



# Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

13. marts 2025\*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – punktafgifter – direktiv 2003/96/EF – beskatning af energiprodukter og elektricitet – fritagelse for energiprodukter, der anvendes som motorbrændstof – artikel 14, stk. 1, litra c) – sejlads i EU-farvande – artikel 15, stk. 1, litra f) – sejlads ad de indre vandveje – direktiv 95/60/EF – afgiftsmærkning af gasolier og petroleum – gasolie, der er beregnet til fremdrift af et skib, og som ikke er afgiftsmærket i overensstemmelse med EU-retten – afslag på at anvende punktafgiftsfritagelsen – proportionalitetsprincippet«

I sag C-137/23 [Alsen]<sup>i</sup>,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) ved afgørelse af 10. februar 2023, indgået til Domstolen den 7. marts 2023, i sagen

X

mod

**Staatssecretaris van Financiën,**

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af formanden for Fjerde Afdeling, I. Jarukaitis, som fungerende formand for Femte Afdeling, og dommerne D. Gratsias og E. Regan (refererende dommer),

generaladvokat: A. Rantos,

justitssekretær: fuldmægtig A. Lamote,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. maj 2024,

efter at der er afgivet indlæg af:

- X ved advocaat M. van Dam,
- den nederlandske regering ved M.K. Bulterman og H.S. Gijzen, som befuldmægtigede,

\* Processprog: nederlandsk.

<sup>i</sup> Den foreliggende sags navn er et vedtaget navn. Det svarer ikke til et navn på en part i sagen.

- den spanske regering ved A. Pérez-Zurita Gutiérrez, som befuldmægtiget,
  - Europa-Kommissionen ved A. Armenia, M. Björkland og W. Roels, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 5. september 2024, afsagt følgende

### Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 14, stk. 1, i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (EUT 2003, L 283, s. 51), som ændret ved Rådets direktiv 2004/75/EF af 29. april 2004 (EUT 2004, L 157, s. 100, berigtiget i EUT 2004, L 195, s. 31) (herefter »direktiv 2003/96«), og af artikel 7, stk. 2, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem sagsøgeren i hovedsagen og Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finansielle anliggender, Nederlandene) vedrørende en efteropkrævning af punktafgift på gasolie anvendt som motorbrændstof til sejlads ad indre vandveje.

### Retsforskrifter

#### *EU-retten*

##### *Direktiv 92/81/EØF*

- 3 Afsnit III i Rådets direktiv 92/81/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier (EFT 1992, L 316, s. 12) med overskriften »Kontrolbestemmelser« indeholdt udelukkende direktivets artikel 9, der havde følgende ordlyd:  
  
»Senest den 31. december 1992 vedtager Rådet [for De Europæiske Fællesskaber] med enstemmighed på forslag af Kommissionen [for De Europæiske Fællesskaber] fællesskabsregler om farvning og mærkning af de mineralolier, der er fritaget for afgift, eller som er pålagt en reduceret sats som brændsel eller motorbrændstof.«

*Direktiv 95/60/EF*

- 4 Første til fjerde betragtning til Rådets direktiv 95/60/EF af 27. november 1995 om afgiftsmærkning af gasolier og petroleum (EFT 1995, L 291, s. 46) har følgende ordlyd:

»De EF-foranstaltninger, der er omfattet af dette direktiv, er ikke blot nødvendige, de er en uomgængelig betingelse for gennemførelsen af målsætningerne for det indre marked; disse mål kan ikke gennemføres af medlemsstaterne individuelt, og desuden er gennemførelsen heraf på fællesskabsplan allerede fastsat i direktiv 92/81/EØF, særlig artikel 9; som følge deraf efterleves subsidiaritetsprincippet[.]

[Rådets] direktiv 92/82/EØF [af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for mineralolier (EFT 1992, L 306, s. 19)] indeholder bestemmelser om minimumspunktafgiftssatser for visse mineralolier og navnlig for bestemte kategorier af gasolie og petroleum[.]

[F]or at det indre marked kan fungere tilfredsstillende, er det nu nødvendigt, at der fastsættes fælles regler for afgiftsmærkning af gasolie og petroleum, der ikke er afgiftsbelagt efter den fulde sats, som gælder for disse mineralolier, når de anvendes som motorbrændstof[.]

[V]isse medlemsstater bør have tilladelse til at fravige foranstaltninger i dette direktiv på grund af særlige nationale omstændigheder.«

- 5 Artikel 1 i direktiv 95/60 bestemmer:

»1. For så vidt andet ikke følger af de nationale bestemmelser om afgiftsmærkning, anvender medlemsstaterne et system med afgiftsmærkning, der er i overensstemmelse med dette direktiv

- for alle gasolier henhørende under KN-kode 2710 00 69, som er overgået til forbrug efter betydningen i artikel 6 i [Rådets] direktiv 92/12/EØF [af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1992, L 76, s. 1)], og som er punktafgiftsfrie eller er punktafgiftspligtige efter en anden sats end den, der er fastsat i artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/82/EØF
- for petroleum henhørende under KN-kode 2710 00 55, som er overgået til forbrug efter betydning i artikel 6 i direktiv 92/12/EØF, og som er punktafgiftsfri eller er punktafgiftspligtig efter en anden sats end den, der er fastsat i artikel 8, stk. 1, i direktiv 92/82/EØF.

