Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 2 mars 2017 [1]

Mål C-151/16

”Vakarų Baltijos laivų statykla” UAB
Intervenient:
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(begäran om förhandsavgörande från Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen, Litauen))

”Begäran om förhandsavgörande – Punktskattelagstiftning – Skattebefrielse för leverans av energiprodukter – Användning som bränsle för sjöfart – Krav på medlemsstaterna för att säkerställa en korrekt och lättfattlig tillämpning – Avsaknad av bevis – Proportionalitet – Tillämpning av principer från mervärdesskatterätten”

I. **Inledning**

1. I förevarande mål ska domstolen behandla ett särskilt unionsrättsligt undantag från punktskatt. Detta har i syfte att avlasta kommersiell sjöfart inom unionens farvatten från punktskatt på bränslet. Emellertid är det inte ett rederi som gör gällande denna befrielse, utan en fartygstillverkare. Detta bolag har sålt ett fartyg samt en mindre mängd bränsle till ett rederi. Därvid saknade bolaget de licenser som krävdes enligt nationell rätt för att få leverera bränslet skattefritt.

2. I detta avseende uppkommer två grundläggande frågor. Dels krävs det ett klargörande av vilken personkrets som omfattas av skattebefrielsen. Således ska frågan besvaras huruvida även en tillverkare, respektive en leverantör av ett fartyg omfattas av gynnandet av sjöfarten i artikel 14.1 c i direktiv 2003/96/EG. Dels ska det preciseras vilken betydelse kraven på bevisning har inom punktskattelagstiftningen. I detta avseende kan det av två domar från domstolens nionde avdelning [2] utläsas en tendens att den rättspraxis som meddelats beträffande mervärdesskattelagstiftningen även kan tillämpas på punktskattelagstiftningen.

1 Originalspråk: tyska.

2 Dom av den 2 juni 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punkt 59 och följande punkter), och dom av den 2 juni 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punkterna 20, 21, 35 och 36).

II. **Tillämpliga bestämmelser**

A. **Unionsrätt**

3. I artikel 7.1 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (nedan kallat direktiv 2008/118) föreskrivs följande:

”Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion och i den medlemsstat där detta sker.”

4. I artikel 41 i direktiv 2008/118 föreskrivs följande:

”Till dess att rådet har antagit gemenskapsbestämmelser om furnering för fartyg och luftfartyg får medlemsstaterna bibehålla sina nationella bestämmelser avseende undantag för sådan furnering.”

5. I artikel 6 i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, i dess senaste lydelse enligt rådets direktiv 2004/75/EG av den 29 april 2004 (nedan kallat direktiv 2003/96), återfinns följande möjlighet för medlemsstaterna:

”Medlemsstaterna har frihet att bevilja skattebefrielse eller skattenedsättning enligt detta direktiv, antingen

– a) direkt

– b) genom en differentierad skattesats, eller

– c) genom återbetalning av hela eller delar av skatten.”

6. Artikel 14.1 c i direktiv 2003/96 har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna skall, utöver vad som följer av de allmänna bestämmelserna i direktiv 92/12/EEG om skattebefrielser för användning av skattepliktiga produkter och utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser, bevilja skattebefrielse för följande användningsområden, på villkor som medlemsstaterna skall fastställa i syfte att säkerställa en korrekt och lättfattlig tillämpning av sådana skattebefrielser och i syfte att förhindra varje form av skatteflykt, undandragande av skatt eller missbruk:

…

c) Energiprodukter som levereras för användning som bränsle för sjöfart inom gemenskapens farvatten (inklusive fiske), annat än i privata nöjesfartyg, och elektricitet som framställs ombord på ett fartyg. I detta direktiv avses med privat nöjesfartyg varje fartyg som används av dess ägare eller av den fysiska eller juridiska person som har nyttjanderätt till fartyget antingen via förhyrning eller på något annat sätt, för andra än kommersiella ändamål och särskilt andra ändamål än transport av passagerare eller varor eller för tillhandahållande av tjänster mot ersättning eller för offentliga myndigheters räkning. …”

