



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. BOBEK
fremsat den 18. februar 2016¹

Sag C-80/15

**Robert Fuchs AG
mod
Hauptzollamt Lörrach**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Baden-Württemberg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Baden-Württemberg, Tyskland))

»Toldunionen og den fælles toldtarif — begrebet »erhvervsmæssig brug« af et transportmiddel — flyvinger med en flyvelærer mod betaling«

I – Indledning

1. I den foreliggende sag bringer sagsøgeren ved den nationale ret, Robert Fuchs AG (herefter »Fuchs«), midlertidigt helikoptere fra Schweiz ind i Den Europæiske Unions område med henblik på undervisningsflyvninger. Tvisten ved den nationale ret omhandler spørgsmålet om, hvorvidt Fuchs kan påberåbe sig en fritagelse for importafgifter ved midlertidig indførsel for disse helikoptere.

2. Den nationale ret fokuserer på fritagelse for afgifter ved midlertidig indførsel af transportmidler. Denne fritagelsesgrund fastsættes i artikel 558, stk. 1, i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93², som gennemfører Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92³ (henholdsvis »toldgennemførelsesforordningen« og »toldkodeksen«).

3. Med henblik på at fastslå, hvorvidt der kan bevilges fritagelse for Fuchs, anmoder den nationale ret Domstolen om at fortolke begrebet »erhvervsmæssig brug« i henhold til toldgennemførelsesforordningens artikel 555, stk. 1, litra a). Den nationale ret ønsker nærmere bestemt oplyst, hvorvidt begrebet »erhvervsmæssig brug« omfatter den type af aktivitet, der udøves af Fuchs, dvs. undervisningsflyvninger.

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2.7.1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 253, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 2286/2003 af 18.12.2003 (EUT L 343, s. 1).

3 — Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1).

II – Retsforskrifter

A – *International ret*

1. Istanbulkonventionen

4. Konventionen om midlertidig indførsel, der blev indgået den 26. juni 1990 (herefter »Istanbulkonventionen«), blev tiltrådt af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab ved Rådets afgørelse 93/329/EØF⁴. I henhold til konventionens artikel 34 har den engelske og franske sprogudgave af Istanbulkonventionen samme gyldighed.

5. Artikel 1, litra a), i tillæg C til Istanbulkonventionen definerer »transportmidler« som »alle skibe [...], luftpudebåde, luftfartøjer, vejmotorkøretøjer [...] og rullende jernbanemateriel [...]«. Artikel 1, litra b), i tillæg C definerer »kommerciel brug« som »transport af personer mod betaling eller industriel eller kommerciel transport af varer, hvad enten dette sker mod betaling eller ej«⁵. Artikel 1, litra c), i tillæg C definerer »privat brug« som »anvendelse udelukkende til personlige formål, som ikke omfatter nogen form for kommerciel brug«⁶.

B – *EU-retten*

1. Toldkodeksen

6. Toldkodeksens artikel 137 fastsætter en procedure for fritagelse for importafgifter ved midlertidig indførsel af varer til EU.

7. Betingelserne for fritagelse i henhold til den midlertidige indførselsprocedure er fastsat i toldgennemførelsesforordningen i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 141.

8. Toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), bestemmer, at toldskyld opstår, når forpligtelser ved anvendelsen af den relevante toldprocedure misligholdes.

2. Toldgennemførelsesforordningen

9. Det følger af toldgennemførelsesforordningens artikel 232, sammenholdt med dens artikel 233, at »transportmidler, som omhandlet i artikel 556 til 561« anses for angivet til midlertidig indførsel som følge af grænsepassage til Unionen.

4 — Rådets afgørelse 93/329/EØF af 15.3.1993 om indgåelse af konventionen om midlertidig indførsel og accept af tillæggene hertil (EFT L 130, s. 1).

5 — På engelsk: »the transport of persons for remuneration or the industrial or commercial transport of goods, whether or not for remuneration«. På fransk: »l'acheminement des personnes à titre onéreux ou le transport industriel ou commercial des marchandises, que ce soit ou non à titre onéreux«.

6 — På engelsk: »the transport exclusively for personal use by the person concerned excluding commercial use«. På fransk: »l'utilisation par l'intéressé exclusivement pour son usage personnel, à l'exclusion de tout usage commercial«.