2. Medlemsstaterne kan indrømme undtagelser fra det i stk. 1 omhandlede afgiftsmærkningssystem af hensyn til folkesundheden, sikkerheden eller af andre tekniske årsager, på betingelse af, at de træffer passende foranstaltninger til afgiftskontrol.

[...]«

- 6 Artikel 2 i direktiv 95/60 har følgende ordlyd:

»1. Det stof, der anvendes ved mærkningen (mærkestoffet), består af en nøje defineret kombination af kemiske additiver, som tilsættes under afgiftsmyndighedens kontrol senest inden de pågældende mineralolier overgår til forbrug.

Dog

[...]

2. Det mærkestof, der skal anvendes, bestemmes i overensstemmelse med proceduren i artikel 24 i direktiv 92/12/EØF.«

7 Artikel 3 i direktiv 95/60 bestemmer:

»Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger til at undgå misbrug af de mærkede produkter og navnlig sikre, at de pågældende mineralolier ikke kan anvendes som motorbrændstof i køretøjer, der er bestemt til vejkørsel, eller opbevares i sådanne køretøjers brændstoftanke, medmindre en sådan anvendelse er tilladt i særlige tilfælde, som bestemmes af de kompetente myndigheder i medlemsstaterne.

Medlemsstaterne fastsætter bestemmelser om, at anvendelse af de pågældende mineralolier i det i første afsnit nævnte tilfælde skal betragtes som en overtrædelse af den pågældende medlemsstats nationale lovgivning. Den enkelte medlemsstat træffer de fornødne foranstaltninger til at sikre, at alle bestemmelserne i dette direktiv gennemføres fuldt ud, og fastsætter i særdeleshed de sanktioner, der skal anvendes i tilfælde af overtrædelse af bestemmelserne; sanktionerne skal være effektive, stå i rimeligt forhold til overtrædelsen og være af forebyggende art.«

8 Direktivets artikel 4 er affattet således:

»Medlemsstaterne kan tilsætte et nationalt mærkestof eller en national farve foruden det i artikel 1, stk. 1, omhandlede mærkestof.

[...]«

*Direktiv 2003/96*

9 2.-5. og 24. betragtning til direktiv 2003/96 har følgende ordlyd:

»(2) Mang[l]en på EF-bestemmelser om minimumsbeskatning af elektricitet og andre energiprodukter end mineralolier kan være til skade for et velfungerende indre marked.

(3) Et velfungerende indre marked og gennemførelsen af formålene med EF's øvrige politikker kræver, at der fastsættes minimumsafgiftssatser på EF-plan for de fleste energiprodukter, herunder elektricitet, naturgas og kul.

(4) Betydelige forskelle mellem medlemsstaternes energiafgiftssatser vil kunne vise sig at modarbejde et velfungerende indre marked.

(5) Fastsættelse af passende EF-minimumsafgiftssatser for beskatning kan gøre det muligt at formindske de nuværende forskelle mellem de nationale afgiftssatser.

[...]

(24) Medlemsstaterne bør have mulighed for at indrømme visse andre fritagelser eller at anvende lavere afgiftssatser, når det ikke er til skade for et velfungerende indre marked eller medfører konkurrenceforvridning.«

10 Direktivets artikel 1 er affattet således:

»Medlemsstaterne beskatter energiprodukter og elektricitet i overensstemmelse med dette direktiv.«

11 Direktivets artikel 14, stk. 1, bestemmer:

»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 motorbrændstof 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.«

12 Samme direktivs artikel 15, stk. 1, bestemmer:

»Medmindre andet gælder i henhold til andre EF-bestemmelser, kan medlemsstaterne under afgiftsmyndighedernes kontrol indrømme hel eller delvis afgiftsfritagelse eller afgiftslempelse for:

[...]

f) energiprodukter, der leveres til anvendelse som brændstoffer ved sejlads ad de indre vandveje (herunder fiskeri), bortset fra sejlads med fritidsfartøjer, og elektricitet, der produceres om bord på et fartøj

[...]«

13 Artikel 30 i direktiv 2003/96 har følgende ordlyd:

»Uanset artikel 28, stk. 2, ophæves direktiv 92/81/EØF og 92/82/EØF pr. 31. december 2003.

Henvisninger til de ophævede direktiver betragtes som henvisninger til dette direktiv.«

*Direktiv 2008/118*

14 Følgende fremgik af ottende betragtning til direktiv 2008/118:

»Eftersom det fortsat er nødvendigt for det indre markeds funktion, at begrebet punktafgift og forfaldsbetingelserne herfor er de samme i alle medlemsstater, er det nødvendigt at gøre det klart på [EU-]plan, hvornår punktafgiftspligtige varer overgår til forbrug, og hvem der hæfter for betalingen af punktafgiften.«