B. **Nationell lagstiftning**

7. De punktskattepliktiga varorna, tillämpningen av punktskatt på sådana varor samt särskilda aspekter avseende kontroll och transport av sådana varor regleras av den litauiska lagen om punktskatt (Akcizų įstatymas), i dess lydelse enligt lag nr XI-722 av den 1 april 2010. I artikel 19.1.5 i lagen om punktskatt föreskrivs att ”punktskattepliktiga varor … ska befrias från punktskatt om de … levereras för proviantering av passagerarfartyg och/eller lastfartyg … på internationella rutter”. Dessutom föreskrivs det i artikel 43.1.2 i nämnda lag att befrielse från punktskatt också ska tillämpas på ”fartygsbränsle som levereras för sjöfart inom Europeiska unionens farvatten (inklusive fiske), med undantag av fartygsbränsle som levereras till privata nöjesfartyg”.

III. **Målet vid den nationella domstolen**

8. Klaganden är ett bolag med hemvist i Litauen som bland annat ägnar sig åt att bygga olika typer av havsgående fartyg. Den 7 oktober 2009 ingick bolaget ett avtal om att bygga ett lastfartyg (nedan kallat fartyget) åt en kund.

9. Under byggandet av fartyget köpte klaganden 80 600 liter bränsle från en leverantör. Leverantören levererade bränslet direkt i fartygets bränsletankar. Leverantören beräknade punktskatten på bränslet, vilken klaganden betalade i samband med betalningen av de mervärdesskattefakturor som hade utfärdats till bolaget. Klaganden förbrukade en del av detta bränsle då bolaget utförde tester på fartyget.

10. Den 6 juni 2013 överlät klaganden äganderätten och samtliga rättigheter och intressen avseende fartyget till kunden. Fartyget överläts till kunden tillsammans med den utrustning och den proviant som fanns ombord, däribland 73 030 liter bränsle som fanns kvar efter de tester som utfördes på fartyget. Kunden var enligt avtalet skyldig att köpa det återstående bränslet efter fartygstesterna till inköpspris, vilket utgjorde en del av den sammanlagda köpeskillingen.

11. Efter det att fartyget hade överlåtits till kunden, bestämde kunden att fartyget, för egen maskin, skulle gå från varvet till hamnen i Stralsund (Tyskland) utan någon (kommersiell) last. Fartyget tog där ombord sin första last för transport mot ersättning till Santander (Spanien).

12. Klaganden ingav en kort tid efter försäljningen av fartyget (den 22 juli 2013) en begäran om återbetalning av punktskatt med avseende på det bränsle som sålts till kunden tillsammans med fartyget. Genom det angripna beslutet av den 21 augusti 2013, beslutade skattemyndigheten (motparten) att inte bifalla klagandens begäran om återbetalning. Skattemyndigheten motiverade beslutet i huvudsak med att klaganden inte hade fyllt i registreringshandlingarna på korrekt sätt. Vidare hade klaganden inte någon licens (tillstånd) att leverera bränsle till fartyg som var utfärdad i enlighet med det förfarande som var tillämpligt enligt nationell rätt.

13. Vid omprövningen av ovannämnda beslut upphävde skattetvistnämnden i sitt beslut nr S-185 (7–195/2013) av den 28 november 2013 skattemyndighetens beslut. Nämnden motiverade sitt beslut bland annat med att underlåtenheten att fullgöra villkoren hänförde sig till formella bestämmelser och inte kunde medföra att klagandens rätt till återbetalning av punktskatt bortföll.

14. Skattemyndigheten överklagade beslutet till den regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius, vilken biföll överklagandet genom dom av den 9 december 2014, eftersom klaganden inte innehade någon giltig licens/något giltigt tillstånd för att genomföra den aktuella leveransen. Klaganden överklagande i sin tur denna dom.

