse, at det arbejde, der udføres med en gravemaskine, bør være omfattet af afgiftsfritagelsen i direktivets artikel 8, stk. 1, litra c).

3. I dette forslag til afgørelse vil jeg redegøre for grundene til, at jeg mener, at denne bestemmelse bør fortolkes således, at mineralolie, der anvendes til en gravemaskine, der er fastmonteret på et skib, og hvis funktion er uafhængig af skibets fremdriftsmotor, for så vidt som gravemaskinen anvender egen motor og egen brændstoftank, skal fritages for punktafgift i henhold til direktivets artikel 8, stk. 1, litra c).

## **I – Retsforskrifter**

### *A – EU-retten*

4. Direktivets artikel 8 foreskriver:

»1. Ud over de i direktiv 92/12/EØF [<sup>3</sup>] 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:

[...]

<sup>2</sup> – EFT L 316, s. 12. Direktiv som ændret ved Rådets direktiv 94/74/EF af 22.12.1994 (EFT L 365, s. 46, herefter »direktivet«). Direktivet blev ophævet ved Rådets direktiv 2003/96/EF af 27.10.2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (EUT L 283, s. 51).

<sup>3</sup> – Rådets direktiv af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76, s. 1).

- c) mineralolier, der leveres til anvendelse som motorbrændstof med henblik på sejlads i EF-farvande (herunder til fiskeri), medmindre der er tale om lystsejlads.

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

[...]

2. Uden at det berører andre EF-bestemmelser, kan medlemsstaterne anvende hel eller delvis afgiftsfritagelse eller afgiftslempelse for mineralolier, der under afgiftsmyndighedernes kontrol anvendes:

[...]

- b) inden for sejlads ad indre vandveje, bortset fra lystsejlads

[...]

- g) i forbindelse med opmudring af vandveje og havne.

3. Medlemsstaterne kan også for så vidt angår alle eller nogle af de nedenfor anførte industrielle og kommercielle anvendelser anvende en reduceret afgiftssats for dieselolie og/eller LPG og/eller metan og/eller petroleum, der anvendes under afgiftsmyndighedernes kontrol, forudsat at den anvendte sats ikke er lavere end den minimumssats, der er fastsat i [Rådets] direktiv 92/82/EØF [af 19. oktober 1992] om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for mineralolier [<sup>4</sup>]:

- a) stationære motorer
- b) udstyr og maskiner, der anvendes inden for byggeri, ingeniørarbejder og offentlige arbejder

[...]«

B – *National ret*

5. Direktivets artikel 8, stk. 1, litra c), blev gennemført i dansk ret i § 9, stk. 4, i mineralolieafgiftsloven og i § 7, stk. 4, i kuldioxidloven i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder.

<sup>4</sup> – EFT L 316, s. 19.

6. Den danske lovgiver har ikke gjort brug af den mulighed, der er fastsat i direktivets artikel 8, stk. 1, litra g).

7. Mineralolieafgiftslovens § 9, stk. 4, nr. 1), bestemmer, at afgiften godtgøres af varer, der anvendes til jernbane- og færgedrift og til erhvervsmæssig sejlads med andre fartøjer end de i stk. 1, nr. 3), nævnte, bortset fra lystfartøjer.

8. Kuldioxidlovens § 7, stk. 4, nr. 1), foreskriver bl.a., at afgiften tilbagebetales for afgiftspligtige varer, der anvendes af en virksomhed, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, til sejlads med skibe og fiskerfartøjer.

## **II – Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

9. M/S Grethe Fighter, der ejes af Partrederiet Sea Fighter (herefter »Sea Fighter«), er et specialbygget fartøj til uddybningsarbejder og andre gravearbejder. Fartøjet anvendes i forbindelse med uddybningsarbejder på søterritoriet, oprensning af havne- og sejløb, nedgravning af rørledninger og kabler i havbunden, udlægning af sten i moler, bundsikring og andre entreprenøropgaver til søs.

10. M/S Grethe Fighter er forsynet med en fastmonteret gravemaskine på skibets dæk. Gravemaskinen er forsynet med egen motor og fungerer således uafhængigt af skibets fremdriftsmotor. Den har egen brændstoftank, og det brændstof, der anvendes for at fylde gravemaskinens brændstoftank, kommer fra skibets hovedbrændstoftank. Når gravemaskinen er i brug, er skibet opankret.

