Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 2. marts 2017[1]

Sag C-151/16

»Vakarų Baltijos laivų statykla« UAB
mod
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol))

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – punktafgiftsreglerne – afgiftsfritagelse for levering af energiprodukter – anvendelse som motorbrændstof til sejlads – medlemsstaternes krav til sikring af korrekt og enkel anvendelse – manglende beviser – proportionalitet – overførsel af principperne i momslovgivningen«

I. **Indledning**

1. I den foreliggende sag skal Domstolen beskæftige sig med en særlig fritagelse for punktafgift efter EU-retten. Fritagelsen har til formål at aflaste den erhvervsmæssige sejlads i EU-farvande for punktafgiftsbyrden for motorbrændstof. Ganske vist er denne fritagelse ikke gjort gældende af et rederi, men af en skibsproducent. Producenten har solgt et skib inklusive noget motorbrændstof til et rederi. I forbindelse hermed manglede producenten de nødvendige tilladelser i henhold til national lovgivning til at levere brændstof afgiftsfrit.

2. Der rejser sig her to principielle spørgsmål. For det første skal det personelle anvendelsesområde for afgiftsfritagelsen afklares. Således skal der gives svar på spørgsmålet om, hvorvidt også en producent eller leverandør af et skib er omfattet af begunstigelse af sejlads i artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96/EF. For det andet skal betydningen af beviskravene i en bestemmelse om afgiftsmæssig begunstigelse i punktafgiftsreglerne konkretiseres. Her kan man i to domme afsagt af Domstolens Niende Afdeling[2] se en tendens til at overføre retspraksis vedrørende momslovgivningen til også at gælde punktafgiftsreglerne.

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Domme af 2.6.2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, præmis 59 ff.) og ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, præmis 20 og 21 samt 35 og 36).

II. **Relevante retsregler**

A. **EU-lovgivning**

3. Artikel 7, stk. 1, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (herefter »direktiv 2008/118«) lyder:

»Punktafgiften forfalder ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted.«

4. Artikel 41 i direktiv 2008/118 indeholder følgende bestemmelse:

»Indtil Rådet har vedtaget fællesskabsbestemmelser om forsyninger til skibe og fly, kan medlemsstaterne opretholde deres nationale bestemmelser om fritagelse for sådanne forsyninger.«

5. Artikel 6 i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet, i den senest ændrede affattelse ved Rådets direktiv 2004/75/EF af 29. april 2004 (herefter »direktiv 2003/96«) giver medlemsstaterne følgende mulighed:

»Medlemsstaterne kan frit gennemføre de afgiftsfritagelser og -lempelser, der er fastsat i dette direktiv, enten

a) direkte

b) ved at differentiere afgiftssatsen eller

c) ved at refundere hele den erlagte afgift eller en del heraf.«

6. Artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96 lyder således:

»1. Ud over de almindelige bestemmelser i direktiv 92/12/EØF om fritagne anvendelsesformål for afgiftspligtige produkter, og medmindre andet er fastsat i andre EF-bestemmelser, fritager medlemsstaterne følgende produkter for beskatning på vilkår, som de fastlægger for at sikre korrekt og ligefrem anvendelse af sådanne fritagelser og for at forhindre enhver form for svig, unddragelse eller misbrug:

[…]

c) Energiprodukter, der leveres til anvendelse som brændstof med henblik på sejlads i EF-farvande (herunder fiskeri), bortset fra sejlads med fritidsfartøjer, og elektricitet, der produceres om bord på et fartøj. I dette direktiv forstås ved »fritidsfartøjer« ethvert fartøj, som ejeren eller en fysisk eller juridisk person anvender, og 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.«

B. **National lovgivning**

7. Punktafgiftspligtige varer, anvendelsen af punktafgifter på disse varer og de særlige aspekter vedrørende kontrol og transport af sådanne varer er omhandlet i den litauiske lov om punktafgifter (Akcizų įstatymas), som ændret ved lov nr. XI-722 af 1. april 2010. Ifølge artikel 19, stk. 1, nr. 5, i lov om punktafgifter »fritages punktafgiftspligtige varer […] for punktafgift, hvis de […] leveres som

forsyninger til passager- og/eller fragtskibe […] på internationale ruter«. Desuden bestemmer artikel 43, stk. 1, nr. 2, i samme lov, at afgiftsfritagelse også finder anvendelse på »skibsbrændstof, der leveres til anvendelse som motorbrændstof med henblik på sejlads (herunder fiskeri) i EU-farvande, bortset fra sejlads med fritidsfartøjer«.