IV. **Begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid EU-domstolen**

15. Högsta förvaltningsdomstolen, vid vilken tvisten numera är anhängig, har hänskjutit följande frågor till domstolen den 14 mars 2016:

1) Ska artikel 14.1 c i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, i dess senaste lydelse enligt rådets direktiv 2004/75/EG av den 29 april 2004, tolkas så, att punktskatt inte får tas ut på leverans av energiprodukter under sådana omständigheter som i förevarande mål, det vill säga då dessa produkter levereras som bränsle till ett fartyg för att användas för sjöfart inom Europeiska unionens farvatten i syfte att fartyget – utan att någon direkt ersättning är inblandad – för egen maskin ska gå från den plats där det byggdes till en hamn i en annan medlemsstat i syfte att ta ombord fartygets första kommersiella last?

2) Utgör artikel 14.1 c i direktiv 2003/96 hinder för bestämmelser i medlemsstaternas nationella lagstiftning, såsom de bestämmelser som är tillämpliga i förevarande mål, vilka utesluter att den skattebefrielse som föreskrivs i denna bestämmelse beviljas i fall där leveransen av energiprodukter skedde i strid med de villkor som medlemsstaten har fastställt, trots att leveransen uppfyller de väsentliga villkoren för att tillämpa den skattebefrielse som föreskrivs i denna bestämmelse i direktiv 2003/96?

16. Vid förfarandet vid EU-domstolen har Litauen, Republiken Polen och Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden med avseende på dessa frågor.

V. **Rättslig bedömning**

A. **Den första frågan**

17. Högsta förvaltningsdomstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i hur artikel 14 i direktiv 2003/96 ska tolkas när ett handelsfartyg förflyttas utan last. Eftersom det i förevarande mål emellertid är säljaren av fartyget som begär återbetalning av punktskatten, krävs det en precisering av tolkningsfrågan. Högsta förvaltningsdomstolen önskar nämligen få klarhet i huruvida säljaren av ett fartyg kan begära återbetalning av punktskatt. Frågan hänför sig i detta avseende till återbetalning för det bränsle som köparen har använt för förflyttning till den hamn där fartyget lastas för första gången.

18. I förevarande mål är det således endast av avgörande betydelse huruvida det krävs en återbetalning av punktskatt till säljaren vid en försäljning av ett fartyg samt bränslet genom fartygstillverkaren (säljaren) när ”enbart” köparen av fartyget i förekommande fall använder bränslet för sjöfart (här i form av en resa utan last).

19. En sådan återbetalning kan visserligen inte uteslutas enligt nationell rätt på grundval av artikel 41 i direktiv 2008/118 (se nedan under 1). Emellertid omfattas den fartygstillverkare som levererar fartyget samt det bränsle som redan släppts för konsumtion varken av personkretsen a) eller det materiella tillämpningsområdet b) för skattebefrielsen i artikel 14 i direktiv 2003/96 (se nedan under 2).

1. *Förhållandet mellan artikel 41 i direktiv 2008/118 och artikel 14 i direktiv 2003/96*

20. Den litauiska regeringen förespråkar i sitt yttrande att artikel 41 i direktiv 2008/118 i förekommande fall ska vara tillämplig, varvid skattebefrielsen skulle kunna nekas mot bakgrund av kraven i den nationella lagstiftningen. Däremot innehåller artikel 14 i direktiv 2003/96 en obligatorisk skattebefrielse. Det krävs således inledningsvis ett klargörande av förhållandet mellan dessa båda bestämmelser.

21. Artikel 41 i direktiv 2008/118 innehåller emellertid ”endast” en övergångsbestämmelse för skattebefriad ”furnering för fartyg och luftfartyg” enligt nationell lagstiftning till dess att rådet har antagit gemenskapsbestämmelser inom detta område.

