Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

2. juni 2016 *

»Præjudiciel forelæggelse — punktafgifter — direktiv 2003/96/EF — forskellig punktafgiftssats for motorbrændstof og brændsel til opvarmning — betingelserne for anvendelse af satsen for brændsel til opvarmning — fremlæggelse af en månedlig oversigt over erklæringer, i henhold til hvilke de købte varer er bestemt til opvarmningsformål — anvendelse af punktafgiftssatsen for motorbrændstof i tilfælde af, at der ikke er fremlagt en sådan oversigt — proportionalitetsprincippet«

I sag C-418/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław, Polen) ved afgørelse af 4. juni 2014, indgået til Domstolen den 5. september 2014, i sagen:

ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna

mod

Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Lycourgos, og dommerne E. Juhász og C. Vajda (refererende dommer),

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 28. oktober 2015,

efter at der er afgivet indlæg af:

— ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko Adam Pawłowski spółka jawna ved adwokaci K. Kocowski og S. Bogdański

— Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu ved W. Bronicki, E. Białas-Giejbatow og D. Kowalik, som befuldmægtigede, bistået af radca prawny J. Kaute

— den polske regering ved B. Majczyna og K. Maćkowska, som befuldmægtigede

* Processprog: polsk.

— Europa-Kommissionen ved M. Owsiany-Hornung og F. Tomat, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 3, artikel 5 og artikel 21, stk. 4, 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 195, s. 31, herefter »direktiv 2003/96«), og proportionalitetsprincippet.

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem selskabet ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna (herefter »ROZ-ŚWIT«) og Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu (direktøren for toldkontoret i Wrocław) vedrørende sidstnævntes afslag på at lade ROZ-ŚWIT drage fordel af den punktafgiftssats, som finder anvendelse på brændsel til opvarmning, som følge af manglende fremlæggelse inden for den fastsatte frist af den månedlige oversigt over erklæringer, i henhold til hvilke de købte varer var bestemt til opvarmningsformål (herefter »oversigten over købernes erklæringer«).

Retsforskrifter

EU-retten

3 3., 4., 9., 17. og 18. betragtning til direktiv 2003/96 har følgende ordlyd:

»(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.

[...]

(9) Medlemsstaterne bør have den nødvendige fleksibilitet til at udarbejde og iværksætte politikker, der er tilpasset deres nationale situation.

[...]

(17) Der er nødvendigt at fastsætte forskellige fællesskabsminimumssatser for beskatning afhængigt af anvendelsen af energiprodukterne og elektriciteten.

(18) Energiprodukter, der bruges som motorbrændstof ved visse former for industriel og kommerciel anvendelse og som brændsel til opvarmning, beskattes normalt lavere end energiprodukter, der anvendes som brændstof i motorkøretøjer.«

4 Direktivets artikel 2, stk. 3, første afsnit, bestemmer:

»Energiprodukter, ud over dem, der er fastsat en afgiftssats for i dette direktiv, som er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, beskattes, alt efter anvendelse, med den sats der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof eller brændsel til opvarmning.«

5 Direktivets artikel 4, stk. 1, har følgende ordlyd:

»De afgiftssatser, medlemsstaterne fastsætter for energiprodukter og elektricitet, der omhandles i artikel 2, må ikke være lavere end de minimumssatser for beskatning, der er fastsat i dette direktiv.«

6 Samme direktivs artikel 5 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan i følgende tilfælde, under afgiftsmyndighedernes kontrol, anvende differentierede afgiftssatser, når blot de overholder de minimumsafgiftssatser, der er fastsat i dette direktiv, og er forenelige med EU-retten:

— når de differentierede satser hænger direkte sammen med produktkvalitet

— når de differentierede satser afhænger af kvantitative forbrugsniveauer for elektricitet og energiprodukter, der anvendes til opvarmningsformål

— lokal offentlig passagerbefordring (herunder taxier), affaldsindsamling, de væbnede styrker og den offentlige forvaltning, handicappede samt ambulancer

— mellem erhvervsmæssigt og ikke-erhvervsmæssigt forbrug for de i artikel 9 og 10 omhandlede energiprodukter og elektricitet.«

7 Artikel 7-9 i direktiv 2003/96 bestemmer, at minimumsafgiftssatserne for henholdsvis motorbrændstoffer og produkter anvendt som motorbrændstof ved særlig industriel og kommerciel anvendelse og brændsel til opvarmning er fastsat i henhold til bilag I, tabel A-C, til samme direktiv.