15 Direktivets artikel 7, stk. 1 og 2, bestemte følgende:

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

2. I dette direktiv forstås ved »overgang til forbrug« et af følgende:

- a) når punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning, herunder uretmæssigt
- b) når der oplægges punktafgiftspligtige varer uden for en afgiftssuspensionsordning, for hvilke der ikke er opkrævet punktafgift i henhold til de gældende bestemmelser i fællesskabsretten og den nationale lovgivning
- c) når der fremstilles punktafgiftspligtige varer, herunder uretmæssigt, uden for en afgiftssuspensionsordning
- d) når punktafgiftspligtige varer indføres, herunder uretmæssigt, medmindre de punktafgiftspligtige varer umiddelbart efter indførelsen henføres under en afgiftssuspensionsordning.«

16 Det nævnte direktivs artikel 8, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Den person, der hæfter for betalingen af den forfaldne punktafgift, er:

- a) når punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning i henhold til artikel 7, stk. 2, litra a):
  - i) den godkendte oplagshaver, den registrerede modtager eller enhver anden person, som frigiver de punktafgiftspligtige varer, eller på hvis vegne de frigives fra afgiftssuspensionsordningen, eller i tilfælde af uretmæssig afgang fra afgiftsoplaget, enhver person, der har deltaget i denne afgang

[...]

- b) når der oplægges punktafgiftspligtige varer i henhold til artikel 7, stk. 2, litra b): den person, der oplægges de punktafgiftspligtige varer, eller enhver anden person, som er involveret i oplægningen af dem

[...]«

#### *Gennemførelsesafgørelse 2011/544/EU*

17 Første og fjerde betragtning til Kommissionens gennemførelsesafgørelse 2011/544/EU af 16. september 2011 om et fælles stof til afgiftsmærkning af gasolier og petroleum (EUT 2011, L 241, s. 31) havde følgende ordlyd:

- »(1) For at det indre marked kan fungere tilfredsstillende og navnlig for at undgå skatteunddragelse, blev der ved direktiv 95/60/EF indført et fælles system til mærkning af gasolier henhørende under KN-kode 2710 00 69 og petroleum henhørende under KN-kode 2710 00 55, der er overgået til forbrug, og som er fritaget for punktafgift eller afgiftsberigtiget til nedsat afgiftssats. [...]

[...]

- (4) Som led i denne revision er medlemsstaterne blevet hørt. Medlemsstaterne er generelt af den overbevisning, at Solvent Yellow 124 har opfyldt sit formål og modvirket svigagtig brug af mineralolier, der er fritaget for punktafgift eller afgiftsberigtiget til nedsat punktafgiftssats.«

- 18 Denne afgørelses artikel 1 havde følgende ordlyd:

»Det i bilaget til denne afgørelse beskrevne produkt Solvent Yellow 124 anvendes som fælles mærkestof ved afgiftsmærkning, jf. direktiv 95/60/EF, af alle gasolier henhørende under KN-kode 2710 19 41, 2710 19 45 og 2710 19 49 og petroleum henhørende under KN-kode 2710 19 25.

Medlemsstaterne fastsætter indholdet af mærkestof i mineralolier, som skal ligge på mindst 6 mg og højst 9 mg pr. liter.«

### *Nederlandsk ret*

#### *Punktafgiftsloven*

- 19 Artikel 2, stk. 1, i Wet houdende vereenvoudiging en uniformering van de accijnswetgeving (lov om forenkling og ensretning af punktafgiftslovgivningen) af 31. oktober 1991 (Stb. 1991, s. 561) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »punktafgiftsloven«), har følgende ordlyd:

»I denne lov og i de bestemmelser, der vedtages i medfør heraf, forstås ved overgang til forbrug:

[...]

- b) når der oplægges punktafgiftspligtige varer uden for en afgiftssuspensionsordning, for hvilke der ikke er opkrævet punktafgift i henhold til de gældende bestemmelser i EU-retten og i den nationale lovgivning

[...]«

- 20 Nævnte lovs artikel 66, stk. 1, bestemmer:

»På de betingelser og inden for de grænser, der fastsættes ved generelle administrative foranstaltninger, er overgangen til forbrug af anvendte mineralolier fritaget for punktafgift:

- a. til fartøjers fremdrift af fartøjer eller til brug ombord på disse

[...]«

### *Gennemførelsesbekendtgørelse om punktafgifter*

- 21 Artikel 19 i Uitvoeringsbesluit accijns (gennemførelsesbekendtgørelse om punktafgifter) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, bestemmer:

»Overgang til forbrug af mineralolier, der anvendes til fartøjers fremdrift eller til brug om bord, er fritaget for afgift, hvis:

[...]«

- 22 Artikel 20, stk. 2, i denne bekendtgørelse bestemmer:

»Punktafgiftsfritagelsen i henhold til artikel 19 indrømmes kun for mellemolier og gasolie, hvis disse olier er forsynet med de kendetegn, der er omhandlet i artikel 1a, stk. 3, i [punktafgiftsloven].«

### *Lovbekendtgørelsen om punktafgifter*

- 23 Artikel 13, stk. 2, i Uitvoeringsregeling accijns (lovbekendtgørelse om punktafgifter) bestemte i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen:

»Følgende tilsættes gasolien som mærkestof som omhandlet i artikel 1a, stk. 3, i [punktafgiftsloven]: mindst 6 g og højst 9 g Solvent Yellow 124 pr. 1 000 liter og i let olie også en mængde farvestoffer, der er tilstrækkelig til at frembringe en klart synlig og permanent rød farve.«