22. Det kan finnas områden där det ännu inte föreligger några unionsbestämmelser. Undantaget för ”leverans” av energiprodukter för användning som bränsle för sjöfart regleras emellertid uttryckligen och bindande i artikel 14.1 c i direktiv 2003/96, till vilket det rent av hänvisas i artikel 1 i direktiv 2008/118. Mot denna bakgrund kan artikel 41 i direktiv 2008/118 inte (längre) anses hänföra sig till undantag för leverans av bränsle för användning vid sjöfart.

23. Tvärtom kan artikel 14 i direktiv 2003/96 – såsom den litauiska regeringen har framhållit – anses utgöra *lex specialis*. I förevarande mål är således – såsom kommissionen har gjort gällande – endast artikel 14 i direktiv 2003/96 tillämplig och inte artikel 41 i direktiv 2008/118.

2. *Tillämpningsområdet för skattebefrielsen i artikel 14 i direktiv 2003/96*

24. För att den begärda återbetalningen ska kunna godtas krävs det att fartygstillverkaren omfattas av tillämpningsområdet för skattebefrielsen i artikel 14.1 c i direktiv 2003/96. Detta är inte fallet.

a) *Personkrets som omfattas av befrielsen*

25. Såsom framgår av artikel 7 i direktiv 2008/118 inträder skattskyldighet för punktskatt – till skillnad från bland annat inom mervärdesskatterätten – inte i varje handelsled, utan endast en gång genom frisläppandet för konsumtion.

26. Därvid klargörs i artikel 6 i direktiv 2003/96 att medlemsstaterna har frihet att bevilja skattebefrielse enligt detta direktiv antingen direkt (led a) eller indirekt genom återbetalning av hela eller delar av skatten (led c). Med sistnämnda uttryck avses vid en samlad betraktelse av leden c och a i direktiv 2003/96 en återbetalning (mer specifikt en ersättning [3]) av en skatt som bärs av en tredje man för vilken den berörda personen inte själv är skattskyldig. [4]

27. För det fall artikel 14.1 c i direktiv 2003/96 undantar *leverans* av energiprodukter *för användning* som bränsle för sjöfart föreligger det med beaktande av artikel 6 i direktiv 2003/96 således två möjligheter för en skattebefrielse. Det är antingen möjligt med en (direkt) befrielse för leverantören på grund av frisläppandet för konsumtion (*leverans*) eller en (indirekt) befrielse av den efterföljande *användningen* av energiprodukterna.

3 Terminologin i den tyska skatteobligationsrätten är mer precis i detta hänseende: Med en återbetalning (*Erstattung*) avses normalt sett en återbetalning av skatten till den som är betalningsskyldig (tvåpartsförhållande), medan en ersättning (*Vergütung*) avser utbetalning av skattebeloppet till en tredje man som inte är betalningsskyldig för skatten, men som bär den ekonomiska bördan (trepartsförhållande).

4 Återbetalningen av den skatt som den skattepliktige (här bränsleleverantören) har betalat in omfattas i egenskap av direkt skattebefrielse redan av artikel 6 a i direktiv 2003/96.

28. Klaganden i målet vid den nationella domstolen begär ”återbetalning” av den punktskatt som leverantören ska betala. Således kommer endast den andra möjligheten med en indirekt befrielse på fråga.

29. Av begäran om förhandsavgörande framgår visserligen inte huruvida Litauen över huvud taget har utnyttjat den möjlighet till en indirekt skattebefrielse som föreskrivs i artikel 6 c i direktiv 2003/96. Den leveransbestämmelse som nämns i begäran om förhandsavgörande förefaller troligen i första hand endast omfatta frisläppandet för konsumtion. På detta tyder i vart fall de licenskrav som föreskrivs där.

30. För besvarandet av tolkningsfrågorna antas emellertid hädanefter att den befrielse som föreskrivs i nationell lagstiftning även omfattar en indirekt skattebefrielse (återbetalning av punktskatten till användaren av energiprodukterna). I annat fall skulle tolkningsfrågan vara meningslös. I denna befrielse måste således föreskrivas att den skatt som leverantören har betalat in även utgör ersättning från en tredje man (återbetalning i den mening som avses i artikel 6 c i direktiv 2003/96), om villkoren för en skattebefrielse enligt artikel 14.1 c i direktiv 2003/96 är uppfyllda.