III. **Tvisten i hovedsagen**

8. Appellanten er en virksomhed, som er etableret i Litauen og bl.a. beskæftiger sig med byggeri af forskellige typer søgående skibe. Den 7. oktober 2009 indgik virksomheden aftale om bygning af et fragtskib (herefter »skibet«) for en klient.

9. Under bygningen af skibet fik appellanten 80 600 l brændstof fra en leverandør. Leverandøren leverede brændstoffet direkte til skibets brændstoftanke. Leverandøren beregnede punktafgiften for brændstoffet, som appellanten betalte, da han betalte de momsfakturaer, der var udstedt til ham. Appellanten brugte en del af dette brændstof under forskellige afprøvninger på skibet.

10. Den 6. juni 2013 overførte appellanten ejerskabet over samt alle rettigheder og interesser i skibet til klienten. Dette skib blev overdraget til klienten sammen med udstyr og forsyninger om bord på skibet, herunder 73 030 liter brændstof, som var tilbage efter afprøvninger udført på skibet. Klienten var i henhold til kontrakten med appellanten forpligtet til at købe dette brændstof til kostpris, der blev en del af den samlede pris.

11. Efter overdragelsen af skibet til klienten arrangerede sidstnævnte, at skibet for egen kraft sejlede uden (kommerciel) last fra værftet til havnen i Stralsund i Tyskland. Skibet blev her lastet med sin første (kommercielle) last, som mod vederlag skulle fragtes til Santander i Spanien.

12. Appellanten indgav kort efter salget af skibet (den 22.7.2013) en anmodning om refusion af punktafgiften for det brændstof, denne havde solgt til klienten sammen med skibet. Ved den anfægtede afgørelse af 21. august 2013 afslog skatteinspektoratet (indstævnte) appellantens anmodning om refusion. Skatteinspektoratet begrundede i det væsentlige dette med, at appellanten ikke havde udfyldt registreringsdokumenterne korrekt. Desuden havde appellanten ikke licens (tilladelse) til at levere brændstof til skibe udstedt i overensstemmelse med proceduren i henhold til national lovgivning.

13. Ved undersøgelsen af klagen over ovennævnte afgørelse annullerede skatteankenævnet i sin afgørelse nr. S-185 (7 195/2013) af 28. november 2013 skatteinspektoratets afgørelse. Skatteankenævnet baserede bl.a. sin afgørelse på den omstændighed, at den manglende opfyldelse af lovkravene var af formel karakter og ikke var til hinder for, at appellanten havde ret til afgiftsrefusion.

14. Indstævnte anlagde sag herom ved appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Vilnius, som ved dom af 9. december 2014 gav indstævnte medhold, da appellanten ikke havde en gyldig licens/tilladelse til at foretage den pågældende levering. Appellanten iværksatte derpå på sin side appel til prøvelse af dommen.

IV. **Anmodning om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen**

15. Den forvaltningsdomstol, der nu behandler tvisten, har forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse den 14. marts 2016:

»1) Skal artikel 14, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet, som senest ændret ved Rådets direktiv 2004/75/EF af 29. april 2004, fortolkes således, at punktafgift ikke kan pålægges

leveringen af energiprodukter under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor disse produkter leveres som brændstof til et skib med henblik på sejlads i EU-farvande, der har til formål uden vederlag at sejle dette skib for egen kraft fra det sted, hvor det blev bygget, til en havn i en anden medlemsstat med henblik på dér at blive lastet med dets første kommercielle last?

2) Er artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96 til hinder for bestemmelser i medlemsstaternes nationale ret såsom de bestemmelser, der finder anvendelse i den foreliggende sag, hvorefter den afgiftsfritagelse, der er omhandlet i denne bestemmelse, ikke indrømmes, hvis leveringen af energiprodukter blev foretaget i strid med de betingelser, der er fastsat af medlemsstaten, selv om denne levering opfylder de væsentlige betingelser for anvendelse af fritagelsen, som er anført i artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96/EF?«

16. Om disse spørgsmål har Litauen, Republikken Polen og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg under forhandlingerne for Domstolen.