11. ToldSkat Østjylland traf den 19. februar 2004 afgørelse om, at Sea Fighter for perioden fra den 1. januar 2001 til den 30. september 2003 ikke var berettiget til godtgørelse af mineralolie- og kuldioxidafgifter for dieselbrændstof anvendt til gravemaskinen. Dette medførte en afgiftsopkrævning på 468 754 DKK i mineralolieafgift og på 46 012 DKK i kuldioxidafgift for M/S Grethe Fighter.

12. ToldSkat Østjylland fandt, at afgift af mineralolie anvendt til drift af redskaber, herunder pumper, i forbindelse med uddybningsopgaver ikke er godtgørelsesberettiget. ToldSkat Østjylland lagde bl.a. vægt på, at gravemaskinen fungerer uafhængigt af skibets motor.

13. Landsskatteretten stadfæstede denne afgørelse ved kendelse af 4. marts 2005.

14. Sea Fighter indbragte denne kendelse for Vestre Landsret, der ved dom af 29. februar 2008 frifandt Skatteministeriet.

15. Efter appel iværksat til prøvelse af denne dom har Højesteret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [direktivets] artikel 8, stk. 1, litra c), [...] fortolkes således, at mineralolier, der leveres til anvendelse i en gravemaskine, der er fastmonteret på et skib, men som følge af egen selvstændig motor og olietanke fungerer uafhængigt af skibets fremdriftsmotor, under omstændigheder som de i sagen foreliggende fritages for afgift?«

### III – Stillingtagen

16. Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktivets artikel 8, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at mineralolier, der anvendes til en gravemaskine, der er fastmonteret på et skib, og som fungerer uafhængigt af skibets fremdriftsmotor, for så vidt som den er forsynet med en egen motor og brændstoftank, skal fritages for punktafgift.

17. Dette spørgsmål ligger i forlængelse af de spørgsmål, Domstolen besvarede dels i dom af 1. april 2004, *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*<sup>5</sup>, dels i dom af 1. marts 2007, *Jan De Nul*<sup>6</sup>. I disse to domme præciserede Domstolen begrebet »sejlads« som omhandlet i direktivets artikel 8, stk. 1, litra c), første afsnit.

18. I dommen i sagen *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* understregede Domstolen, at denne bestemmelse indeholder en enkelt undtagelse. Det fremgår således af den nævnte bestemmelse, at fritagelsen ikke finder anvendelse på mineralolier, der anvendes til lystsejlads. Domstolen fastslog dernæst, at artikel 8, stk. 1, litra c), andet afsnit, i direktiv 92/81 definerer begrebet »lystsejlads« som anvendelse af et fartøj »til ikke-erhvervsmæssige formål«<sup>7</sup>.

19. Det følger efter Domstolens opfattelse heraf, at »enhver sejlads med et erhvervsmæssigt formål henhører under anvendelsesområdet for fritagelsen for harmoniseret afgift i artikel 8, stk. 1, litra c), første afsnit, i direktiv 92/81«<sup>8</sup>. Med andre ord omfatter denne bestemmelse ifølge Domstolen »enhver form for sejlads uanset det nærmere øjemed, såfremt den udføres med et erhvervsmæssigt formål«<sup>9</sup>.

20. Det kan udledes af nævnte dom, at så snart sejlads i EF-farvande har et erhvervsmæssigt formål, såsom levering af tjenesteydelser mod vederlag, er den omfattet af anvendelsesområdet for den obligatoriske fritagelse i direktivets artikel 8, stk. 1, litra c).

<sup>5</sup> – Dom af 1.4.2004, sag C-389/02, Sml. I, s. 3537.

<sup>6</sup> – Dom af 1.3.2007, sag C-391/05, Sml. I, s. 1793.

<sup>7</sup> – Dommen i sagen *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, præmis 22.

<sup>8</sup> – *Ibidem*, præmis 23.

<sup>9</sup> – *Ibidem*, præmis 29.

21. Domstolen blev herefter inden for rammerne af den sag, der lå til grund for Jan De Nul-dommen, spurgt, om de manøvrer, der bliver foretaget af en muddermaskine under udførelsen af opslugningen og dumpningen af mudder, dvs. den sejlads, der foretages i forbindelse med opmudringen, er omfattet af begrebet »sejlads« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 8, stk. 1, litra c), første afsnit. Domstolen besvarede dette spørgsmål bekræftende <sup>10</sup> efter at have fastslået, at muddermaskinen fremdrives ved egen drift, og at den således har sådanne tekniske egenskaber, der er nødvendige for at udføre den sejlads, hvormed den leverer sådanne tjenesteydelser mod vederlag <sup>11</sup>.