10. Kapitel 5 i afsnit III i del II i toldgennemførelsesforordningen bærer overskriften »Midlertidig indførsel«. Kapitlets afdeling 2 bærer overskriften »Betingelser for fuldstændig fritagelse for importafgifter«. Afdeling 2 opdeles dernæst i syv underafdelinger, der opregner de forskellige varetyper, der potentielt kan opnå fritagelse. Underafdeling 1 i afdeling 2 bærer overskriften »Transportmidler« og indeholder artikel 555-562. Artikel 555, stk. 1, definerer følgende begreber:

»1) I denne underafdeling forstås ved:

- a) »erhvervsmæssig brug«: anvendelse af et transportmiddel til transport af personer mod betaling eller til industriel eller kommerciel transport af varer, hvad enten dette sker mod betaling eller ej
- b) »privat brug«: anden brug end erhvervsmæssig brug af et transportmiddel
- c) »intern trafik«: transport af personer eller varer, der optages, henholdsvis lastes inden for Fællesskabets toldområde for at blive sat af, henholdsvis losset inden for samme område.«

11. I toldgennemførelsesforordningens artikel 558, stk. 1, er bestemt følgende:

»1) Fuldstændig fritagelse for importafgifter kan bevilges for transportmidler til vej-, jernbane- og søtransport og transport ad indre vandveje, når de

- a) er registreret uden for Fællesskabets toldområde i en uden for dette område etableret persons navn. Er transportmidlerne ikke registreret, anses denne betingelse dog for at være opfyldt, når de tilhører en person etableret uden for Fællesskabets toldområde
- b) anvendes af en person etableret uden for dette område, jf. dog artikel 559, 560 og 561, og
- c) i tilfælde af erhvervsmæssig brug og med undtagelse af rullende materiel til jernbanetransport udelukkende anvendes til transport, der begynder eller slutter uden for Fællesskabets toldområde. De kan dog anvendes i intern trafik, når gældende bestemmelser på transportområdet, bl.a. vilkårene for adgang og udøvelse af transporterhvervet, indeholder mulighed herfor.«

III – De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

12. Fuchs er en fly- og servicevirksomhed med hjemsted i Schweiz, men den er også certificeret i Tyskland. Virksomheden tilbyder bl.a. serviceydelser inden for helikopterflyvning, navnlig undervisnings- og træningsflyvninger for privatpersoner og erhvervspiloter.

13. Ved afgørelse af 13. oktober 2009 bevilgede Hauptzollamt Lörrach (toldkontoret i Lörrach, Tyskland, herefter »Hauptzollamt«) Fuchs en fritagelse for pligten til at benytte toldflyvepladser (»Zollflugplatzzwang«) for ti nærmere betegnede helikoptere, som er indregistreret i Schweiz i Fuchs' navn.

14. I 2009 og 2010 blev helikopterne bragt ind i EU's toldområde. Helikopterne blev styret af enten en hos Fuchs ansat flyvelærer eller af flyveelever i nærværelse af en flyvelærer⁷, og landingen skete på speciallandepladsen i Bremgarten (Tyskland). Efter at de var blevet bragt ind i EU's toldområde fra Schweiz, blev der foretaget undervisningsflyvninger. De begyndte og sluttede på speciallandepladsen i Bremgarten, uden at EU's toldområde blev forladt i denne forbindelse. Efterfølgende blev helikopterne atter fløjet til Schweiz fra flyvepladsen i Bremgarten.

⁷ — I henhold til oplysningerne fra den forelæggende ret var helikopterne udstyret således, at både piloten og copiloten kunne styre helikopteren uafhængigt af den anden. Dette var tilsyneladende tilfældet på alle flyvninger alt efter undervisningssituationen.

15. Ved afgørelse af 23. maj 2011 inddrog Hauptzollamt Fuchs' fritagelse for forpligtelsen til at lande på en toldflyveplads. Hauptzollamt pålagde efterfølgende Fuchs at betale skyldige toldafgifter for anvendelsen af helikopterne til undervisningsformål.

16. Fuchs' toldskyld opstod angiveligt i henhold til toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), som følge af en misligholdelse af forpligtelserne i forbindelse med den midlertidige indførselsprocedure. Det blev anført, at Fuchs anvendte sine helikoptere erhvervsmæssigt uden den tilsvarende luftfartsretlige tilladelse.

17. Ved afgørelse af 2. april 2012 afviste Hauptzollamt Fuchs' klage over pålæggelsen af toldafgifter, idet der ikke var grundlag herfor. Fuchs anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Finanzgericht, Baden-Württemberg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Baden-Württemberg), der førte til den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse.

18. Fuchs har under sagen ved den nationale ret gjort gældende, at kravene til fuldstændig fritagelse for importafgifter ved midlertidig indførsel af transportmidler var opfyldt. Fuchs har anført, at helikopterne ikke blev anvendt til erhvervsmæssige formål som omhandlet i toldgennemførelsesforordningen, eftersom de ikke blev anvendt »til transport af personer mod betaling eller til industriel eller kommerciel transport af varer, hvad enten dette sker mod betaling eller ej«. Det vederlag, som flyveeleverne havde betalt, var betaling for uddannelsen og ikke for transporten.