### **Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

- 24 X, der er bosiddende i Tyskland, ejer et tankskib, som han anvender til at transportere mineralolie for tredjeparter mod betaling ad vandveje i EU (herefter »tankskibet«). Tankskibet er forsynet med to bunkertanke, der anvendes til at indeholde brændstof til skibets fremdrift.
- 25 Den 7. juni 2016 befandt tankskibet sig i Nederlandene på Amsterdam-Rhinkanalen, da kontrollører fra Belastingdienst (told- og afgiftskontrolmyndigheden, Nederlandene) udtog prøver af gasolien, der var i bunkertankene. En analyse af disse prøver foretaget af denne myndigheds laboratorium viste bl.a., at mængden af mærkestoffet »Solvent Yellow 124« i disse prøver for hver af de to tanke udgjorde henholdsvis 5 g pr. 1 000 liter og 4,4 g pr. 1 000 liter, dvs. en mængde, der var lavere end det minimumsindhold på 6 g pr. 1 000 liter, der krævedes, for at gasolien kunne overgå til forbrug uden punktafgift.
- 26 Da inspecteur van de Belastingdienst (told- og skatteinspektøren) (herefter »inspektøren«) var af den opfattelse, at den pågældende gasolie derfor ikke opfyldte alle de nødvendige betingelser for anvendelse af punktafgiftsfritagelsen, meddelte denne den 30. januar 2017 X sin hensigt om at pålægge X en efteropkrævning af punktafgift med den begrundelse dels, at indholdet i denne gasolie af mærkestoffet »Solvent Yellow 124« var lavere end det krævede minimumsindhold, dels at X var i besiddelse af den nævnte gasolie som ejer og bådfører af tankskibet, selv om de skyldige punktafgifter for samme gasolie ikke var blevet opkrævet i overensstemmelse med de gældende EU-retlige bestemmelser og national lovgivning.

- 27 Efter at X havde fremsat sine bemærkninger, udstedte kontrolløren en efteropkrævning vedrørende navnlig skyldige punktafgifter på den gasolie, der var blevet konstateret indeholdt i bunkertankene.
- 28 Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (appeldomstolen i Arnhem-Leeuwarden, Nederlandene), for hvilken inspektøren iværksatte appel til prøvelse af en dom afsagt af rechtbank Gelderland (retten i første instans i Gelderland, Nederlandene), fastslog i en dom af 19. november 2019, at det var med rette, at X var blevet pålagt en sådan efteropkrævning.
- 29 Appeldomstolen fastslog, at den gasolie, der var blevet undersøgt i tankskibets bunkertanke, var en punktafgiftspligtig vare, at denne gasolie ikke var placeret under en afgiftssuspensionsordning på tidspunktet for told- og afgiftskontrolmyndighedens kontrol, og at X havde den faktiske råderet over den nævnte gasolie. Nævnte ret fandt ligeledes, at den omhandlede gasolie ikke kunne være omfattet af punktafgiftsfritagelsen med den begrundelse, at den ikke opfyldte den betingelse, der kræves for at anvende fritagelsen, nemlig at mærkestoffet »Solvent Yellow 124« skal være til stede i det forhold, der er foreskrevet i den gældende lovgivning.
- 30 Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (appeldomstolen i Arnhem-Leeuwarden) fandt endvidere, at det i henhold til gældende nederlandsk lovgivning ikke var nødvendigt for punktafgiftens forfald, at X vidste eller burde have vidst, at punktafgiften på gasolie ikke var blevet opkrævet i overensstemmelse med de relevante bestemmelser.
- 31 Appeldomstolen fandt ligeledes, at told- og afgiftskontrolmyndigheden med henblik på en efteropkrævning af punktafgifter som følge af den afgiftsudløsende begivenhed som defineret i punktafgiftslovens artikel 2, stk. 1, første del, og artikel 2, stk. 1, litra b), ikke var forpligtet til at bevise, at der ikke var blevet opkrævet punktafgift for gasolie i bunkertankene, men at det påhviler den person, der påberåber sig fritagelsen, at føre bevis for, at vedkommende opfylder betingelserne for at være omfattet af fritagelsen.
- 32 Endelig fandt den nævnte domstol, at det var forholdsmæssigt at gøre anvendelsen af den omhandlede fritagelse betinget af, at der var en tilstrækkelig mængde af afgiftsmarkøren i den kontrollerede gasolie, eftersom dette mærkestof gør det muligt at kontrollere anvendelsen af de varer, der er omfattet af denne fritagelse, og idet der er tale om en væsentlig betingelse for at sikre en korrekt og ligefrem anvendelse af den fritagelse, der er fastsat i punktafgiftslovens artikel 66, stk. 1, første del og litra a), og for at forhindre svig, unddragelse og misbrug.
- 33 X har iværksat kassationsappel til prøvelse af dommen afsagt af Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (appeldomstolen i Arnhem-Leeuwarden) ved Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol), som er den forelæggende ret.
- 34 Den forelæggende ret har anført, at punktafgiftslovens artikel 66, stk. 1, første del og litra a), der bl.a. har til formål at gennemføre artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96, underlægger punktafgiftsfritagelsen for mineralolier visse betingelser. Det følger navnlig af artikel 20, stk. 2, sammenholdt med artikel 19 i gennemførelsesbekendtgørelsen om punktafgifter, at lette olier og gasolie skal være forsynet med identifikationsmidler som dem, der er omhandlet i punktafgiftslovens artikel 1a, stk. 3. Sidstnævnte bestemmelse, sammenholdt med artikel 13, stk. 2, i lovbekendtgørelsen om punktafgifter, fastsætter således, at gasolien for at være omfattet af denne fritagelse skal være forsynet med et identifikationsmærkestof bestående i 6-9 g af mærkestoffet »Solvent Yellow 124« pr. 1 000 liter, og at gasolien skal tilsættes en tilstrækkelig mængde farvestof for at give den en synlig og permanent rød farve.