8 Direktivets artikel 14-19 indeholder bestemmelser om hel eller delvis afgiftsfritagelse eller afgiftslempelse, som medlemsstaterne eller visse af disse kan eller skal anvende under visse nærmere fastsatte betingelser.

9 Samme direktivs artikel 21, stk. 4, bestemmer:

»Medlemsstaterne kan desuden beslutte, at afgiften på energiprodukter og elektricitet forfalder, når det fastslås, at en betingelse om endelig anvendelse i de nationale regler, der er indført med henblik på en afgiftslempelse eller -fritagelse, ikke eller ikke længere er opfyldt.«

Polsk ret

10 Artikel 89, stk. 1, 4, 5 og 14-16 i Ustawa o podatku akcyzowym (lov om punktafgifter) af 6. december 2008, med ændringer (Dz. U. 2009, nr. 3, pos. 11, herefter »punktafgiftsloven«), har følgende ordlyd:

»1. Punktafgiftssatserne for energiprodukter udgør for:

[...]

10) fyringsolie under KN-kode 2710 19 51 til 2710 19 69:
    a) 232,00 [polske zloty (PLN)] pr. 1 000 liter for fyringsolie, som destillerer 30% eller mere af deres volumen ved 350°C, eller hvis densitet ved 15°C er lavere end 890 kg pr. kubikmeter, farvet rødt og mærket i overensstemmelse med de særlige forskrifter herom
    b) [64,00] PLN pr. 1 000 kg for øvrige fyringsolier, som ikke er underlagt forpligtelserne om farvning og mærkning i henhold til de særlige forskrifter herom.

[...]

4. I tilfælde, hvor:

1) de i stk. 1, nr. [...] 10) [...], nævnte varer anvendes til drift af forbrændingsmotorer eller i tilfælde af anvendelser, som ikke opfylder de betingelser til mærkning og farvning, der er fastsat i særlige forskrifter, og som opbevares i en tank, som er koblet til en brændstofstander eller solgt fra en sådan tank, gælder satsen på 1 822,00 PLN/1 000 liter, og hvis densiteten ved 15°C er lavere end eller lig med 890 kg pr. kubikmeter, gælder satsen på 2 047,00 PLN/1 000 kg.

[...]

5. Sælgeren af de i stk. 1, nr. [...] 10) [...], omhandlede punktafgiftspligtige varer, som ikke er fritaget for punktafgift på grund af deres formålsbestemmelse, er forpligtet til ved salg af varerne til:

1) juridiske personer, organisationsenheder uden juridisk personlighed og fysiske personer, som udøver en økonomisk aktivitet, at forlange en erklæring fra køberen om, at de købte varer er bestemt til opvarmningsformål eller sælges som varer bestemt til opvarmningsformål, hvilket giver ret til at anvende de i stk. 1, nr. [...] 10) [...], omhandlede punktafgiftssatser

2) til fysiske personer, som ikke udøver økonomisk aktivitet, at forlange en erklæring fra køberen om, at de købte varer er bestemt til opvarmningsformål, hvilket giver ret til at anvende de i stk. 1, nr. [...] 10) [...], omhandlede punktafgiftssatser; denne erklæring skal vedlægges en kopi af kassebonen eller en kopi af et andet salgsdokument, som er udstedt til køberen, og hvis dette ikke er muligt, er sælgeren forpligtet til at anføre nummer og udstedelsesdato for det dokument, som bekræfter dette salg, på erklæringen.

[...]

14. Sælgeren af de i stk. 1, nr. [...] 10) [...], omhandlede punktafgiftspligtige varer skal udarbejde en månedlig oversigt over de i stk. 5 omhandlede erklæringer og indsende denne til det ansvarlige toldkontor senest den 25. i måneden efter den måned, hvor salget har fundet sted. De originale erklæringer skal sælgeren opbevare i en periode på fem år regnet fra udløbet af det kalenderår, hvor de er udstedt, og forevise med henblik på kontrol.