31. I förevarande mål behandlades leverantörens leverans av bränsle till fartygstillverkaren som en skattepliktig transaktion. Detta var korrekt i unionsrättsligt hänseende, vilket framgår av jämförelsen mellan artikel 14.1 c och artikel 15.1 j i direktiv 2003/96. Enligt dessa bestämmelser omfattas leverans av motorbränsle för användning vid tillverkning och testning av fartyg inte av en användning som bränsle för kommersiell sjöfart inom gemenskapens farvatten enligt artikel 14 c i direktiv 2003/96. Tvärtom kan medlemsstaterna befria leverans av motorbränsle för användning vid tillverkning och testning av fartyg enligt artikel 15.1 j i direktiv 2003/96 från skatteplikt, men denna möjlighet är emellertid inte tvingande. Litauen har uppenbarligen inte utnyttjat denna möjlighet till skattebefrielse.

32. Vid försäljningen av det färdiga fartyget samt resterande bränsle har leveransen av bränslet enligt de uppgifter som har lämnats inte beskattats (ytterligare en gång). Även detta är korrekt, eftersom bränslet redan hade frisläppts för konsumtion. Således utnyttjas befrielsen inte av den betalningsskyldige, utan av en tredje man.

33. Om fartygstillverkaren inte själv skulle betala någon skatt vid leveransen av bränslet till köparen kan leveransen inte heller befrias. Således är det inte frågan om en *leverans* av bränsle i förevarande mål.

b) ***Materiellt tillämpningsområde***

34. Dessutom använder säljaren av ett fartyg inklusive bränsle inte bränslet för den sjöfart som gynnas.

35. Eftersom det är frågan om en indirekt skattebefrielse undantar artikel 14.1 c i direktiv 2003/96 endast energiprodukter som levereras *för användning* som bränsle för sjöfart inom gemenskapens farvatten (inklusive fiske), med undantag för privata nöjesfartyg. Därigenom säkerställs konkurrenskraften för den bränslekrävande kommersiella sjöfarten inom EU[5] och konkurrensläget för europeiska företag gentemot företag från tredjeland[6]. Dessutom ska även handeln med varor inom gemenskapen främjas.[7] Det är således klarlagt att vid en indirekt befrielse kan endast personer som utgör del av den gynnade sjöfarten ha rätt till ersättning av punktskatten.

5 Se skäl 23 i direktiv 2003/96 samt även de uttalanden som EU-domstolen har gjort i samband med skattebefrielsen i artikel 14.1 b i direktiv 2003/96 som är formulerad på ett liknande sätt – se dom av den 1 december 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punkterna 24 och 26). Se även dom av den 1 mars 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punkt 28), och dom av den 29 april 2004, kommissionen/Tyskland (C-240/01, EU:C:2004:251, punkterna 39 och 44).

6 Förslag till rådets direktiv om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet av den 12 mars 1997 – KOM(97) 30 slutlig. 97/0111(CNS) – s. 7.

7 Se uttryckligen dom av den 1 mars 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punkterna 24 och 25).

36. Det kan således faktiskt lämnas öppet i förevarande mål huruvida även en resa utan last som ett rederi företar med ett transportfartyg från den ort där fartyget tillverkades till orten för den första lastningen omfattas av tillämpningsområdet för artikel 14.1 c i direktiv 2003/96. Denna fråga har på ett övertygande sätt besvarats jakande av kommissionen, Republiken Polen och i slutänden även av Litauen.[8] Denna fråga skulle emellertid enbart uppkomma för rederier som har använt bränslet för resor utan last. I förevarande mål begär emellertid säljaren av ett sådant fartyg ersättning för punktskatten.

37. Artikel 14 i direktiv 2003/96 utgör emellertid inte någon allmän skattebefrielse,[9] varför enbart det bränsle undantas som även används för sjöfart.