19. På den anden side har Hauptzollamt gjort gældende, at Fuchs anvendte helikopterne erhvervsmæssigt. Efter Hauptzollamts opfattelse var der tale om transport af personer mod betaling, idet Hauptzollamt har anført, at begrebet transport ikke er begrænset til en forflytning fra et sted til et andet. Det afhænger snarere af, hvorvidt der er personer *i transportmidlet*.

20. I lyset af denne uenighed om betydningen af »erhvervsmæssig brug« besluttede Finanzgericht, Baden-Württemberg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Baden-Württemberg), ved afgørelse af 17. februar 2015, indgået til Domstolen den 20. februar 2015, at udsætte sagen og forelægge følgende spørgsmål for Domstolen med henblik på en præjudiciel afgørelse:

»Skal [toldgennemførelsesforordningens] artikel 555, stk. 1, litra a) [...] fortolkes således, at også undervisningsflyvninger mod betaling med helikoptere, hvor en flyveelev og en flyvelærer befinder sig i helikopteren, skal betragtes som erhvervsmæssig brug af et transportmiddel?«

21. Fuchs, Kommissionen og den italienske regering har indgivet skriftlige indlæg i sagen. Sagsøgte i hovedsagen, Hauptzollamt, har ikke indgivet et skriftligt indlæg. Der er ikke blevet begæret afholdelse af et retsmøde, og intet retsmøde er blevet afholdt.

IV – Bedømmelse

A – Indledning

22. Domstolen er nærmere bestemt blevet anmodet om at tage stilling til, hvorvidt flyveundervisning er omfattet af definitionen af »erhvervsmæssig brug« i toldgennemførelsesforordningens artikel 555, stk. 1 (jf. afsnit B nedenfor).

23. Fortolkningen af dette begreb er afgørende for, at der kan tages stilling til, hvorvidt Fuchs er berettiget til fritagelse for importafgifter i henhold til den tilsvarende underafdeling. Domstolen er ikke udtrykkeligt blevet anmodet om at tage stilling til, hvorvidt Fuchs potentielt er berettiget til fritagelse. Det er et spørgsmål, der i sidste instans henhører under den nationale ret. Imidlertid vil

behandlingen af begrebet »erhvervsmæssig brug« uundgåeligt føre til spørgsmål vedrørende anvendelsesområdet for fritagelse for importafgifter i tilfælde af midlertidig indførsel af et »transportmiddel«. Med henblik på at give et fyldestgørende svar på spørgsmålet fra den forelæggende ret mener jeg, at det også er vigtigt at tage stilling til dette spørgsmål (jf. afsnit C nedenfor).

B – Betydningen af »erhvervsmæssig brug«

24. »Erhvervsmæssig brug« er et af de begreber, der defineres i toldgennemførelsesforordningens underafdeling om fuldstændig fritagelse for importafgifter ved midlertidig indførsel af transportmidler. Toldgennemførelsesforordningens artikel 555, stk. 1, bestemmer, at ved »erhvervsmæssig brug« forstås »anvendelse af et transportmiddel til transport af personer mod betaling [...]«⁸.

25. Det følger af Domstolens faste praksis, at fastlæggelsen af betydningen og rækkevidden af udtryk skal ske efter deres normale mening i sædvanlig sprogbrug, idet der tages hensyn til den generelle sammenhæng, hvori de anvendes, og de mål, der forfølges med den lovgivning, som de udgør en del af⁹.

26. Ifølge en naturlig forståelse omfatter begrebet »transportmiddel« helikoptere¹⁰. Følgelig er spørgsmålets kerne, hvorvidt Fuchs anvender sine helikoptere »til transport af personer mod betaling«.

27. Indledningsvis udelukker den omstændighed, at undervisningsflyvninger begynder og slutter samme sted, dem ikke uden videre fra begrebet »transport af personer«. Når der foretages undervisningsflyvninger, er der i en eller anden forstand tale om »transport«, idet personer flyttes rundt. Dette bekræftes i Domstolens praksis, idet der findes eksempler, hvor det fastslås, at rundture er omfattet af området for transportpolitikken¹¹. Der vil kunne henvises til disse tilfælde i analogi i forbindelse med tarifiering.

