# DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 1 april 2004 *

I mål C-389/02,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Finanzgericht Hamburg (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

**Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG,**

och

**Hauptzollamt Kiel,**

angående tolkningen av artikel 8.1 c i rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (EGT L 316, s. 12; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 91),

* Rättegångsspråk: tyska.

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna A. Rosas, A. La Pergola, R. Silva de Lapuerta (referent) och K. Lenaerts,

generaladvokat: M. Poiares Maduro,
justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG, genom M. Take, Rechtsanwalt,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom K. Gross, i egenskap av ombud,

med hänsyn till referentens rapport,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Finanzgericht Hamburg har, genom beslut av den 16 oktober 2002 som inkom till domstolen den 5 november samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen av artikel 8.1 c i rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (EGT L 316, s. 12; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 91).

2 Denna fråga har uppkommit i en tvist mellan Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG (nedan kallat Deutsche See) och Hauptzollamt Kiel angående tillämpningen av punktskatt på mineraloljor.

### Tillämpliga bestämmelser

*Gemenskapslagstiftningen*

3 I artikel 8.1 c i direktiv 92/81 föreskrivs följande:

"Förutom de allmänna bestämmelser som anges i direktiv 92/12/EEG om skattebefriade användningsområden för skattepliktiga produkter, och utan att det påverkar tillämpningen av andra av gemenskapens bestämmelser, skall medlems-

staterna undanta följande från den harmoniserade punktskatten, på villkor som de skall fastställa i syfte att säkerställa en riktig och okomplicerad tillämpning av dessa undantag samt förebygga skattefusk, skatteundandragande eller missbruk:

...

c) mineraloljor som tillhandahålls för användning som bränsle vid sjöfart i gemenskapens farvatten (inklusive fiske), förutom i privata nöjesfartyg.

I detta direktiv avses med privat nöjesfartyg fartyg som används av sin ägare eller av annan fysisk eller juridisk person som fått nyttjanderätt till det genom hyresavtal eller på något annat sätt, för annat än kommersiella ändamål och särskilt för annat ändamål än passagerar- eller godsbefordran eller för att tillhandahålla tjänster mot ersättning eller i offentlig myndighets verksamhet."

*Den nationella lagstiftningen*

4 I Tyskland finns de nationella bestämmelserna om skattebefriad användning av mineraloljor i Mineralölsteuergesetz (lag om skatt på mineralolja) av den 21 december 1992 (BGBl. s. 2150 och s. 2185) (nedan kallad MinöStG) och i Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung (förordning om genomförande av skatt på mineralolja av den 15 september 1993 (BGBl. 1993 I, s. 1602) (nedan kallad MinöStV).

5 I detta hänseende föreskrivs i 4.1.4 § MinöStG att, med förbehåll för 12 § i samma lag, undantag från skatteplikt kan medges för mineraloljor som används som bränsle och för uppvärmning, på fartyg som uteslutande brukas inom handelssjöfart och därmed sammanhängande sidoverksamheter, såsom lotsning, bogsering och liknande tjänster, eller vid verksamhetsintern transport, samt på krigsfartyg och fartyg som används i offentlig verksamhet, för sjöräddning eller yrkesfiske.

6 Bundesfinanzhof (Tyskland) tolkar regelmässigt begreppet handelssjöfart så att det uteslutande omfattar sjöfart som avser passagerar- eller godsbefordran. Det är följaktligen endast fråga om handelssjöfart i den mening som avses i 4.1.4 § MinöStG om sjöfarten är det direkta föremålet för näringsverksamheten.

7 Från begreppet fartyg i den mening som avses i 4.1.4 § MinöStG har dessutom uteslutits vissa typer av fartyg genom 17.5 § MinöStV, som antagits med stöd av det bemyndigande att meddela föreskrifter som ges i 31.2.5 § MinöStG. I 17.5.1 § föreskrivs bland annat att fartyg som används i begravningsbyråers verksamhet eller för liknande ändamål inte är fartyg i den mening som avses i 4.1 § MinöStG, vilket innebär att undantaget från skyldigheten att betala skatt på mineraloljor inte kan tillämpas på sådana fartygs motorbränsle och bränsle för uppvärmning.

## Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 Deutsche See är en begravningsbyrå. För att utföra begravningar till havs använder bolaget tre fartyg som utrustats för detta ändamål, nämligen MS Mira, MS Aries och MS Pollux. Genom skrivelse av den 1 augusti 2000 begärde Deutsche See vid Hauptzollamt Kiel tillstånd att på dessa fartyg få använda mineralolja som omfattades av undantaget från skyldigheten att betala punktskatt.