38. Under begreppet sjöfart faller emellertid enbart tillhandahållandet av tjänster mot ersättning som är oskiljaktigt förbundet med fartygets förflyttning.[10] Försäljningen av fartyget utgör emellertid inte någon tjänst mot ersättning som är oskiljaktigt förbunden med fartygets förflyttning. Försäljningen av fartyget utgör en leverans som först gör det möjligt för köparen att tillhandahålla tjänster mot ersättning till sina kunder inom sjöfarten. I detta avseende är leveransen av fartyget på sin höjd förberedande (indirekt) förbunden med köparens gynnade verksamhet. Detta leder emellertid inte till att även säljaren utövar en gynnad verksamhet.

39. Slutligen framgår det inte att även bibehållandet av fartygstillverkarnas konkurrenskraft utgör ett syfte med artikel 14.1 c i direktiv 2003/96. Tvärtom föreskrivs gynnandet av fartygstillverkare endast som en möjlighet i artikel 15 i direktiv 2003/96, vilken Litauen uppenbarligen inte har utnyttjat.

40. Följaktligen har även EU-domstolen funnit att skattebefrielsen i artikel 14.1 b och c i direktiv 2003/96 endast ska tillerkännas den som själv har använt ett transportmedel som anges där för tillhandahållandet av tjänster mot ersättning.[11]

41. Följaktligen strider det mot artikel 14.1 c i direktiv 2003/96 om säljaren av ett fartyg i efterhand skulle kunna åtnjuta ett undantag från punktskatteplikt. Säljaren tillhör varken den gynnade personkretsen (kommersiell sjöfart) eller belastas av punktskatt. Endast fartygets köpare belastas, eftersom denne bär punktskatten genom köpeskillingen.

42. Följaktligen utgör artikel 14.1 c i direktiv 2003/96 inte hinder mot en nationell bestämmelse enligt vilken säljaren av ett fartyg nekas en befrielse i form av en återbetalning/ersättning av punktskatten avseende det bränsle som såldes tillsammans med fartyget.

8 I detta hänseende kan även den första förflyttningen för att lasta fartyget anses falla under begreppet (kommersiell) sjöfart, även om denna resa inte genomförs direkt mot ersättning. Kostnaderna för denna förflyttning utgör kostnader för rederiet som antingen omfördelas på den första resan eller på varje ytterligare förflyttning (mot ersättning). Syftet med skattebefrielsen i artikel 14 i direktiv 2003/96 är uppfyllt på samma sätt som vid en resa till lossningsorten (med lasten). I båda fallen är redaren utan tvivel verksam inom ramen för den (kommersiella) sjöfarten.

9 Se uttryckligen dom av den 1 december 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punkt 23). Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 10 november 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, punkt 21), och dom av den 29 april 2004, kommissionen/Tyskland (C-240/01, EU:C:2004:251, punkt 23).

10 Dom av den 10 november 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, punkt 18), dom av den 1 mars 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punkt 37), och dom av den 1 april 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, punkt 28). EU-domstolen har framhållit detta i samband med den liknande skattebefrielsen för luftfarten – dom av den 1 december 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punkt 21).

11 Se, exempelvis, dom av den 1 mars 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punkt 33 och följande punkter), och dom av den 1 april 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, punkt 28). I dessa mål hade skattebefrielse nämligen begärts med avseende på bränsle för ”fartyg som direkt har använts för att tillhandahålla tjänster mot ersättning”. Detta bekräftades genom dom av den 1 december 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punkt 30), liksom dom av den 21 december 2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, ej publicerad, EU:C:2011:862, punkt 24).

B. **Den andra frågan**

43. Om EU-domstolen ändå skulle finna att även en säljare av ett fartyg ska befrias från punktskatt i enlighet med artikel 14.1 c i direktiv 2003/96 om hans eller hennes avtalspartner använder föremålet för försäljningen inom ramen för sjöfart, ska även den andra frågan besvaras. Högsta förvaltningsdomstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida en medlemsstat kan göra en skattebefrielse enligt artikel 14.1 i direktiv 2003/96 beroende av att vissa formella bestämmelser iakttagits.