- 35 Den forelæggende ret har anført, at dette krav afspejler den forpligtelse, der påhviler medlemsstaterne i henhold til artikel 1, stk. 1, i direktiv 95/60, sammenholdt med artikel 1 i gennemførelsesafgørelse 2011/544, mens artikel 4 i direktiv 95/60 giver medlemsstaterne mulighed for at tilføje en national farve eller markør.
- 36 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at det spørgsmål, der opstår i det foreliggende tilfælde, er, om det krav om tilsætning af en afgiftsmarkør, der er fastsat i disse bestemmelser, kan have betydning for anvendelsen af den punktafgiftsfritagelse, der er fastsat i artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96.
- 37 Ifølge den forelæggende ret gør anvendelsen af et afgiftsmærkestof det muligt for de kompetente myndigheder på en enkel og effektiv måde at kontrollere, om mineralolier anvendes til de formål, der er omhandlet i de bestemmelser, der fastsætter fritagelse for eller anvendelse af en reduceret punktafgiftssats.
- 38 Når det imidlertid er fastslået, at de pågældende mineralolier anvendes til formål, som i henhold til national lovgivning udgør en betingelse for at være omfattet af en punktafgiftsfritagelse, og at der ikke er konstateret noget tab af afgiftsindtægter, kan afslaget på at anvende denne fritagelse gå ud over, hvad der er nødvendigt for at forhindre en ikke-konform anvendelse af disse olier.
- 39 Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) er af den opfattelse, at den med henblik på at afgøre den tvist, der verserer for den, skal afgøre, om den kompetente nationale myndighed har pligt til at undlade at efterkomme forpligtelsen til at indrømme den punktafgiftsfritagelse, der er fastsat i artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96, når det afgiftsmærkat, der er foreskrevet i EU-retten, ikke findes i en tilstrækkelig mængde i den gasolie, der er i et tankskibs bunkertank, når det for det første er fastslået, at denne gasolie anvendes til sejlads i EU-farvande, og der for det andet ikke er noget, der kan give mistanke om, at der foreligger svig, misbrug eller afgiftsunddragelse.
- 40 Den forelæggende ret har fremhævet, at i forbindelse med told- og afgiftskontrolmyndighedens kontrol var gasolien i bunkertankene for det første farvet rødt, og den indeholdt en for lille mængde af mærkestoffet »Solvent Yellow 124«, for det andet har X fremlagt dokumentation for køb med henblik på at godtgøre, at han af brændstofleverandører, der i henholdsvis Nederlandene og Tyskland har tilladelse til at levere gasolie afgiftsfrit, to gange havde fået leveret gasolie om bord på tankskibet kort tid før kontrollen, og, for det tredje, at der heller ikke efterfølgende blevet konstateret nogen faktiske forhold eller omstændigheder, der gør det muligt at fastslå, at X var involveret i svig, misbrug eller afgiftsunddragelse.
- 41 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at såfremt Domstolen måtte fastslå, at gasolien under disse omstændigheder ikke kan være omfattet af den i artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96 omhandlede fritagelse, opstår der dernæst spørgsmålet om, hvorvidt det er brændstofleverandøren eller skibsføreren, der skal anses for at hæfte for betalingen af den forfaldne punktafgift.
- 42 Såfremt Domstolen i denne henseende måtte fastslå, at punktafgiften skal betales på grundlag af ihændevarerne af varer, der er pålagt sådanne afgifter som omhandlet i artikel 7, stk. 2, litra b), i direktiv 2008/118, kan ihændevareren af disse varer i henhold til dette direktivs artikel 8, stk. 1, litra b), udpeges som den person, der hæfter for betalingen af den forfaldne punktafgift. I denne henseende er den forelæggende ret af den opfattelse, at det fremgår af Domstolens praksis, der følger af dom af 10. juni 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Uskyldig

medhjælper) (C-279/19, EU:C:2021:473, præmis 28-30), at EU-retten ikke kræver, at den person, der hæfter for betalingen af punktafgiften, vidste eller med rimelighed burde have vidst, at den punktafgift, der skal betales for de pågældende varer, i henhold til nævnte direktivs artikel 7, stk. 2, litra b), er forfalden.