9 Hauptzollamt Kiel avslog begäran genom beslut av den 21 augusti 2000 med motiveringen att begravningsbyråer enligt 17.5.1 § MinöStV inte omfattas av undantaget från skyldigheten att betala punktskatt på mineralolja som används som fartygsbränsle.

10 Deutsche See klagade på beslutet och gjorde därvid gällande att den omständigheten att byråer som tillhandahåller begravningstjänster till havs utesluts från undantaget från skatt på mineralolja innebär att 17.5 § MinöStV strider mot artikel 8.1 c i direktiv 92/81. Deutsche See påpekade att det enligt nämnda artikel endast är mineraloljor som används för privata nöjesfartyg som undantas från skattebefrielsen. Uttrycket privata nöjesfartyg kan inte anses vara tillämpligt på en sådan begravningsbyrå som Deutsche See, eftersom dess begravningsfartyg används för kommersiella ändamål, det vill säga för att mot ersättning utföra passagerarbefordran och andra tjänster.

11 Hauptzollamt Kiel avslog klagomålet genom beslut av den 26 september 2000 med motiveringen att det enligt 4.1.4 MinöStG endast skall medges skattebefrielse för bränslen som brukas av fartyg som används för handelssjöfart. Eftersom Deutsche Sees verksamhetsföremål är att tillhandahålla begravningstjänster till havs, och inte att driva näringsverksamhet avseende passagerar- eller godsbefordran, kunde skattebefrielse inte medges i detta fall.

12 Deutsche See överklagade sistnämnda beslut till Finanzgericht Hamburg den 12 oktober 2000, och yrkade att nämnda domstol skulle dels ogiltigförklara detta beslut och beslutet av den 21 augusti 2000, dels ålägga Hauptzollamt Kiel att medge bolaget skattebefrielse för den mineralolja som det använder på sina fartyg.

13 Finanzgericht Hamburg anser att Deutsche See, enligt bestämmelserna i den nationella rätten, inte kan medges skattebefrielse för de mineraloljor som används på de fartyg genom vilka det tillhandahåller begravningstjänster till havs. Det är emellertid oklart hur tvisten skall bedömas mot bakgrund av direktiv 92/81. Gemenskapslagstiftaren har nämligen inte definierat uttrycket "sjöfart i gemenskapens farvatten", utan det ges i artikel 8.1 c andra stycket endast en definition av uttrycket "privata nöjesfartyg".

14 Finanzgericht Hamburg bedömer, med hänsyn till den definition av uttrycket "privata nöjesfartyg" som ges i artikel 8.1 c andra stycket i direktiv 92/81, att det i artikelns första stycke förekommande uttrycket "sjöfart i gemenskapens farvatten" är vidare än uttrycket "handelssjöfart", som förekommer i 4.1.4 MinöStG, såsom denna artikel har tolkats i Bundesfinanzhofs rättspraxis.

15 Finanzgericht Hamburg har påpekat att det är uppenbart att de begravningstjänster som Deutsche See anordnar till havs tillhandahålls mot ersättning. Det är också klart att de fartyg som gör det möjligt att utföra dessa tjänster används för kommersiella ändamål. Sådana fartyg omfattas följaktligen av uttrycket "sjöfart i gemenskapens farvatten" i den mening som avses i artikel 8.1 c i direktiv 92/81.

16 Det är mot denna bakgrund som Finanzgericht Hamburg har beslutat att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall begreppet sjöfart i den mening som avses i artikel 8.1 c första stycket i direktiv 92/81 tolkas på så sätt att det avser trafik i gemenskapens farvatten med fartyg som används på annat sätt än som privata nöjesfartyg?"

## Prövningen av tolkningsfrågan

17 Vid besvarandet av tolkningsfrågan erinrar domstolen först om att det av tredje och femte skälen i direktiv 92/81 framgår att direktivet syftar till dels att bestämma vissa gemensamma definitioner för mineraloljeprodukter som omfattas av det allmänna systemet för punktskatter, dels att lägga fast vissa obligatoriska regler om skattebefrielse för dessa produkter på gemenskapsnivå.

18 Av nämnda skäl liksom av rubriken till direktiv 92/81 framgår dessutom att de gemensamma definitionerna och reglerna om skattebefrielse är avsedda att säkerställa att den inre marknaden fungerar riktigt och att harmonisera strukturerna för punktskatter på mineraloljor på gemenskapsnivå.