V. **Bedømmelse**

A. **Det første spørgsmål**

17. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvordan artikel 14 i direktiv 2003/96 skal fortolkes i den foreliggende sag om et handelsskibs såkaldte sejlads uden last. Eftersom skibets sælger i den forelagte sag imidlertid anmoder om refusion af punktafgiften, skal det præjudicielle spørgsmål præciseres. I virkeligheden ønsker den forelæggende ret nemlig oplyst, om sælgeren af et skib kan kræve refusion af punktafgiften. Spørgsmålet vedrører her refusion for det brændstof, som køberen af skibet har anvendt til at anløbe en havn, i hvilken skibet derpå for første gang blev lastet.

18. Det afgørende i den her foreliggende sag er derfor udelukkende, om skibsproducentens (sælgerens) salg af et skib inklusive brændstof kræver, at der sker en refusion af punktafgiften til køberen, når det »kun« er skibets køber, der eventuelt anvender brændstoffet til sejlads (her i form af såkaldt sejlads uden last).

19. En sådan refusion kan ganske vist ikke udelukkes ved national lovgivning på grundlag af artikel 41 i direktiv 2008/118 (herom under 1). En skibsproducent, som leverer et skib inklusive brændstof, der er overgået til forbrug, henhører imidlertid hverken under det personelle (a) eller under det materielle (b) anvendelsesområde for afgiftsfritagelsen i artikel 14 i direktiv 2003/96 (herom under 2).

1. *Forholdet mellem artikel 41 i direktiv 2008/118 og artikel 14 i direktiv 2003/96*

20. Den litauiske regering giver i sit indlæg udtryk for den opfattelse, at artikel 41 i direktiv 2008/118 måske kan anvendes, hvorfor bestemmelserne i den nationale lovgivning kan være til hinder for afgiftsfritagelsen. Derimod indeholder artikel 14 i direktiv 2003/96 en obligatorisk afgiftsfritagelse. Derfor skal forholdet mellem disse to bestemmelser først afklares.

21. Artikel 41 i direktiv 2008/118 indeholder imidlertid »kun« en slags overgangsordning for afgiftsfritagne »[f]orsyninger til skibe og fly« i henhold til national lovgivning, indtil Rådet har vedtaget fællesskabsbestemmelser for dette område.

22. Der kan være områder, for hvilke der endnu ikke findes nogen EU-regler. Fritagelsen for »forsyning« med energiprodukter til anvendelse som brændstof for sejladsen reguleres imidlertid eksplicit og obligatorisk i artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96, som artikel 1 i direktiv 2008/118 endda bl.a. henviser til. Af denne grund kan artikel 41 i direktiv 2008/118 ikke (længere) dreje sig om fritagen levering af brændstoffer til anvendelse i sejladsen.

23. Artikel 14 i direktiv 2003/96 er – som den litauiske regering også korrekt fremhæver – en særbestemmelse. I den foreliggende sag er det ikke – i overensstemmelse med Kommissionen – artikel 41 i direktiv 2008/118, der er relevant, men udelukkende artikel 14 i direktiv 2003/96.

2. *Anvendelsesområdet for afgiftsfritagelsen i artikel 14 i direktiv 2003/96*

24. For at opnå den refusion, der er anmodet om, skulle en skibsproducent henhøre under anvendelsesområdet for afgiftsfritagelsen i artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96. Dette er ikke tilfældet.

a) *Personelt anvendelsesområde for fritagelsen*

25. Som det fremgår af artikel 7 i direktiv 2008/118, forfalder punktafgiften – i modsætning til f.eks. i momslovgivningen – ikke i hvert omsætningsled, men kun én gang ved overgangen til forbrug.

26. I den forbindelse præciserer artikel 6 i direktiv 2003/96, at medlemsstaterne frit kan gennemføre de afgiftsfritagelser, der er fastsat i dette direktiv, enten direkte [litra a)] eller indirekte, ved refusion af hele den erlagte afgift eller en del heraf [litra c)]. Med det sidstnævnte menes der, sammenholdt med litra c) og a) i direktiv 2003/96, en refusion (mere nøjagtigt: en godtgørelse [3]) af en afgift, der er betalt af tredjemand, men som ikke påhviler denne selv [4].

27. Når artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96 fritager *leveringen* af energiprodukter *til anvendelse* som motorbrændstof, giver det under hensyntagen til artikel 6 i direktiv 2003/96 dermed to muligheder for en afgiftsfritagelse. Enten kan der ske en (direkte) fritagelse af leverandøren på grund af varens overgang til forbrug (*levering*) eller en (indirekte) fritagelse af den efterfølgende *anvendelse* af energiprodukterne.