28. Modsat Fuchs' og Kommissionens argumenter i deres skriftlige indlæg vil den omstændighed, at kontrollen over luftfartøjet skifter mellem flyveeleven og flyvelæreren, som begge er besætningsmedlemmer, tilsvarende heller ikke åbenbart udelukke, at der er tale om transport. Situationen kan muligvis betragtes som et usædvanligt eksempel, men det ændrer ikke på, at der finder en »transport« af personer sted i den forstand, at de flyttes rundt¹².

29. Selv ud fra en ren ordlydsfortolkning synes begrebet »transport af personer *mod betaling*« imidlertid ikke at omfatte den faktiske situation i den foreliggende sag. Der foretages en betaling, men den foretages specifikt som betaling for undervisningsflyvningen. Der er med andre ord tale om »*undervisning af personer mod betaling*«. »Transport« er blot en naturlig følge af undervisningen.

8 — Som den nationale ret har bemærket i punkt 14 i forelæggelsesafgørelsen, er resten af definitionen »[...] eller til industriel eller kommerciel transport af varer, hvad enten dette sker mod betaling eller ej«, ikke relevant for den foreliggende sag. Jeg deler denne opfattelse.

9 — Jf. for så vidt angår told dom Digitalnet m.fl. (C-320/11, C-330/11, C-382/11 og C-383/11, EU:C:2012:745, præmis 38).

10 — De er også klart omfattet af definitionen af dette begreb i artikel 1, litra a), i tillæg C til Istanbulkonventionen, der omhandler »alle skibe [...] herunder [...] luftfartøjer«.

11 — Dom Neukirchinger (C-382/08, EU:C:2011:27, præmis 19) og generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse Neukirchinger (C-382/08, EU:C:2010:498, punkt 25-30), dom Alpina River Cruises og Nicko Tours (C-17/13, EU:C:2014:191, præmis 29). Jf. endvidere generaladvokat Szpunars forslag til afgørelse Trijber og Harmsen (C-340/14 og C-341/14, EU:C:2015:505, punkt 30-34), hvor generaladvokaten er enig i, at »transport« ikke afhænger af befordring fra A til B.

12 — Det er min hensigt at fremhæve, at dette ikke indebærer en bedømmelse af, hvorvidt aktiviteten udgør en transporttjeneste. Jf. Kommissionens »Håndbog i Gennemførelsen af Tjenesteydelsesdirektivet«. Det fremgår af dette ikke-bindende dokument, at undtagelsen for transporttjenester i artikel 2, stk. 2, litra d), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/123/EF af 12.12.2006 om tjenesteydelser i det indre marked (EUT L 376, s. 36) ikke omfatter »tjenesteydelser, som ikke er transporttjenester som sådan, nemlig køreskoler [...]«.

30. Jeg bemærker endvidere, at flyveeleven (dvs. den betalende person) selv udfører »transporten« for en del af og muligvis endda hele undervisningstimen. Dette kan være lettere at forstå, såfremt man betragter flyvetimer som køretimer i biler. Køretimer i biler betragter man ikke som »transport af personer mod betaling« i ordenes sædvanlige forstand, men snarere som »undervisning af personer mod betaling«. Det samme gør sig gældende for så vidt angår undervisningsflyvninger.

31. De undervisningsflyvninger, der udføres af Fuchs, er derfor ikke omfattet af begrebet »erhvervsmæssig brug« i toldgennemførelsesforordningens artikel 555, stk. 1.

32. En ordlydsfortolkning af EU-retlige bestemmelser bør kun genovervejes i lyset af sammenhængen og formålene, såfremt ordlyden er tvetydig¹³. I den foreliggende sag er ordlyden efter min opfattelse ganske klar og utvetydig. Selv hvis det måtte fastslås, at der fortsat består en tvetydighed, fører en systemisk fortolkning og en formålsfortolkning af artikel 555, stk. 1, ikke desto mindre til den konklusion, at »erhvervsmæssig brug« skal fortolkes således, at transporten skal være hovedformålet med den tjeneste, der betales for.

33. For så vidt angår den historiske sammenhæng, som bestemmelsen indgår i, har anvendelsesområdet for definitionen af »erhvervsmæssig brug« ændret sig over tid på en lærerig måde.

34. Oprindeligt blev begrebet »erhvervsmæssig brug« defineret som »anvendelse af et transportmiddel til direkte udøvelse af en lønnet aktivitet eller en aktivitet med gevinst for øje«¹⁴. Denne definition blev efterfølgende erstattet af en definition af »erhvervsmæssig brug« som »anvendelse af transportmidler til befordring af personer eller af varer mod betaling eller som led i en virksomheds erhvervsmæssige aktivitet«¹⁵. Begge definitioner ville klart have omfattet de aktiviteter i form af undervisningsflyvninger, der blev udført af Fuchs.