19 Definitionerna avseende de produkter som omfattas av direktiv 92/81 och de regler om skattebefrielse som tillämpas på dem skall följaktligen ges en självständig tolkning, på grundval av de aktuella bestämmelsernas lydelse och direktivets ändamål.

20 En sådan självständig tolkning av nämnda regler om skattebefrielse krävs i ännu högre grad eftersom, såsom domstolen har slagit fast i sin dom av den 10 juni 1999 i mål C-346/97, Braathens (REG 1999, s. I-3419), punkt 31, medlemsstaterna enligt artikel 8.1 i direktiv 92/81 har en skyldighet att inte ta ut den harmoniserade punktskatten på mineraloljor som tillhandahålls för att användas som bränsle för ett visst antal verksamheter som anges i bestämmelsen.

21 Varje annan tolkning som görs på nationell nivå av dessa skyldigheter att medge skattebefrielse skulle inte bara äventyra gemenskapslagstiftningens syften och rättssäkerheten, utan också medföra en risk för att ekonomiska aktörer behandlas olika.

22 Av artikel 8.1 c första stycket i direktiv 92/81 framgår att "mineraloljor som tillhandahålls för användning som bränsle vid sjöfart i gemenskapens farvatten" skall undantas från den harmoniserade punktskatten. I bestämmelsen anges såsom enda undantag att skattebefrielsen inte skall gälla för mineraloljor som används för sjöfart "i privata nöjesfartyg". I artikel 8.1 c andra stycket definieras privata nöjesfartyg som fartyg som används "för annat än kommersiella ändamål".

23 Av detta följer att det undantag från den harmoniserade punktskatten som föreskrivs i artikel 8.1 c första stycket i direktiv 92/81 skall tillämpas på all sjöfart för kommersiella ändamål.

24 Gemenskapslagstiftarens vilja att noggrant definiera uttrycket privata nöjesfartyg i artikel 8.1 c andra stycket i direktiv 92/81 och att samtidigt ange hur tillämpningsområdet för detta uttryck skall avgränsas i förhållande till användning av fartyg för att tillhandahålla tjänster mot ersättning ger dessutom stöd för denna tolkning.

25 Det skall i detta hänseende understrykas att det i artikel 8.1 c i nämnda direktiv inte görs någon åtskillnad beroende på den aktuella sjöfartens syfte. De snedvridningar av konkurrensen som direktivets bestämmelser syftar till att

hindra kan nämligen uppkomma oavsett vilken typ av handelssjöfart det rör sig om.

26 Det skall tilläggas att om gemenskapslagstiftaren hade önskat att, förutom sjöfart i privata nöjesfartyg, utesluta vissa typer av sjöfart av kommersiell karaktär från skattebefrielsen i fråga, skulle det ha varit nödvändigt att uttryckligen ange en sådan begränsning av skattebefrielsen i artikel 8.1 c första stycket i direktiv 92/81.

27 Mot bakgrund av dessa förhållanden skall uttrycket "inklusive fiske", som förekommer inom parentes i nämnda stycke, enbart anses vara en precisering av syftet med skattebefrielsen för handelssjöfart.

28 Det har, såvitt avser målet vid den nationella domstolen, inte bestridits att den sjöfartsverksamhet som Deutsche See driver består i att tillhandahålla tjänster mot ersättning. En sådan sjöfart kan på grund av dess kommersiella natur inte anses omfattas av undantaget för privata nöjesfartyg. Denna sjöfart skall därför medges befrielse från skatt.

29 Mot denna bakgrund skall den ställda frågan besvaras så att artikel 8.1 c i direktiv 92/81 skall tolkas på så sätt att uttrycket "sjöfart i gemenskapens farvatten (inklusive fiske), förutom i privata nöjesfartyg" innefattar varje form av sjöfart, oavsett resans syfte, om den drivs för kommersiella ändamål.

## Rättegångskostnader

30 De kostnader som har förorsakats kommissionen, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 16 oktober 2002 har ställts av Finanzgericht Hamburg — följande dom:

**Artikel 8.1 c i rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor skall tolkas på så sätt att uttrycket "sjöfart i gemenskapens farvatten (inklusive fiske), förutom i privata nöjesfartyg" innefattar varje form av sjöfart, oavsett resans syfte, om den drivs för kommersiella ändamål.**

Jann Rosas La Pergola

Silva de Lapuerta Lenaerts

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 1 april 2004.

R. Grass

Justtiesekreterare

P. Jann

Ordförande på första avdelningen