15. Den månedlige oversigt over erklæringerne skal indeholde:

1) vedrørende den i stk. 14 omhandlede sælger:
    a) navn og adresse på sædet eller hjemstedet for den enhed, der indsender oversigten
    b) de af erklæringen omfattede varers mængde, art og bestemmelsessted
    c) erklæringens datering
    d) tid og sted for oversigtens udarbejdelse og en tydelig underskrift fra den person, der har udarbejdet oversigten
    e) angivelse af antallet af varmeinstallationer, som køberne råder over ifølge disses oplysninger
    f) angivelse af det sted (adresse), hvor de i erklæringerne angivne varmeinstallationer befinder sig

[...]

16. Hvis de i stk. 5-15 omhandlede betingelser ikke er opfyldt, finder den i stk. 4, nr. 1), anførte sats anvendelse.«

Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 Med afgørelse af 23. februar 2011 fastsatte Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (leder af toldkontoret i Wrocław, Polen) en afgiftsansættelse vedrørende punktafgift vedrørende en skyldig afgift for ROZ-ŚWIT.

12 Det fremgår af afgørelsen, at det i forbindelse med skattemyndighedernes sagsbehandling blev konstateret, at ROZ-ŚWIT i perioden fra den 1. marts til den 31. december 2009 havde gennemført en række salg af brændsel til opvarmning omfattende en mængde letolie. Det blev konstateret, at disse salg var blevet godkendt, og at der ikke var tvivl om, at køberne havde bekræftet, at den nævnte brændsel blev købt og anvendt til opvarmning. ROZ-ŚWIT havde imidlertid ikke inden for den fastsatte frist fremlagt den oversigt over købernes erklæringer, som er fastsat i punktafgiftslovens artikel 89, stk. 14. Satsen for motorbrændstof fastsat i denne lovs artikel 89, stk. 4, nr. 1), blev følgelig anvendt i henhold til samme bestemmelses stk. 16.

13 ROZ-ŚWIT klagede over denne afgørelse til direktøren for toldkontoret i Wrocław og gjorde gældende, at den manglende fremlæggelse af oversigten over købernes erklæringer kun var en formel fejl, idet der ikke var tvivl om, at den omhandlede brændsel faktisk var blevet anvendt til opvarmning.

14 Da denne klage blev forkastet, anlagde ROZ-ŚWIT sag ved Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław, Polen).

15 Den forelæggende ret har rejst spørgsmålet, om bestemmelsen i punktafgiftslovens artikel 89, stk. 16, når en medlemsstat har gjort brug af retten i direktiv 2003/96 til at sondre mellem de punktafgiftssatser, som finder anvendelse på varer henhørende under anvendelsesområdet for dette direktiv i forhold til varernes anvendelse, da er i strid med dette direktiv, for så vidt som den som følge af en manglende fremlæggelse af en oversigt over købernes erklæringer fører til anvendelsen af punktafgiftssatsen for motorbrændstof på en vare, der er anvendt som brændsel til opvarmning.

16 Retten har i øvrigt rejst tvivl om, hvorvidt forpligtelsen til at udarbejde og fremlægge en sådan oversigt står i et rimeligt forhold til det tilsigtede formål, nemlig at forhindre skatteunddragelser og -svig. Den er af den opfattelse, at denne forpligtelse er formel og sekundær og alene giver mulighed for en forudgående vurdering af de pågældende varers bestemmelse. Den har i denne forbindelse henvist til Domstolens praksis vedrørende merværdiafgift, hvorefter der for det første indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser (jf. dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 61 og 62), og for det andet en national lovgivning, som underlægger fritagelsen for udførsel en frist uden at give de afgiftspligtige ret til godtgørelse for den moms, som allerede er betalt på grund af den manglende overholdelse af den pågældende frist, når de har godtgjort, at varen har forladt Unionens toldområde, går videre, end hvad der er nødvendigt for at nå formålet om at bekæmpe skatteunddragelse og -svig (jf. dom af 19.12.2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, præmis 39).