35. Imidlertid blev denne definition af »erhvervsmæssig brug« efterfølgende begrænset ved forordning nr. 2286/2003 til den ordlyd, der i dag findes i toldgennemførelsesforordningens artikel 555, stk. 1 (som fandt anvendelse på det relevante tidspunkt). Dette blev udtrykkeligt gjort med henblik på at bringe den i overensstemmelse med definitionen af »kommerciel brug« i Istanbulkonventionen¹⁶.

36. Følgelig omfattede »erhvervsmæssig brug« forud for den ændring, der blev foretaget ved forordning nr. 2286/2003, tre situationer:

- »anvendelse af transportmidler til befordring af personer [...] mod betaling«
- »anvendelse af transportmidler til befordring [...] af varer mod betaling«
- »anvendelse af transportmidler [...] som led i en virksomheds erhvervsmæssige aktivitet«.

37. Den tredje catch-all-kategori omfattede enhver anvendelse af transportmidler i en forretningssammenhæng a) mod betaling eller uden betaling og b) uanset formålet med anvendelsen.

13 — Domme ECB mod Tyskland (C-220/03, EU:C:2005:748, præmis 31) og Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, præmis 48).

14 — Artikel 1, stk. 2, litra d), i Rådets forordning (EØF) nr. 1855/89 af 14.6.1989 om ordningen vedrørende midlertidig indførsel af transportmidler (EFT L 186, s. 8).

15 — Kommissionens forordning (EF) nr. 993/2001 af 4.5.2001 om ændring af forordning nr. 2454/93 (EFT L 141, s. 1). Jf. artikel 1, nr. 28), der erstatter afsnit III i forordningen med (bl.a.) artikel 555, stk. 1. For fuldstændighedens skyld kan det tilføjes, at den oprindelige toldgennemførelsesforordning fra 1993 indeholdt den samme definition af »erhvervsmæssig brug« som den, der fremgår af den nuværende version af toldgennemførelsesforordningen (i den oprindelige version af toldgennemførelsesforordningen fremgik definitionen af artikel 670). Denne definition blev ganske forvirrende midlertidigt udvidet ved forordning nr. 993/2001, før den oprindelige definition i sidste ende blev bragt tilbage ved forordning nr. 2286/2003, som det forklares nærmere i punkt 35.

16 — 12. betragtning til forordning nr. 2286/2003.

38. Omvendt dækkede »erhvervsmæssig brug« efter de ændringer, der blev foretaget ved forordning nr. 2286/2003, kun:

- »anvendelse af et transportmiddel til transport af personer mod betaling«
- »anvendelse af et transportmiddel [...] til industriel eller kommerciel transport af varer, hvad enten dette sker mod betaling eller ej«.

39. Ændringerne fjernede navnlig den tredje catch-all-kategori »anvendelse af transportmidler [...] som led i en virksomheds erhvervsmæssige aktivitet« fra anvendelsesområdet for »erhvervsmæssig brug«.

40. Det kan derfor udledes, at ved at slette denne catch-all-kategori er transport af personer uden betaling fjernet fra begrebet »erhvervsmæssig brug«. I modsætning til, hvad den forelæggende ret har anført, indskrænkede ændringen imidlertid anvendelsesområdet for »erhvervsmæssig brug« på en anden måde ved at gøre formålet med anvendelsen til en relevant faktor (jf. punkt 37 ovenfor).

41. Dette betyder, at begrebet »erhvervsmæssig brug« ikke omfatter *enhver* situation, hvor der udøves en erhvervsmæssig aktivitet med et transportmiddel, og hvor der forekommer transport af personer i bredere betydning. Definitionen er snævrere. Den kræver, at der tages hensyn til hovedformålet med aktiviteten. Følgelig henviser den til en erhvervsmæssig aktivitet, *der som sit hovedformål har transport af personer*.

42. Hovedformålet med undervisningsflyvninger som dem, der foretages af Fuchs, er åbenbart *ikke* transport af personer. Som i tilfældet med køretimer er hovedformålet og det, der betales for, selve undervisningen. Transporten er blot en naturlig følge heraf. Undervisningsflyvninger som dem, der foretages af Fuchs, er derfor *ikke* omfattet af begrebet »erhvervsmæssig brug«.

43. I lyset heraf vil jeg besvare spørgsmålet fra den nationale ret som følger: Undervisningsflyvninger mod betaling med helikoptere, hvor en flyveelev og en flyvelærer befinder sig i helikopteren, skal ikke betragtes som »erhvervsmæssig brug« af et transportmiddel som omhandlet i toldgennemførelsesforordningens artikel 555, stk. 1, litra a).