43 På denne baggrund har Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96 fortolkes således, at den afgiftsfritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, finder anvendelse på energiprodukter, for hvilke det er fastslået, at de anvendes som motorbrændstof med henblik på sejlads i [EU]-farvande – selv om disse energiprodukter (i denne sag gasolie) i forbindelse med denne anvendelse ikke indeholder det krævede minimumsindhold af mærkestoffet Solvent Yellow 124 [ ] – når afgiftsmyndighederne ikke har et eller flere indicier for, at skibets ejer eller operatør eller dennes repræsentant om bord på skibet (skibsfører) er involveret i unddragelse, misbrug eller undgåelse af punktafgifter for så vidt angår den gasolie, den pågældende [har i hænde]?
- 2) Hvis det første spørgsmål besvares benægtende: Skal artikel 7, stk. 2, i direktiv 2008/118 fortolkes således, at når det fastslås, at bunkertanken i et fartøj til indlandsskibsfart kun indeholder gasolie fra en motorbrændstofleverandør, der med afgiftsmyndighedernes tilladelse må lade denne gasolie overgå til forbrug uden punktafgift, betyder den blotte omstændighed, at gasolien ikke udviser det nødvendige minimumsindhold af mærkestoffet Solvent Yellow 124, at punktafgiften udelukkende forfalder på tidspunktet for denne tidsmæssigt tidligere overgang til forbrug i henhold til dette direktivs artikel 7, stk. 2, litra a)?
- 3) Såfremt det andet spørgsmål besvares benægtende, og artikel 7, stk. 2, litra b), i direktiv 2008/118 følgelig også finder anvendelse i denne situation: Er det EU-retlige proportionalitetsprincip til hinder for, at punktafgift, der forfalder i henhold til artikel 7, stk. 2, litra b), i direktiv 2008/118, i henhold til dette direktivs artikel 8, stk. 1, litra b), opkræves hos den skibsfører, der oplægger de punktafgiftspligtige varer, selv om denne person ikke havde nogen grund til at betvivle, at gasolien blev leveret uden punktafgift i overensstemmelse med EU-retten og national lovgivning?
- 4) Er det for besvarelsen af det tredje spørgsmål af betydning, at skibsføreren ikke udøver sin funktion som led i et ansættelsesforhold, men samtidig er skibets ejer?»

## Om de præjudicielle spørgsmål

### *Det første spørgsmål*

- 44 Indledningsvis bemærkes, at tvisten i hovedsagen udspringer af pålæggelsen af punktafgift på gasolie, der befinder sig i bunkertankene på X' tankskib, med den begrundelse, at denne gasolie ikke var afgiftsmærket i overensstemmelse med EU-retten, eftersom den indeholdt en mindre mængde af mærkestoffet »Solvent Yellow 124« end den minimumsmængde på 6 g pr. 1 000 liter, der er fastsat i artikel 1, stk. 1, i direktiv 95/60, sammenholdt med artikel 1 i gennemførelsesafgørelse 2011/544.

- 45 Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om denne omstændighed i sig selv begrundes, at der gives afslag på at indrømme den fritagelse, der er fastsat i artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96, når det for det første er godtgjort, at den nævnte gasolie blev anvendt som brændstof til sejlads i EU's indre farvande, og der for det andet ikke er noget, der kan give mistanke om, at der foreligger svig, misbrug eller afgiftsunddragelse.
- 46 I denne henseende bemærkes, at det som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, tilkommer denne at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den. Ud fra dette synspunkt påhviler det Domstolen efter omstændighederne ikke blot at omformulere det spørgsmål, som den forelægges, men også at inddrage EU-retlige regler, som den nationale ret ikke har henvist til i sit spørgsmål (dom af 19.1.2023, CIHEF m.fl., C-147/21, EU:C:2023:31, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).
- 47 I det foreliggende tilfælde fastsætter artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96, at medlemsstaterne bl.a. på betingelser, som de fastsætter for at sikre korrekt og ligefrem anvendelse af disse fritagelser og for at forhindre enhver form for svig, unddragelse eller misbrug, fritager energiprodukter, der leveres til anvendelse som motorbrændstof med henblik på sejlads i EU-farvande, bortset fra sejlads med fritidsfartøjer.
- 48 I denne henseende skal det fremhæves, at begrebet »EU-farvande« som omhandlet i denne bestemmelse skal forstås således, at det omfatter de farvande, hvor der normalt drives erhvervsmæssig sejlads (jf. analogt dom af 1.3.2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, præmis 26).
- 49 Det første præjudicielle spørgsmål vedrører imidlertid anvendelsen af et energiprodukt som brændstof til sejlads på EU's indre vandveje. En sådan anvendelse er omfattet af artikel 15, stk. 1, litra f), i direktiv 2003/96, hvorefter medlemsstaterne under afgiftsmyndighedernes kontrol bl.a. kan anvende hel eller delvis afgiftsfritagelse eller afgiftslempelse for bl.a. energiprodukter, der leveres til anvendelse som motorbrændstof til sejlads på indre vandveje, bortset fra sejlads med private fritidsfartøjer.
- 50 Adspurgt herom i retsmødet bekræftede den nederlandske regering, at Kongeriget Nederlandene havde gjort brug af denne mulighed ved i national ret at fritage produkter, der leveres til anvendelse som motorbrændstof såvel til sejlads i EU-farvande som for sejlads på EU's indre vandveje, for afgift.
- 51 Under disse omstændigheder skal det lægges til grund, at den forelæggende ret med det første spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 15, stk. 1, litra f), i direktiv 2003/96 skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, hvorefter punktafgiftsfritagelsen for gasolie, der leveres til anvendelse som motorbrændstof til sejlads på EU's indre vandveje, nægtes med den begrundelse, at denne gasolie ikke er afgiftsmærket i overensstemmelse med de EU-retlige krav, når det for det første er godtgjort, at den nævnte gasolie anvendes til et sådant formål, og der for det andet ikke er noget, der giver anledning til mistanke om, at der foreligger svig, misbrug eller afgiftsunddragelse.