17 Den forelæggende ret ønsker ligeledes oplyst, om den i punktafgiftslovens artikel 89, stk. 16, fastsatte sanktion, som består i, at der pålægges den punktafgiftssats, som gælder for motorbrændstof, i tilfælde af manglende overholdelse af forpligtelsen til at fremlægge en oversigt over købernes erklæringer inden for den fastsatte frist, er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet. Hvad særligt angår overtrædelsens grovhed er den forelæggende ret af den opfattelse, at sanktionen ikke har til formål at forhindre skattesvig, men alene sigter på den manglende overholdelse af den pågældende forpligtelse og i øvrigt udgør et ikke-ubetydeligt beløb.

18 På denne baggrund har Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 5, sammenholdt med artikel 2, stk. 3, og artikel 21, stk. 4, i direktiv 2003/96 fortolkes således, at den er til hinder for den nationale bestemmelse i punktafgiftslovens artikel 89, stk. 16, hvorefter punktafgiftssatsen for brændstof til opvarmning finder anvendelse på fyringsolie, hvis den afgiftspligtige person ikke opfylder formkravet i henhold til punktafgiftslovens artikel 89, stk. 14 og 15?

2) Er proportionalitetsprincippet til hinder for formkravet i henhold til punktafgiftslovens artikel 89, stk. 14 og 15, hvorefter den reducerede punktafgiftssats for brændsel til opvarmning kun kommer til anvendelse, hvis der inden for den i loven fastsatte frist udarbejdes og fremlægges en oversigt over købernes erklæringer, uanset om det materielle krav om salg af brændsel til opvarmning er opfyldt?

3) Er den i punktafgiftslovens artikel 89, stk. 16, fastsatte sanktion, hvorefter punktafgiften på salget af brændsel til opvarmning – sådan som det er tilfældet i den foreliggende sag – pålægges sælgeren med den sats, der gælder for motorbrændstof [punktafgiftslovens artikel 89, stk. 4, nr. 1)], hvis formkravet i henhold til punktafgiftslovens artikel 89, stk. 14 og 15, ikke er opfyldt, i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet?«

Om de præjudicielle spørgsmål

19 Med de præjudicielle spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2003/96 og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken sælgerne af brændsel til opvarmning for det første er forpligtede til inden for en fastsat frist at fremlægge en månedlig oversigt over købernes erklæringer, hvorefter de købte varer er bestemt til opvarmningsformål, og det for det andet i tilfælde af manglende fremlæggelse af en sådan oversigt inden for den fastsatte frist er punktafgiftssatsen for motorbrændstof, som finder anvendelse på den solgte brændsel til opvarmning, skønt det er fastslået, at der ikke er tvivl om varernes bestemmelse til opvarmningsformål.

20 Det bemærkes indledningsvis, at de generelle retsprincipper, herunder proportionalitetsprincippet, er en del af Unionens retsorden. De skal derfor overholdes af EU-institutionerne, men også af medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, EU-direktiverne tillægger dem (jf. i denne retning bl.a. domme af 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 18, og af 10.9.2009, Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, præmis 43).

21 Det følger heraf, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der bl.a. har til formål at gennemføre bestemmelserne i direktiv 2003/96 i den pågældende medlemsstats interne retsorden, skal overholde proportionalitetsprincippet.

Forpligtelsen til at fremlægge en oversigt over købernes erklæringer

22 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at oversigten over købernes erklæringer, hvis udarbejdelse og indsendelse til toldkontoret er foreskrevet i punktafgiftslovens artikel 89, stk. 14 og 15, udgør et kontrolinstrument, som har til formål at forhindre skatteunddragelser og -svig.

23 Da direktiv 2003/96 ikke præciserer nogen bestemt mekanisme til kontrol med anvendelsen af brændsel til opvarmning eller foranstaltninger til bekæmpelse af skattesvig forbundet med salg af brændsel til opvarmning, tilkommer det medlemsstaterne at fastlægge sådanne mekanismer og

foranstaltninger i deres nationale ret under overholdelse af EU-retten. Det fremgår i denne forbindelse af niende betragtning til dette direktiv, at medlemsstaterne råder over en skønsmargin ved fastlæggelsen og gennemførelsen af politikker, der er tilpasset deres nationale forhold.