44. Redan enligt ordalydelsen i artikel 14.1 i direktiv 2003/96 regleras att medlemsstaterna ska bevilja skattebefrielse för energiprodukter som levereras för användning som bränsle för sjöfart inom gemenskapens farvatten ”på villkor som medlemsstaterna skall fastställa i syfte att säkerställa en korrekt och lättfattlig tillämpning av sådana skattebefrielser och i syfte att förhindra varje form av skatteflykt, undandragande av skatt eller missbruk”. Således är det enligt unionsrätten uttryckligen tillåtet för medlemsstaterna att fastställa ytterligare villkor för befrielse.

45. Emellertid har EU-domstolen etablerat en fast praxis inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Enligt denna rättspraxis är ett nekande av skattebefrielse (för en leverans inom gemenskapen, respektive vid export av varor) enbart på grund av avsaknad av formell bevisning i regel oproportionerligt. [12]

1. *Tillämpning av rättspraxis avseende mervärdesskatt på en direkt skattebefrielse för punktskatt*

46. Mervärdesskatten är en allmän skatt på konsumtion. Således ligger det nära till hands att ovannämnda mervärdesskatterättsliga principer även kan tillämpas på den särskilda punktskattelagstiftningen och således även med avseende på artikel 14 i direktiv 2003/96. Detta har EU-domstolens nionde avdelning i princip gjort i två nyligen meddelade domar. [13] Kommissionen tenderar även till en sådan lösning i sitt yttrande. Detta tillvägagångssätt är i linje med det tillämpliga systemet samt är ändamålsenlig med avseende på en *direkt* befrielse av en leverans av bränsle på grund av den likhet med mervärdesskattesystemet som är för handen.

47. Mervärdesbeskattningen äger rum genom en beskattning på samtliga stadier, där en flerfaldig beskattning (kumulering av skatt) undviks genom avdrag för ingående mervärdesskatt. Genom denna avdragsrätt säkerställs att endast slutkonsumenten bär mervärdesskatten [14] och att den beskattningsbara personen (näringsidkaren) inte belastas med skatten (neutralitetsprincipen). Den beskattningsbara personen ombesörjer därvid endast skatteuppbörd åt staten på samtliga stadier. [15] Detta utgör inte något gynnande av den beskattningsbara personen i sig.

12 Se, exempelvis, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 45 och följande punkter), dom av den 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 29 och följande punkter), och dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 45 och följande punkter). Se, beträffande proportionalitetsprincipen inom mervärdesskattelagstiftningen, dom av den 18 december 1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, EU:C:1997:623, punkt 48), dom av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, punkterna 29 och 30).

13 Dom av den 2 juni 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punkt 59 och följande punkter), och dom ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punkterna 20, 21, 35 och 36).

14 Dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19), och dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34), och beslut av den 9 december 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ej publicerat, EU:C:2011:825, punkt 21).

15 Dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25), och dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21).

48. Den beskattningsbara personens påtvingade roll att samla in skatt ställer särskilda krav på den ingripande staten i samband med proportionalitetsprincipen. Således kan en mervärdesskattelättnad inte utan vidare nekas enbart på grund av en avsaknad av (formell) bevisning när det i objektivt hänseende står fast att alla materiella villkor för skattelättnaden är uppfyllda. I annat fall skulle det utgöra ett oproportionerligt utnyttjande av en privatperson för statens räkning.