- 52 Det følger af fast retspraksis, at der ved fastlæggelsen af en EU-retlig bestemmelses rækkevidde ikke blot skal tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (dom af 13.6.2024, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Reel energiomkostning)*, C-266/23, EU:C:2024:506, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 53 Hvad for det første angår artikel 15, stk. 1, litra f), i direktiv 2003/96, som er gengivet i nærværende doms præmis 49, skal det bemærkes, at det fremgår af denne bestemmelses ordlyd, at fritagelsen for eller lempelsen af den afgiftssats, der gælder for de pågældende energiprodukter, indrømmes under hensyn til den anvendelse, som de er bestemt til.
- 54 Som det fremgår af denne bestemmelse, sammenholdt med dette direktivs artikel 14, stk. 1, litra c), andet afsnit, er den mulighed, der således er indrømmet medlemsstaterne, for så vidt som den udelukker fritidsfartøjer, nærmere bestemt begrænset til energiprodukter, der anvendes som brændstof til erhvervsmæssig sejlads på EU's indre vandveje, dvs. anvendelsesformer, hvor et fartøj direkte tjener til levering af tjenesteydelser mod vederlag (jf. analogt dom af 16.9.2021, *Kommissionen mod Italien (Punktafgifter – motorbrændstof til fritidsfartøjer)*, C-341/20, EU:C:2021:744, præmis 33 og 34 og den deri nævnte retspraksis).
- 55 Det fremgår således af ordlyden af artikel 15, stk. 1, litra f), i direktiv 2003/96, at medlemsstaterne bl.a. har ret til at fritage et energiprodukt såsom gasolie fra den afgift, der er fastsat i dette direktiv, på betingelse af at det anvendes som motorbrændstof til erhvervsmæssig sejlads i EU's indre farvande.
- 56 Hvad for det andet angår den sammenhæng, hvori artikel 15, stk. 1, litra f), i direktiv 2003/96 indgår, skal det fremhæves, at dette direktivs generelle opbygning hviler på princippet om, at energiprodukter beskattes i forhold til deres faktiske anvendelse (jf. i denne retning dom af 25.4.2024, *Bitulpetroleum Serv (C-657/22)*, EU:C:2024:353, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).
- 57 Følgelig kan den skønsmargen, som medlemsstaterne råder over i forbindelse med udøvelsen af den mulighed, der er fastsat i dette direktivs artikel 15, stk. 1, litra f), ikke udstrækkes, således at dette princip bringes i fare (jf. i denne retning dom af 25.4.2024, *Bitulpetroleum Serv (C-657/22)*, EU:C:2024:353, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).
- 58 I det foreliggende tilfælde har den forelæggende ret fremhævet, at selv om den i hovedsagen omhandlede gasolie ikke er afgiftsmærket på en måde, der er i overensstemmelse med de EU-retlige krav, er det godtgjort, at denne gasolie er blevet anvendt som motorbrændstof til sejlads på indre vandveje i EU.
- 59 Som anført i nærværende doms præmis 44 er medlemsstaterne ganske vist i medfør af artikel 1 i direktiv 95/60, sammenholdt med tredje betragtning hertil, forpligtede til at anvende en afgiftsmærkningsordning på bl.a. gasolie, der ikke beskattes fuldt ud (dom af 17.10.2018, *Kommissionen mod Det Forenede Kongerige*, C-503/17, EU:C:2018:831, præmis 44).
- 60 Dette direktiv, der er blevet vedtaget i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 9 i direktiv 92/81, som er blevet ophævet og erstattet af direktiv 2003/96, har, således som det fremgår af første til tredje betragtning hertil, sammenholdt med artikel 30, andet afsnit, i direktiv 2003/96, til formål at supplere dette direktiv og at fremme det indre markedes gennemførelse og funktion

ved at gøre det muligt let og hurtigt i hele EU at identificere gasolie, der ikke er underlagt den normale afgiftssats (jf. i denne retning dom af 17.10.2018, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-503/17, EU:C:2018:831, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