28. Appellanten i hovedsagen kræver »refusion« af den punktafgift, der påhviler leverandøren. Derfor er det kun den sidstnævnte mulighed for en indirekte fritagelse, der kommer i betragtning.

29. Ganske vist fremgår det ikke af forelæggelsesafgørelsen, om Litauen overhovedet har gjort brug af den mulighed for en indirekte afgiftsfritagelse, som artikel 6, litra c), i direktiv 2003/96 giver. De i forelæggelsesafgørelsen nævnte forsyningsregler synes primært kun at omfatte overgangen til forbrug. Det tyder de dér fastsatte licensbetingelser i hvert fald på.

30. Derudover lægges det imidlertid til grund for besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål, at fritagelsen i den nationale lovgivning også omfatter en indirekte afgiftsfritagelse (refusion af punktafgiften til den, der anvender energiprodukterne). Ellers ville det præjudicielle spørgsmål ikke give nogen mening. Denne fritagelse må så betyde, at den af leverandøren erlagte afgift også godtgøres tredjemand [refunderet i den forstand, hvori udtrykket er anvendt artikel 6, litra c), i direktiv 2003/96], når betingelserne for afgiftsfritagelse i artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96 er opfyldt.

31. I den foreliggende sag blev leverandørens leverance af brændstof til skibsproducenten behandlet som afgiftspligtig. Dette var i overensstemmelse med EU-retten, hvilket også fremgår af en sammenligning mellem artikel 14, stk. 1, litra c), og artikel 15, stk. 1, litra j), i direktiv 2003/96. Ifølge disse bestemmelser henhører levering af motorbrændstof, der anvendes til fremstilling og afprøvning af skibe, ikke under anvendelse som motorbrændstof til erhvervsmæssig sejlads i EF-farvande i henhold til

3 – Terminologien i tysk skatte- og afgiftsret er for så vidt mere præcis: Med »Erstattung« (refusion) menes der normalt tilbagebetaling af skatten eller afgiften til den betalingspligtige (topersonersforhold), mens en »Vergütung« (godtgørelse) betegner udbetalingen af skatte- eller afgiftsbeløbet til tredjemand, som skatten eller afgiften ikke påhviler, men som har båret den økonomiske byrde herved (trepersonersforhold).

4 – Refusionen af den afgift, der påhviler den afgiftspligtige (her leverandøren af brændstoffet), er allerede omfattet af artikel 6, litra a), i direktiv 2003/96 som direkte afgiftsfritagelse.

artikel 14, litra c), i direktiv 2003/96. Derimod kan levering af motorbrændstof, der anvendes til fremstilling og afprøvning af skibe i henhold til artikel 15, stk. 1, litra j), i direktiv 2003/96, fritages af medlemsstaterne, men skal ikke. Litauen har åbenbart ikke gjort brug af muligheden for afgiftsfritagelse.

32. Ved salget af det færdigfremstillede skib sammen med resten af motorbrændstoffet er leveringen af brændstoffet ifølge de oplyste faktiske omstændigheder ikke (en gang til) blevet pålagt afgift. Også dette er logisk: Brændstoffet var allerede overgået til forbrug. Dermed rejses kravet om fritagelse ikke af den afgiftspligtige, men af tredjemand.

33. Når skibsproducenten ikke selv skal svare afgift på tidspunktet for levering af brændstoffet til køberen, er en fritagelse for leveringen imidlertid irrelevant. På det punkt drejer det sig i den foreliggende sag ikke om afgiftsfritagelse for en *levering* af brændstof.

b) ***Materielt anvendelsesområde***

34. Desuden anvender sælgeren af et skib inklusive brændstof ikke brændstoffet til støtteberettiget sejlads.

35. Som indirekte afgiftsfritagelse fritager artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96 levering af energiprodukter udelukkende *til anvendelse* som motorbrændstof med henblik på sejlads i EF-farvande (herunder fiskeri), bortset fra sejlads med fritidsfartøjer. Dette skal sikre konkurrenceevnen for den brændstofkrævende erhvervsmæssige sejlads inden for EU[5] og EU-virksomheders konkurrenceevne i forhold til virksomheder fra tredjelande[6]. Desuden skal det fremme samhandelen med varer inden for Fællesskabet[7]. Dermed står det fast, at kun den, der deltager i den støtteberettigede sejlads, kan have ret til godtgørelse af punktafgiften, når det drejer sig om indirekte fritagelse.