C- Toldgennemførelsesforordningens artikel 558, stk. 1

1. Indledning

44. Toldgennemførelsesforordningens artikel 555, stk. 1, indeholder en række definitioner. Imidlertid fastsættes de materielle *betingelser* for fritagelse for importafgifter i artikel 556 ff. Kun nogle af disse betingelser indeholder faktisk ét eller flere af begreberne, som defineres i artikel 555, stk. 1.

45. Den nationale ret har ikke udtrykkeligt stillet spørgsmål om fortolkningen af toldgennemførelsesforordningens artikel 558, stk. 1. Det tilkommer den nationale ret at tage stilling til, hvorvidt Fuchs faktisk kan indrømmes fritagelse i henhold til bestemmelsen, ud fra det fulde kendskab til den pågældende sags faktiske omstændigheder.

46. Ikke desto mindre mener jeg, at det med henblik på at give et fyldestgørende svar til den nationale ret er nødvendigt at behandle det generelle anvendelsesområde for toldgennemførelsesforordningens artikel 558, stk. 1¹⁷. Dette skyldes delvist også, at Kommissionen har indgivet detaljerede skriftlige bemærkninger angående dette.

17 — Jf. i denne forbindelse f.eks. dom AIFA og Ministero della Salute (C-452/14, EU:C:2015:644, præmis 33 og 34).

2. Anvendelsesområdet for fritagelser i henhold til artikel 558, stk. 1,

47. Artikel 558, stk. 1, litra a), b) og c), fastsætter tre betingelser for fritagelse ved midlertidig indførsel af transportmidler. Kun én af disse tre betingelser – artikel 558, stk. 1, litra c) – henviser til »erhvervsmæssig brug«.

48. I henhold til artikel 558, stk. 1, litra c), kan der normalt kun bevilges fritagelse for et transportmiddel i tilfælde af erhvervsmæssig brug, såfremt transporten »begynder eller slutter uden for Fælleskabets toldområde«. Imidlertid er dette ikke en nødvendig betingelse, der skal opfyldes med henblik på at kunne indrømmes *nogen* fritagelse i henhold til artikel 558, stk. 1. Denne begrænsning finder kun anvendelse på de særlige tilfælde, der er omfattet af litra c), dvs. »erhvervsmæssig brug« af et transportmiddel. Med andre ord kan der indrømmes fritagelse i henhold til artikel 558, stk. 1, såfremt betingelserne i litra a) og b) er opfyldt, uden at litra c) overhovedet er relevant i det enkelte tilfælde.

49. Af de grunde, der er angivet ovenfor i del IV, afsnit B, i dette forslag til afgørelse, er Fuchs' undervisningsaktiviteter *ikke* omfattet af begrebet »erhvervsmæssig brug«. Følgelig er den omstændighed, at disse aktiviteter ikke nødvendigvis »begynder eller slutter uden for Fælleskabets toldområde«, ikke afgørende for, om der kan indrømmes fritagelse i henhold til toldgennemførelsesforordningens artikel 558, stk. 1.

50. Kommissionen har i sit skriftlige indlæg anført, at undervisningsflyvninger ikke skal betragtes som »erhvervsmæssig brug«. Dernæst anfører den i den næste fase, at der ikke desto mindre ikke kan indrømmes fritagelse for undervisningsflyvninger i henhold til artikel 558, stk. 1. I begge situationer har Kommissionen gjort gældende, at dette i det væsentlige skyldes, at hovedformålet med Fuchs' undervisningsflyvninger *ikke* er transport af varer eller personer.

51. Af de allerede nævnte grunde er jeg enig med det første af disse argumenter. Imidlertid er jeg uenig med Kommissionens fortolkning af anvendelsesområdet for artikel 558, stk. 1, af følgende grunde.

52. Kommissionen har anført, at fritagelse i henhold til toldgennemførelsesforordningens artikel 558, stk. 1, kun sigter mod situationer, hvor et transportmiddel anvendes *med henblik på transport*, hvilket den konkluderer ikke er tilfældet her.

53. I denne forbindelse har Kommissionen fastholdt, at de forskellige definitioner i toldgennemførelsesforordningens artikel 555, stk. 1, alle sammen indebærer, at transportmidler specifikt anvendes med henblik på transport. Følgelig skal der kun indrømmes fritagelse, såfremt formålet med den pågældende aktivitet er transport. Den mener, at denne konklusion også støttes af den indledende sætning i toldgennemførelsesforordningens artikel 558, stk. 1. Endelig har Kommissionen påberåbt sig Siig-dommen til støtte for påstanden om, at fritagelse ved midlertidig indførsel kun finder anvendelse, såfremt der udføres en *bestemt transportopgave*¹⁸.