22. Det bemærkes, at i det omfang nævnte sag ikke vedrørte beskatning af de mængder mineralolier, der blev brugt til arbejdet med opslugning og dumpning af materialer som sådan, var det uforholdsmæssigt for Domstolen at tage stilling til det, aspekt. Det er således uafklaret, om begrebet »sejlads« som omhandlet i direktivets artikel 8, stk. 1, litra c), første afsnit, udelukkende omfatter bevægelse på vandet eller skal udvides til at omfatte de tjenesteydelser, der leveres af et skib.

23. I det forslag til afgørelse, som jeg fremsatte i nævnte sag, anførte jeg afslutningsvis, at fritagelsen som omhandlet i direktivets artikel 8, stk. 1, litra c), også bør finde anvendelse på mineralolie, der er forbrugt til selve udførelsen af arbejde med opslugning og dumpning af materiale, for så vidt som de aktiviteter, der udføres af en muddermaskine i forbindelse med dens opmudringsarbejde, uanset om der er tale om transport eller arbejdsydelse, ved anvendelse af denne bestemmelse udgør et udeleligt hele <sup>12</sup>.

24. Nu, hvor Domstolen skal tage stilling til dette spørgsmål, vil jeg fastholde denne stillingtagen på grundlag af ordlyden af direktivets artikel 8, stk. 1, litra c), samt de formål, som bestemmelsen forfølger.

25. En gennemgang af denne bestemmelses ordlyd viser for det første, at EU-lovgiver ved anvendelsen af det generelle ord »sejlads« ikke udtrykkeligt har begrænset fritagelsen til mineralolier, der udelukkende anvendes til skibets fremdrift. Hvis lovgiver havde ønsket at begrænse fritagelsen til mineralolier, der udelukkende forsyner motorer til skibets fremdrift, ville den have anvendt et mere præcist udtryk end »sejlads« i EF-farvande.

26. Det skal endvidere påpeges, at affattelsen af direktivets artikel 8, stk. 1, litra c), andet afsnit, udtrykkeligt angiver, at det erhvervmæssige formål med sejladsen ikke alene omfatter passagerbefordring og godstransport, men også levering af tjenesteydelser mod vederlag.

<sup>10</sup> – Jan De Nul-dommen, præmis 40.

<sup>11</sup> – Ibidem, præmis 38.

<sup>12</sup> – Punkt 104 i de nævnte forslag til afgørelse.

27. Disse elementer mener jeg peger i retning af, at det er brugen af mineralolier til erhvervsmæssige formål i forbindelse med sejlads, der er fritaget, bl.a. med henblik på levering af tjenesteydelser mod vederlag.

28. Den omstændighed, at der er tilføjet »herunder til fiskeri« for at illustrere, hvad »sejlads« i EF-farvande omfatter, støtter tanken om, at dette udtryk omfatter den erhvervsmæssige aktivitet, der udøves i disse farvande, og ikke kun skibets bevægelse.

29. Man kan forestille sig, at tvisten i hovedsagen havde angået forbrug af mineralolier som brændstof ombord på et fiskerfartøj til de maskiner, der anvendes til at ophale nettene mekanisk, såsom de spil, der findes ombord på trawlere<sup>13</sup>. Ville man således skulle sondre mellem brugen af brændstof, alt efter om det anvendes til fiskerfartøjets fremdriftsmotor eller til det mekaniske ophalingssystem til net? Efter min mening er den udtrykkelige henvisning til fiskeri i direktivets artikel 8, stk. 1, litra c), første afsnit, som et eksempel på, hvad »sejlads« i EF-farvande omfatter, til hinder for en fortolkning, hvorefter punktafgiftsfritagelsen begrænses til mineralolier, der anvendes til fiskerfartøjets bevægelse. Ordet »fiskeri« betegner nemlig en erhvervsmæssig virksomhed og kan således omfatte alle de mekanismer, der skal iværksættes for at udøve en sådan virksomhed.

30. Der er ingen grund til at anlægge en anden fortolkning i relation til andre former for erhvervsmæssig virksomhed, såsom den virksomhed, der udøves af det i hovedsagen omhandlede skib. Levering af tjenesteydelser, der sker fra et sådant skib, såsom driften af en gravemaskine, der er fastmonteret på skibet, bør således være omfattet af fritagelsen i direktivets artikel 8, stk. 1, litra c).

31. Sammenfattende er det afgørende, at det på skibet fastmonterede udstyr, hvortil der anvendes mineralolie, er tæt forbundet med selve sejladsens øjemed på samme måde som fiskeri eller opmudringsarbejder. Sagt på en anden måde ville denne type erhvervsmæssig sejlads ikke forekomme, såfremt der ikke skulle udføres arbejder ved hjælp af sådant udstyr. Skibets bevægelse og dets levering af tjenesteydelser, såsom entreprenøropgaver til søs, udgør således et udeleligt hele.