36. Derfor behøver der her ikke engang tages stilling til, om også et rederis såkaldte sejlads uden last med et transportskib fra det sted, hvor det er bygget, til det sted, hvor skibet første gang lastes, henhører under anvendelsesområdet for artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96. Kommissionen, Republikken Polen og i realiteten også Litauen besvarer dette spørgsmål bekræftende på plausibel vis[8]. Spørgsmålet ville imidlertid kun være aktuelt for det rederi, som har anvendt brændstoffet til den denne såkaldte sejlads uden last. Her er det imidlertid sælgeren af et sådant skib, der anmoder om refusion af punktafgiften.

37. Artikel 14 i direktiv 2003/96 er imidlertid ikke en generel afgiftsfritagelse[9], hvorfor kun det brændstof fritages, der også anvendes til sejlads.

5 – Jf. 23. betragtning til direktiv 2003/96, således også Domstolen i forbindelse med den lignende formulerede afgiftsfritagelse i artikel 14, stk. 1, litra b), i direktiv 2003/96 – jf. dom af 1.12.2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, præmis 24 og 26); jf. også dom af 1.3.2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, præmis 28), og af 29.4.2004, Kommissionen mod Tyskland (C-240/01, EU:C:2004:251, præmis 39 og 44).

6 – Forslag til Rådets direktiv om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter af 12.3.1997, KOM/97/30 endelig – CNS 97/0111, s. 7.

7 – Det sidstnævnte fremgår udtrykkeligt i dom af 1.3.2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, præmis 24 og 25).

8 – I den forbindelse kunne også den første tur hen til lastningen falde ind under begrebet (erhvervsmæssig) sejlads, selv om denne tur ikke foretages direkte mod vederlag. Omkostningerne for denne tur er rederiets omkostninger, som enten lægges over på den første tur eller på enhver fremtidig (betalt) tur. Hensigten og formålet med afgiftsfritagelsen i artikel 14 i direktiv 2003/96 er lige så relevant i forbindelse med en tur hen til lastningsstedet som med en tur hen til aflæsningsstedet (med lasten). I begge tilfælde er skibets ejer utvivlsomt aktiv inden for (erhvervsmæssig) sejlads.

9 – Således udtrykkeligt i dom af 1.12.2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, præmis 23), i samme retning også dom af 10.11.2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, præmis 21), og af 29.4.2004, Kommissionen mod Tyskland (C-240/01, EU:C:2004:251, præmis 23).

38. Under begrebet sejlads henhører imidlertid kun de tjenesteydelser mod vederlag, der er uadskilleligt forbundet med skibets bevægelse [10]. Salget af skibet er imidlertid ikke en med skibets bevægelse uadskilleligt forbundet tjenesteydelse mod vederlag. Med salget af skibet foreligger der en levering, der er en forudsætning for, at køberen mod vederlag kan levere sejladstjenesteydelser til sine klienter. I den forbindelse hænger leveringen af skibet i hvert fald som forberedelse (indirekte) sammen med køberens begunstigede aktivitet. Dette medfører dog ikke, at sælgeren også udøver en begunstiget aktivitet.

39. Endelig fremgår det ikke, at det også er et formål med artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96 at opretholde skibsproducenters konkurrenceevne. Begunstigelsen af skibsproducenter står kun anført i artikel 15 i direktiv 2003/96 som en option – som Litauen åbenbart ikke gør brug af.

40. Derfor har Domstolen også med rette altid kun indrømmet afgiftsfritagelsen i artikel 14, stk. 1, litra b) og c), i direktiv 2003/96 til den, der selv anvender et deri nævnt transportmiddel til at levere tjenesteydelser mod vederlag [11].

41. Følgelig ville det være i strid med artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96 at lade køberen af et skib efterfølgende få gavn af en fritagelse for punktafgift. Sælgeren hverken tilhører den begunstigede personkreds (erhvervsmæssig sejlads) eller er den, der skal bære afgiftsbyrden. Her er det kun skibets køber, der skal bære afgiftsbyrden, idet han har betalt punktafgiften via købsprisen.

42. Derfor er artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96 ikke til hinder for en national ordning, der nægter en sælger af et skib fritagelse gennem en refusion/godtgørelse af punktafgiften for det brændstof, der er solgt sammen med skibet.