54. Jeg mener ikke, at disse argumenter er overbevisende.

18 — Dom Siig (C-272/03, EU:C:2004:805, præmis 18).

55. For det første er der ikke nogen udtrykkelig begrænsning i muligheden for fritagelse ved midlertidig indførsel af et transportmiddel til situationer, hvor transportmidlet specifikt anvendes med henblik på transport. En sådan begrænsning findes ikke i toldgennemførelsesforordningens artikel 558, stk. 1. Den findes heller ikke i de forskellige andre grundlag for fuldstændig fritagelse, der opregnes i toldgennemførelsesforordningens artikel 556-561. Den findes ej heller i Istanbulkonventionen. Den fremgår navnlig ikke af definitionen af »transportmidler« i artikel 1, litra a), i tillæg C til konventionen.

56. En sådan udtrykkelig formålsorienteret begrænsning ville ikke desto mindre have været nem at indsætte. En sådan begrænsning findes da også under de fleste andre fritagelsesgrundlag for importafgifter i forbindelse med midlertidig indførsel¹⁹.

57. Efter min opfattelse er fraværet af en sådan udtrykkelig begrænsning i sig selv en tilstrækkelig grund til at afvise Kommissionens argument på dette punkt. For fuldstændighedens skyld skal jeg imidlertid tilføje, at en sådan begrænsning heller ikke kan være underforstået.

58. Den første sætning i artikel 558, stk. 1, omhandler »transportmidler til vej-, jernbane- og søtransport og transport ad indre vandveje« uden nogen funktionel eller formålsbestemt begrænsning. Artikel 558, stk. 1, litra a) og b), er også neutral, idet bestemmelsen henviser til objektive kriterier, navnlig registreringsstedet og etableringsstedet. Artikel 558, stk. 1, litra c), finder slet ikke anvendelse undtagen for så vidt angår »erhvervsmæssig brug« af et transportmiddel.

59. For det andet har Kommissionen gjort gældende, at *definitionerne* i artikel 555, stk. 1, forudsætter, at det omhandlede transportmiddel specifikt anvendes med henblik på transport (i modsætning til f.eks. undervisningsformål). På dette grundlag har Kommissionen konkluderet, at det er en betingelse for *fritagelse* ved midlertidig indførsel af et transportmiddel i henhold til artikel 558, stk. 1, at et sådant transportmiddel specifikt anvendes med henblik på transport.

60. Jeg er uenig. Definitioner og fritagelsesgrundlag bør ikke blandes sammen.

61. Den vidtrækkende konklusion, som Kommissionen har foreslået, ville kræve en solid begrundelse, og dokumentationen er i dette tilfælde i bedste fald tvetydig.

62. Jeg bemærker følgende i denne sammenhæng:

- Som Kommissionen selv har anerkendt, indeholder kun to ud af de tre definitioner i artikel 555, stk. 1, en funktionel begrænsning. Det gør definitionen af »privat brug« ikke. Det er korrekt, at definitionen af »privat brug« i den engelske sprogudgave af Istanbulkonventionen antageligvis også er funktionel. Dette er imidlertid ikke tilfældet for så vidt angår den franske sprogudgave, der er neutral.
- Definitionen af »transportmidler« i Istanbulkonventionen er neutral for så vidt angår funktion²⁰. Omvendt var »transportmiddel« i den oprindelige version af toldgennemførelsesforordningen udtrykkeligt defineret på en funktionel måde som »ethvert transportmiddel beregnet *til transport af personer eller gods* [...]«²¹ (min fremhævelse). Imidlertid blev denne definition efterfølgende

19 — Jf. f.eks. toldgennemførelsesforordningens artikel 563 »til sportsbrug«, toldgennemførelsesforordningens artikel 566 »er bestemt til anvendelse i diagnostisk eller terapeutisk øjemed«, toldgennemførelsesforordningens artikel 568 »med henblik på besigtigelse inden deres erhvervsmæssige anvendelse« og toldgennemførelsesforordningens artikel 569 »med henblik på anvendelse som fagligt udstyr«.

20 — Artikel 1, litra a), i tillæg C til Istanbulkonventionen.

21 — Artikel 670 i den oprindelige version af toldgennemførelsesforordningen. Jf. fodnote 15 ovenfor, der forklarer dette nærmere.

slettet²². Såfremt Kommissionen har ret, skal dens argument logisk set finde anvendelse på *samtliche* fritagelsesgrunde ved midlertidig indførsel af transportmidler (og ikke kun på artikel 558, stk. 1)²³.