- 61 I denne henseende bemærkes, at artikel 3 i direktiv 95/60 pålægger medlemsstaterne dels at vedtage de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at misbrug af de mærkede produkter undgås, dels at fastsætte, at et sådant misbrug betragtes som en overtrædelse af den pågældende medlemsstats nationale lovgivning.
- 62 Den afgiftsmærkning af mineralolier, der er fastsat i dette direktiv, har således først og fremmest til formål at gøre det muligt at kontrollere og i givet fald sanktionere anvendelsen af energiprodukter, der er fritaget for eller pålagt en nedsat punktafgiftssats, til formål, for hvilke EU-retten hverken foreskriver eller tillader en undtagelse fra pålæggelsen af punktafgifter.
- 63 Derimod kan en ukorrekt mærkning, således som Kommissionen i det væsentlige har gjort gældende, når der ikke er indicier for, at der foreligger svig, ikke være til hinder for anvendelsen af de fritagelser eller lempelser af punktafgiftsniveauet, der er fastsat i direktiv 2003/96, når de betingelser, som denne anvendelse er underlagt, såsom, som i det foreliggende tilfælde, anvendelse som brændstof til erhvervsmæssig sejlads på EU's indre vandveje, er opfyldt.
- 64 Hvad for det tredje angår formålet med direktiv 2003/96 bemærkes, at dette direktiv, således som det fremgår af 2.-5. og 24. betragtning hertil, ved at fastsætte en harmoniseret beskatningsordning for energiprodukter og elektricitet skal fremme et velfungerende indre marked i energisektoren, idet navnlig konkurrenceforvridning skal undgås (dom af 7.3.2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).
- 65 For at sikre, at den korrekte afgiftssats anvendes på energiprodukter, der er omfattet af dette direktiv, og således undgå konkurrenceforvridning mellem de berørte erhvervsdrivende er det imidlertid nødvendigt at gøre det muligt for de kompetente myndigheder effektivt at kontrollere, om et sådant produkt anvendes til de formål, der er fastsat med henblik på anvendelsen af fritagelsen eller den nedsatte afgiftssats.
- 66 I denne henseende udgør afgiftsmærkning af gasolie og petroleum ganske vist en foranstaltning, der har til formål at sikre, at den harmoniserede beskatningsordning for energiprodukter, der er indført ved direktiv 2003/96, fungerer korrekt, idet den gør det muligt for medlemsstaternes afgiftsmyndigheder at sikre, at disse mineralolier beskattes i forhold til deres faktiske anvendelse.
- 67 Det krav om afgiftsmærkning, der er fastsat i direktiv 95/60, kan imidlertid ikke bevirke, at medlemsstaterne inden for rammerne af den skønsmargen, som de råder over i henhold til artikel 15, stk. 1, litra f), i direktiv 2003/96, kan betinge den fritagelse for eller anvendelsen af en reduceret punktafgiftssats, som denne bestemmelse giver dem, af overholdelsen af dette krav, bl.a. for energiprodukter, der anvendes som motorbrændstof til erhvervsmæssig sejlads på indre vandveje.
- 68 Det forholder sig kun anderledes, hvis den pågældende erhvervsdrivende forsætligt har medvirket til afgiftssvig, som har bragt afgiftsordningen for energiprodukter og elektricitet i fare, eller hvis den manglende overholdelse af kravet om afgiftsmærkning gør det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at gasolien er blevet anvendt med henblik på anvendelsen af en nedsat afgiftssats eller en afgiftsfritagelse (jf. analogt dom af 20.6.2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).

- 69 I det foreliggende tilfælde skal det imidlertid fremhæves, at tvisten i hovedsagen, således som det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, er kendetegnet ved, at der ikke foreligger indicier, der giver anledning til mistanke om, at der foreligger svig, misbrug eller afgiftsunddragelse.
- 70 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 15, stk. 1, litra f), i direktiv 2003/96, sammenholdt med artikel 1 i direktiv 95/60, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, hvorefter punktafgiftsfritagelsen for gasolie, der leveres til anvendelse som motorbrændstof til erhvervsmæssig sejlads på EU's indre vandveje, nægtes med den begrundelse, at denne gasolie ikke er afgiftsmærket på en måde, der er i overensstemmelse med de EU-retlige krav, når det for det første er godtgjort, at den nævnte gasolie anvendes til et sådant formål, og der for det andet ikke er noget, der giver anledning til mistanke om, at der foreligger svig, misbrug eller afgiftsunddragelse.

### *Det andet til det fjerde spørgsmål*

- 71 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det uforholdt at besvare det andet til det fjerde spørgsmål.

### **Sagsomkostninger**

- 72 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

**Artikel 15, stk. 1, litra f), i Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet, som ændret ved Rådets direktiv 2004/75/EF af 29. april 2004, sammenholdt med artikel 1 i Rådets direktiv 95/60/EF af 27. november 1995 om afgiftsmærkning af gasolier og petroleum,**

**skal fortolkes således, at**

**denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, hvorefter punktafgiftsfritagelsen for gasolie, der leveres til anvendelse som motorbrændstof til erhvervsmæssig sejlads på Den Europæiske Unions indre vandveje, nægtes med den begrundelse, at denne gasolie ikke er afgiftsmærket på en måde, der er i overensstemmelse med de EU-retlige krav, når det for det første er godtgjort, at den nævnte gasolie anvendes til et sådant formål, og der for det andet ikke er noget, der giver anledning til mistanke om, at der foreligger svig, misbrug eller afgiftsunddragelse.**

Underskrifter