B. **Det andet spørgsmål**

43. Hvis Domstolen alligevel skulle være af den opfattelse, at også en sælger af et skib skal fritages for en punktafgift i henhold til artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96, når sælgerens aftalepartner benytter den solgte genstand inden for sejlads, skal også det andet spørgsmål besvares. Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret i sidste instans oplyst, om en medlemsstat kan betinge afgiftsfritagelsen i artikel 14, stk. 1, i direktiv 2003/96 af, at visse formkrav overholdes.

44. Allerede ordlyden i artikel 14, stk. 1, i direktiv 2003/96 fastsætter, at medlemsstaterne fritager levering af energiprodukter til anvendelse som motorbrændstof med henblik på sejlads i EF-farvande »på vilkår, som de fastlægger for at sikre korrekt og ligefrem anvendelse af sådanne fritagelser og for at forhindre enhver form for svig, unddragelse eller misbrug«. Derved tillader EU-retten udtrykkeligt medlemsstaterne at fastsætte yderligere betingelser for fritagelse.

45. Ganske vist har Domstolen etableret en fast retspraksis på anvendelsesområdet for moms. Ifølge denne praksis er et afslag på at indrømme afgiftsfritagelse (for en levering inden for fællesskabet eller en levering til eksport) normalt uforholdsmæssig, når afslaget alene skyldes manglende formel dokumentation [12].

10 – Dom af 10.11.2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, præmis 18), af 1.3.2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, præmis 37), og af 1.4.2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, præmis 28); Domstolen fremhæver noget lignende vedrørende en tilsvarende afgiftsfritagelse for luftfart – dom af 1.12.2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, præmis 21).

11 – Jf. f.eks. dom af 1.3.2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, præmis 33 ff.), og af 1.4.2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, præmis 28) – i disse sager blev det motorbrændstof, for hvilket der var anmodet om afgiftsfritagelse, »anvendt i skibe, som direkte tjente til levering af tjenesteydelser mod vederlag« – bekræftet ved dom af 1.12.2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, præmis 30), tilsvarende dom af 21.12.2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, ikke trykt i Sml., EU:C:2011:862, præmis 24).

12 – Jf. f.eks.: dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 45 ff.), af 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 29 ff.), og af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 45 ff.), vedrørende proportionalitetsprincippet i momslovgivningen: dom af 18.12.1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623, præmis 48), af 11.5.2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, præmis 29 og 30).

1. *Overførsel af retspraksis vedrørende momslovgivning til en direkte afgiftsfritagelse i reglerne om punktafgift*

46. Merværdiafgift er en generel punktafgift. Det er derfor nærliggende at overføre de ovennævnte principper i momslovgivningen til også at gælde de særlige punktafgiftsregler, og dermed anvendelsen af artikel 14 i direktiv 2003/96. Dette har Domstolens Niende Afdeling rent faktisk gjort i to nyere afgørelser [13]. Kommissionen hælder i sit indlæg til samme anskuelse. Denne opfattelse er logisk og systemkonform med hensyn til den *direkte* fritagelse af en leverance af brændstof på grund af den her foreliggende lighed med momssystemet.

47. Momspålæggelsen sker ved, at merværdien beskattes i hvert afsætnings- og produktionsled, idet fradraget af indgående moms forhindrer en flergangsbeskatning (kumulation af afgiften). Ved fradraget af moms sikres det, at kun den endelige forbruger betaler momsen [14], og at den afgiftspligtige (virksomheden) ikke belastes heraf (neutralitetsprincippet). De afgiftspligtige handler her på alle trin kun som afgiftsopkrævere på statens vegne [15]. En begunstigelse af den afgiftspligtige selv synes ikke at være indeholdt deri.

48. Denne rolle, der påtvinges den afgiftspligtige som indskudt afgiftsopkræver, stiller særlige krav til den indgribende stat med hensyn til proportionalitetsprincippet. Derfor kan en lempelse af momsen ikke uden videre afslås alene på grund af manglende (formel) dokumentation, når det objektivt kan fastslås, at alle materielle betingelser herfor er opfyldt. I modsat fald ville der være tale om en uforholdsmæssig belastning af en borger til gavn for staten.

49. I punktafgiftsreglerne forfalder punktafgiften én gang ved overgangen til forbrug (artikel 7 i direktiv 2008/118/EF). Den person, der hæfter for betalingen af den forfaldne punktafgift, er i henhold til artikel 8 i direktiv 2008/118 den, der overfører varerne til forbrug, selv om det er forbrugeren, der skal bære afgiftsbyrden (beskatningsadressat). Også her fungerer leverandøren blot som afgiftsopkræver for staten. Derfor skal der gælde de samme strenge krav til proportionalitet som i momslovgivningen [16].