63. Endelig er jeg for det tredje uenig i Kommissionens fortolkning af Siig-dommen.

64. Siig-dommen vedrørte vejtransport af varer. De pågældende varer blev fragtet af et køretøj inden for EU, sat af og dernæst optaget af et andet køretøj for at blive transporteret uden for EU. Det blev gjort gældende, at der var grundlag for fritagelse, idet der var tale om »erhvervsmæssig brug« i forbindelse med en transport, der begyndte eller sluttede uden for EU (ganske vist ved at anvende to forskellige køretøjer).

65. Domstolen fastslog, at der ikke var grundlag for fritagelse i sådanne situationer. Den fastslog, at »anvendelse af proceduren for midlertidig indførsel direkte afhænger af, at der med det pågældende køretøj gennemføres en helt bestemt transport, nemlig en transport, der omfatter overskridelse af den ydre grænse til Fællesskabets toldområde med nævnte køretøj og de transporterede varer eller personer«²⁴.

66. Kommissionen synes på denne baggrund at konkludere, at det for enhver fritagelse ved midlertidig indførsel er et krav, at der er tale om en klart defineret »transportopgave« (og ikke f.eks. en undervisningsopgave). Dette er efter min opfattelse en urigtig forståelse af Siig-dommen. I Siig-dommen gjorde Domstolen det til et krav, at der var tale om en bestemt »transportopgave«. Imidlertid skyldes dette, at én af betingelserne for fritagelse i *den pågældende sag* var, at der var tale om en transport, »der begynder eller slutter uden for Fællesskabets toldområde«²⁵.

67. Endvidere ville et sådant krav også *kun* finde anvendelse i henhold til artikel 558, stk. 1, i situationer, hvor det gøres gældende, at der er grundlag for fritagelse specifikt for så vidt angår »erhvervsmæssig brug«²⁶.

3. Konklusion for så vidt angår artikel 558, stk. 1

68. Af ovennævnte grunde mener jeg ikke, at fritagelse i henhold til toldgennemførelsesforordningens artikel 558, stk. 1, for så vidt angår anvendelse, der ikke er »erhvervsmæssig brug«, er begrænset til situationer, hvor det pågældende transportmiddel specifikt anvendes til transport.

69. Endelig tilkommer det den nationale ret at træffe afgørelse om, hvorvidt der er grundlag for at bevilge fritagelse for Fuchs i dette tilfælde. I denne forbindelse skal den nationale ret sikre, at generelle principper i EU-retten efterleves, herunder princippet om berettigede forventninger og/eller erhvervede rettigheder.

70. I henhold til forelæggelsesafgørelsen ansøgte Fuchs om fritagelse ved midlertidig indførsel, og denne ansøgning blev imødekommet. Denne blev efterfølgende trukket tilbage med tilbagevirkende kraft, henset til karakteren af Fuchs' aktiviteter og i lyset af en specifik fortolkning af toldgennemførelsesforordningens artikel 555 og 558. Som fremhævet af Kommissionen kan en række andre fritagelsesgrundlag, der er opregnet i toldgennemførelsesforordningen, også være relevante, selv om det er uklart, hvorvidt Fuchs ville opfylde betingelserne herfor. Igen tilkommer det den nationale ret at tage stilling til, om dette er tilfældet.

22 — Det er tvivlsomt, hvorvidt denne begrænsning ville have kunnet anses for at være i overensstemmelse med den neutrale definition i Istanbulkonventionen (jf. ovenfor for så vidt angår definitionen af »erhvervsmæssig brug«, der blev ændret af præcis denne grund).

23 — Det fremgår klart, at definitionerne i toldgennemførelsesforordningens artikel 555, stk. 1, finder anvendelse på hele den underafdeling, som de fremgår af.

24 — Dom Siig (C-272/03, EU:C:2004:805, præmis 18).

25 — Dom Siig (C-272/03, EU:C:2004:805, præmis 17).

26 — Som fremhævet ovenfor omhandlede Siig-dommen også »erhvervsmæssig brug«.

V – Forslag til afgørelse

71. I lyset af de foregående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål fra Finanzgericht, Baden-Württemberg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Baden-Württemberg), som følger:

»Undervisningsflyvninger mod betaling med helikoptere, hvor en flyvelærer og flyveelev befinder sig i helikopteren, udgør ikke »erhvervsmæssig brug« af et transportmiddel som omhandlet i artikel 555, stk. 1, litra a), i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til toldkodeksen, som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 2286/2003 af 18. december 2003.«