32. Under denne synsvinkel kan udførelsen af opmudringsarbejder ikke adskilles fra bevægelsen af et skib som M/S Grethe Fighter i EF-farvande.

33. Selv om gravemaskinen, således som den forelæggende ret har oplyst, er af samme type som dem, der anvendes på fastlandet, og som er påmonteret hjul eller larvefødder, er det særlige ved denne maskine, at den ikke kan anvendes uden for skibet. Gravemaskinen er integreret i skibet og kan ikke adskilles herfra. Uden gravemaskinen ville skibet miste sit formål, som er sejlads med henblik på

<sup>13</sup> – Jeg kunne nævne andre eksempler, såsom et fragtskib, der er forsynet med installationer, der gør det muligt at laste og losse gods helt selvstændigt uden at anvende havnekraner.

udførelsen af entreprenøropgaver til søs. Uden skibet ville gravemaskinen heller ikke være til nogen nytte, idet den er fastmonteret på skibet og derfor ikke kan anvendes til arbejder på landjorden. Udførelsen af entreprenøropgaver til søs kan ikke adskilles fra selve formålet med sejladsen og udgør således et uomgængeligt accessorium.

34. Europa-Kommissionen har i sit skriftlige indlæg medgivet, at en del af mineralolierne, der anvendes til andre formål end skibets fremdrift, alligevel er omfattet af begrebet »sejlads« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 8, stk. 1, litra c), første afsnit. Kommissionen har som eksempel henvist til brændstof, der anvendes til fremstilling af den elektricitet, der er nødvendig for belysning eller for driften af skibets navigationssystem<sup>14</sup>. Hvis alle er enige om, at et sådant brændstofforbrug ikke med rimelighed kan adskilles fra sejladsen, kan jeg ikke se, hvorfor et sådant ræsonnement ikke skulle kunne udstrækkes til det forbrug af mineralolier, der er nødvendigt for funktionen af det udstyr på skibet, der er påkrævet for, at selve formålet med den erhvervsmæssige sejlads, dvs. fiskeri eller opmudringsarbejder, kan opfyldes.

35. Formålene med direktivet er desuden efter min mening til hinder for, at fritagelsen i direktivets artikel 8, stk. 1, litra c), begrænses til mineralolier, der leveres til brug som brændstof alene med henblik på et skibs bevægelse.

36. Domstolen har understreget, at den obligatoriske afgiftsfritagelse for mineralolier, der anvendes som brændstof med henblik på sejlads i EF-farvande, har til formål at fremme samhandelen inden for Fællesskabet, navnlig varebevægelserne og den frie udveksling af tjenesteydelser i disse farvande<sup>15</sup>.

37. EU-lovgiver har med den omhandlede afgiftsfritagelse tilstræbt at fremme ligestillingen af visse bestemmelser i afgiftsmæssig henseende, som finder anvendelse på transportvirksomheder eller andre former for tjenester, der udføres i de omhandlede farvande<sup>16</sup>.

38. Direktivet har ligeledes til formål 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 medlemsstaterne imellem<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> – Det bemærkes i denne henseende, at artikel 14, stk. 1, litra c), første afsnit, i direktiv 2003/96 nu udtrykkeligt præciserer, at fritagelsen omfatter »elektricitet, der produceres om bord på et fartøj«.

<sup>15</sup> – Jan De Null-dommen, præmis 24.

<sup>16</sup> – Ibidem, præmis 25.

<sup>17</sup> – Ibidem, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis.

39. Jeg mener, at den fortolkning, hvorefter alle de aktiviteter, der udøves ombord på et skib for at fuldføre en erhvervsmæssig sejlads, skal anses for at være del af »sejladsen« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 8, stk. 1, litra c), ud over at være i overensstemmelse med formålet om at lette den frie udveksling af tjenesteydelser i EF-farvande kan forhindre forstyrrelser af konkurrencen på det indre marked. Hvis det brændstof, der anvendes af et skib til andre formål end dets fremdrift, omvendt var udelukket fra fritagelsen i denne bestemmelse, ville det nødvendigvis medføre, således som den tyske regering har gjort gældende, vanskeligheder med hensyn til afgrænsningen i de enkelte tilfælde og forskellige fortolkninger medlemsstaterne imellem.