2. *Ingen overførsel af retspraksis vedrørende momslovgivning til en indirekte afgiftsfritagelse i punktafgiftsreglerne*

50. Retspraksis vedrørende momslovgivning kan imod Kommissionens opfattelse imidlertid ikke også overføres på den her relevante *indirekte* fritagelse i punktafgiftsreglerne. Dette kan udledes af, at der på dette punkt mangler lighed med momslovgivningen. Med rette har Domstolen selv afvist at overføre sin praksis med henvisning til den forskellige udformning af told- og momslovgivningen [17].

51. Tværtimod kræver en *indirekte afgiftsfritagelse* ved hjælp af en refusion/godtgørelse til tredjemand – som fastsat i artikel 6, litra c), i direktiv 2003/96 – nødvendigvis en vis dokumentation. Denne tjener til at afgøre, om og hvem der rent faktisk kan gøre krav på refusion. I modsat fald ville der være risiko for, at den samme afgift blev refunderet eller godtgjort flere gange. På dette punkt følger nødvendigheden af en vis formel dokumentation allerede af forbrugsafgiftssystemet, der på dette punkt er udformet anderledes.

13 – Domme af 2.6.2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, præmis 59 ff.) og ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, 20 og 21 samt 35 og 36).

14 – Dom af 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 19), og af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 34), samt kendelse af 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ikke trykt i Sml., EU:C:2011:825, præmis 21).

15 – Dom af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25), og af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21).

16 – På dette punkt er de to domme afsagt af Domstolens Niende Afdeling derfor korrekte: domme af 2.6.2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, præmis 59 ff.) og ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, præmis 20 og 21 samt 35 og 36).

17 – Dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 57).

52. Ved en *indirekte fritagelse* foreligger der nemlig altid en *ægte begunstigelse* af den pågældende. Her begunstiges nemlig den, der anvender brændstoffet, til fordel for den pågældende selv. Egentlig foreligger der et forbrug af et afgiftspligtigt forbrugsgode. Dette bliver af bestemte grunde (her af økonomipolitiske grunde) til fordel for forbrugeren alligevel ikke pålagt afgift. Den refusionsberettigede handler ikke her som afgiftsopkræver på statens vegne, men på egne vegne.

53. I en sådan situation er det ikke uforholdsmæssigt, hvis der af hensyn til en effektiv kontrol først sker en begunstigelse, når den tilsvarende – for kontrollen nødvendige – dokumentation foreligger. I modsætning til en indskudt afgiftsopkræver, der er tvunget hertil, kan en afgiftsmæssigt begunstiget person (her den, der anvender brændstoffet) pålægges en større pligt til at medvirke. Grænsen nås vel først, når en berigtigelse af fejlbehæftet dokumentation eller en efterfølgende indhentning af denne dokumentation i sig selv er udelukket i henhold til national lovgivning. Dette ses dog ikke at foreligge her.

3. ***Konklusion***

54. Proportionalitetsprincippet forbyder ikke, at retten til refusion eller godtgørelse først opstår, når den begunstigede forelægger den for kontrollen nødvendige dokumentation.

VI. **Forslag til afgørelse**

55. Jeg foreslår derfor at besvare forvaltningsdomstolens præjudicielle spørgsmål således:

»1) Artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96 stiller som betingelse for en indirekte fritagelse, at den refusionsberettigede har anvendt brændstoffet til sejlads. Dette er ikke tilfældet, når den pågældende kun har leveret et skib inklusive brændstof til et rederi. Ved salget af et skib inklusive det brændstof, der findes deri, præsterer en skibsproducent ikke nogen tjenesteydelse mod vederlag inden for rammerne af (erhvervsmæssig) sejlads.

2) Medlemsstaterne kan fastsætte betingelserne for en fritagelse i henhold til artikel 14, stk. 1, litra c), sammenholdt med artikel 6, litra c), i direktiv 2003/96. Proportionalitetsprincippet forbyder ikke, at retten til refusion eller godtgørelse af den pågældende punktafgift gøres afhængig af, at der forelægges en bestemt dokumentation, for at muliggøre en effektiv kontrol og forhindre en dobbelt lempelse eller en uberettiget manglende beskatning.«