24 Hvad angår forholdsmæssigheden af forpligtelsen til at fremlægge en oversigt over købernes erklæringer har den forelæggende ret henvist til afgørelser fra Trybunał Konstytucyjny (forfatningsdomstol, Polen) og fra visse polske forvaltningsretlige retsinstanser, hvorefter en sådan oversigt oplyser skattemyndighederne om gennemførelsen af salg på fordelagtige vilkår af brændsel samt stedet og metoden for den fastsatte anvendelse. Oversigten gør det i øvrigt muligt at foretage en foreløbig undersøgelse af oplysningerne heri og således identificere og afsløre skattesvig.

25 Henset til den skønsmargin, som medlemsstaterne råder over for så vidt angår de mekanismer og foranstaltninger, der skal vedtages med henblik på at forhindre skatteunddragelser og -svig i forbindelse med salg af brændsel til opvarmning, og eftersom en forpligtelse til at fremlægge en oversigt over købernes erklæringer til de kompetente myndigheder ikke er åbenbart uforholdsmæssig, skal det fastslås, at en sådan forpligtelse udgør en egnet foranstaltning til at nå et sådant mål og ikke går videre end, hvad der er nødvendigt for at nå dette formål.

26 Direktiv 2003/96 og proportionalitetsprincippet skal følgelig fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken sælgerne af brændsel til opvarmning er forpligtede til inden for en fastsat frist at fremlægge en månedlig oversigt over købernes erklæringer, hvorefter de købte varer er bestemt til opvarmningsformål.

Anvendelsen af punktafgiftssatsen for motorbrændstof i tilfælde af, at der ikke er fremlagt en oversigt over købernes erklæringer

27 I henhold til punktafgiftslovens artikel 89, stk. 16, medfører den manglende overholdelse af forpligtelsen til at udarbejde og indsende en oversigt over købernes erklæringer inden for den fastsatte frist, at det er punktafgiftssatsen for motorbrændstof, som finder anvendelse på den solgte brændsel til opvarmning, uanset hvordan denne faktisk er blevet anvendt.

28 Hvad for det første angår overensstemmelsen af en sådan konsekvens med direktiv 2003/96 bemærkes først, at de bestemmelser i dette direktiv, som den forelæggende ret har henvist til i sit første spørgsmål, ikke er direkte relevante for tvisten i hovedsagen. Direktivets artikel 2, stk. 3, første afsnit, omfatter således »energiprodukter, ud over dem, der er fastsat en afgiftssats for i dette direktiv«, mens det følger af forelæggelsesafgørelsen, at afgiftssatsen for de i hovedsagen omhandlede varer er præciseret i direktiv 2003/96.

29 Direktivets artikel 5 fastsætter endvidere differentierede afgiftssatser i visse tilfælde, som er udtømmende opregnet i bestemmelsen, nemlig når de er forbundet med produktets kvalitet, når de afhænger af den forbrugte mængde, når varerne anvendes på bestemte offentlige områder, eller når disse satser adskiller erhvervsmæssigt forbrug fra ikke-erhvervsmæssigt forbrug. Denne bestemmelse vedrører således ikke forskellen mellem anvendelsen af motorbrændstof og brændsel til opvarmning.

30 Endelig vedrører artikel 21, stk. 4, i direktiv 2003/96 de betingelser, der hænger sammen med anvendelsen af nedsatte satser eller fritagelser som omhandlet i direktivets artikel 14-19.

31 Domstolen har derimod allerede haft anledning til at fastslå, at opbygningen af direktiv 2003/96 hviler på en klar sondring mellem motorbrændstof og brændsel til opvarmning i forhold til bl.a. kriteriet om anvendelse. Sondringen mellem motorbrændstof og brændsel til opvarmning, som er indført med 17. og 18. betragtning til direktivet, anvendes således særligt i direktivets artikel 7-9 vedrørende fremgangsmåden for fastsættelse af minimumsafgiftssatser for på den ene side brændsel til opvarmning og på den anden side motorbrændstof og energiprodukter, der bruges som

motorbrændstof ved visse former for industriel og kommerciel anvendelse (jf. i denne retning dom af 3.4.2014, Kronos Titan og Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 og C-44/13, EU:C:2014:216, præmis 28).