40. Jeg vil i denne forbindelse henvise til, at det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at ToldSkat Østjylland til støtte for afslaget på fritagelse for punktafgift af de mineralolier, der anvendes til gravemaskinen, bl.a. tillagde det vægt, at gravemaskinen fungerer uafhængigt af skibets motor.

41. En sådan fortolkning fra myndighedens side viser, at ved at lægge den strenge fortolkning til grund, som den danske regering og Kommissionen har gjort gældende, ville den obligatoriske fritagelse i direktivets artikel 8, stk. 1, litra c), i det enkelte tilfælde være afhængig af skibets kendetegn og navnlig af antallet og placeringen af motorer og brændstoftanke. Dette ville føre til forskellig behandling alt efter konstruktionskendetegnene ved skibe, der er aktive på det samme marked, såsom markedet for anlægsopgaver til søs, og således til forstyrrelser af konkurrencen, hvilket direktivet netop har til formål at undgå.

42. I modsætning til det, den danske regering har gjort gældende, giver en fortolkning, hvorefter fritagelsen i direktivets artikel 8, stk. 1, litra c), omfatter forbruget af mineralolier ved en gravemaskine, der er fastmonteret på et skib, ikke den virksomhed, der benytter skibet, en konkurrencefordel til skade for de entreprenørvirksomheder, der udøver virksomhed på landjorden.

43. Det arbejde, der udføres af gravemaskiner på land, kan nemlig på ingen måde substituere det arbejde, der udføres ved hjælp af gravemaskiner, der er fastmonteret på skibe. Således som den tyske regering med rette har gjort gældende, er det umuligt i relation til gravearbejder på land på effektiv vis at anvende arbejdsmaskiner, der er fastmonteret på skibet. På samme måde kan gravemaskiner på land fra kysten kun dække en fraktion af det område, som en gravemaskine, der er monteret på et skib, kan dække med hensyn til gravearbejder til søs. Der opstår et særligt produktmarked for arbejdsmaskiner, der er fastmonteret på selvdrevne skibe, som følge af deres evne til at bevæge sig på vand, og arbejdsmaskiner på land indgår ikke i direkte konkurrence med sådanne maskiner.

44. Jeg skal desuden bemærke, at jeg er enig med den tyske regerings synspunkt, hvorefter en forskellig afgiftsmæssig behandling af brændstof, der anvendes til et skibs fremdriftsmotor og til motoren på de arbejdsmaskiner, der er

fastmonteret på dette skib, ville være vanskelig at overvåge og ville pålægge myndighederne en øget kontrolbyrde. Afgiftssvig ville ikke være udelukket, når brændstoffet, således som det er tilfældet i den foreliggende sag, hentes fra skibets primære brændstoftank.

45. Hvad endelig angår betydningen af direktivets artikel 8, stk. 2, litra g), og artikel 8, stk. 3, litra a) og b), for den fortolkning, som jeg foreslår Domstolen at anlægge, vil jeg fremsætte to sæt bemærkninger.

46. For det første vil jeg henvide til, at Domstolen i Jan De Nul-dommen vedrørende ordningen i direktivets artikel 8, stk. 2, litra g), dvs. muligheden for, at medlemsstaterne kan anvende hel eller delvis afgiftsfritagelse eller afgiftslempelse for mineralolier, der anvendes i forbindelse med opmudring af vandveje og havne, fastslog, at denne mulighed ikke har nogen indflydelse på den fortolkning, der skal anlægges af samme artikels stk. 1<sup>18</sup>.

47. For det andet bemærkes, at den fortolkning, som jeg foreslår af direktivets artikel 8, stk. 1, litra c), opretholder den effektive virkning af artikel 8, stk. 3, litra a) og b), for stationære motorer samt for det materiel og de maskiner, der anvendes til konstruktions-, ingeniør- og anlægsarbejder, idet der herved ikke er tale om en motor, der er fastmonteret på et skib, der anvendes til erhvervsmæssige formål i EF-farvande.

#### **IV – Forslag til afgørelse**

48. På baggrund af disse betragtninger skal jeg foreslå Domstolen at besvare Højesterets spørgsmål som følger:

»Artikel 8, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 92/81/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier, som ændret ved Rådets direktiv 94/74/EF af 22. december 1994, skal fortolkes således, at mineralolier, der anvendes til en gravemaskine, der er fastmonteret på et skib, og som fungerer selvstændigt af skibets fremdriftsmotor, for så vidt som den er forsynet med egen motor og egen brændstoftank, skal fritages for punktafgift.«

<sup>18</sup> – Jan de Nul-dommen, præmis 39.