49. Enligt punktskattelagstiftningen inträder den beskattningsgrundande händelsen (artikel 7 i direktiv 2008/118) endast en gång genom frisläppandet för konsumtion. Den person som frisläpper varorna för konsumtion är enligt artikel 8 i direktiv 2008/118 skyldig att betala punktskatt, fastän det är konsumenten som ska belastas (skattedestinatör). Även i detta fall är leverantören endast verksam för att samla in skatt till staten. Således gäller här samma strikta proportionalitetskrav som inom mervärdesskattelagstiftningen. [16]

2. *Ingen tillämpning av rättspraxis avseende mervärdesskatt på en indirekt skattebefrielse för punktskatt*

50. Rättspraxis från mervärdesskatterätten kan emellertid – i motsats till vad kommissionen anser – inte tillämpas på den nu aktuella *indirekta* befrielsen inom punktskattelagstiftningen. Detta beror på att det i detta avseende saknas likheter med mervärdesskattesystemet. EU-domstolen har själv med hänvisning till skillnaderna i utformning mellan tull- och mervärdesskattelagstiftningen inte godtagit en tillämpning av sin praxis. [17]

51. För en *indirekt skattebefrielse* genom återbetalning/ersättning till en tredje man – såsom föreskrivs i artikel 6 c i direktiv 2003/96 – är det nödvändigt med en viss bevisning. Detta krävs för att kunna avgöra huruvida återbetalningen faktiskt kan utnyttjas och i så fall av vem. I annat fall föreligger det en risk för att samma skatt återbetalas eller ersätts flera gånger. Således är det nödvändigt med en viss formell bevisning redan av den anledningen att systemet med punktskatt är utformat på ett annat sätt i detta hänseende.

52. Vad gäller en *indirekt befrielse* föreligger nämligen alltid ett *faktiskt gynnande* av den berörda personen. Här gynnas användaren av bränslet för sin egen skull. Egentligen är det frågan om en konsumtion av en konsumtionsvara som ska beskattas. Denna vara beskattas emellertid inte av vissa särskilda anledningar (här av ekonomipolitiska skäl) till konsumentens fördel. Den som är berättigad till återbetalningen handlar inte för att driva in skatt till staten, utan för egen räkning.

53. I en sådan situation är det inte oproportionerligt om ett gynnande med hänsyn till behovet av en effektiv kontroll först äger rum när de motsvarande bevis som krävs för kontrollen föreligger. Till skillnad från vid en påtvingad insamling av skatt kan en person som gynnas i skattemässigt hänseende (här den som använder bränslet) åläggas mer långtgående krav på medverkan. Gränsen dras troligen först när det enligt nationell lagstiftning per se är uteslutet med en korrigering av saknad bevisning eller ett ingivande i efterhand av denna bevisning. Så förefaller emellertid inte vara fallet här.

3. *Slutsats*

54. Proportionalitetsprincipen utgör inte hinder mot att en rätt till återbetalning eller ersättning uppkommer först när den gynnade personen inger den bevisning som krävs för en kontroll.

16 I detta hänseende är de båda domarna från EU-domstolens nionde avdelning relevanta: dom av den 2 juni 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punkt 59 och följande punkter), och dom ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punkterna 20, 21, 35 och 36).

17 Dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 57).

VI. **Förslag till avgörande**

55. Således föreslår jag att de tolkningsfrågor som ställts av Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen, Litauen) besvaras på följande sätt:

1. Enligt artikel 14.1 c i direktiv 2003/96 krävs det för en indirekt befrielse att den som är berättigad till återbetalningen har använt bränslet för sjöfart. Detta är inte fallet om denne endast har levererat ett fartyg samt bränsle till ett rederi. En fartygstillverkare tillhandahåller inte någon tjänst mot ersättning inom ramen för (kommersiell) sjöfart vid en försäljning av ett fartyg jämte bränsle däri.

2. Medlemsstaterna får fastställa villkoren för en befrielse enligt artikel 14.1 c jämförd med artikel 6 c i direktiv 2003/96. Proportionalitetsprincipen utgör inte hinder mot att en rätt till återbetalning eller ersättning av den aktuella punktskatten för tredje man villkoras med ingivandet av viss bevisning för att möjliggöra en effektiv kontroll och förhindra en dubbel befrielse eller en obefogad utebliven beskattning.