32 Det følger i øvrigt af tredje og fjerde betragtning til det pågældende direktiv, at et velfungerende indre marked kræver, at der fastsættes minimumsafgiftssatser på EU-plan for de fleste energiprodukter, og at betydelige forskelle mellem medlemsstaternes energiafgiftssatser vil kunne vise sig at modarbejde dette velfungerende indre marked. Det skal således fastslås, at fastsættelsen af minimumsafgiftssatser for varerne i forhold til deres anvendelse som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning medvirker til et velfungerende indre marked og gør det muligt at udelukke eventuel konkurrencefordrejning mellem disse produkter, som anvendes til samme formål.

33 Det følger heraf, at såvel direktiv 2003/96's generelle opbygning som dets formål bygger på princippet om, at energiprodukter skal afgiftspålægges i forhold til deres faktiske anvendelse.

34 Det følger heraf, at en bestemmelse i national ret såsom punktafgiftslovens artikel 89, stk. 16, i henhold til hvilken punktafgiftssatsen for motorbrændstof automatisk finder anvendelse på brændsel til opvarmning, hvis der ikke fremlægges en oversigt over købernes erklæringer inden for den fastsatte frist, selv hvis denne brændsel faktisk anvendes til opvarmning, således som det er fastslået i hovedsagen, er i strid med den generelle opbygning af og formålet med direktiv 2003/96.

35 En sådan automatisk anvendelse af punktafgiftssatsen for motorbrændstof i tilfælde af manglende overholdelse af forpligtelsen til at fremlægge en sådan oversigt, er for det andet i strid med proportionalitetsprincippet.

36 Det fremgår således af forelæggelsesafgørelsen, at det i hovedsagen blev konstateret, at salgene af brændsel til opvarmning, som ROZ-ŚWIT havde gennemført, var blevet kontrolleret, og at der ikke var tvivl om, at køberne havde bekræftet, at den nævnte brændsel blev købt og anvendt til opvarmning. Der er endvidere ikke noget i sagens akter, som indikerer, at disse salg er gennemført med det formål at drage uberettiget fordel af preferencepunktafgiftssatsen, som tildeles brændsel bestemt til opvarmningsformål.

37 På trods af denne konstatering har de kompetente myndigheder i henhold til punktafgiftslovens artikel 89, stk. 16, imidlertid anvendt punktafgiftssatsen for motorbrændstof på den solgte brændsel til opvarmning.

38 Det fremgår i denne forbindelse af forelæggelsesafgørelsen, at den punktafgiftssats, som i Polen finder anvendelse på motorbrændstof, kan være mere end otte gange højere end den, der pålægges brændsel til opvarmning.

39 Under disse omstændigheder går den omstændighed, at punktafgiftssatsen for motorbrændstof anvendes på den i hovedsagen omhandlede brændsel til opvarmning som følge af en tilsidesættelse af den i national ret fastsatte forpligtelse til at fremlægge en oversigt over købernes erklæringer inden for en fastsat frist, når det er fastslået, at der ikke var tvivl om disse varers bestemmelse til opvarmningsformål, videre end, hvad der er nødvendigt for at forhindre skatteunddragelser og -svig (jf. analogt dom af 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 29).

40 I denne forbindelse skal det præciseres, at der ikke er noget til hinder for, at en medlemsstat fastsætter en bøde for tilsidesættelse af en forpligtelse såsom den, der består i fremlæggelse for de kompetente myndigheder af en oversigt over erklæringer fra køberne af den solgte brændsel til opvarmning. Den kompetence, som en medlemsstat har til at pålægge en sådan sanktion, skal udøves i overensstemmelse med EU-retten og dennes generelle principper, herunder proportionalitetsprincippet. Ved bedømmelsen af, om den omhandlede sanktion er i overensstemmelse med dette princip, tilkommer det de nationale retsinstanser at tage hensyn til bl.a.

karakteren og grovheden af den overtrædelse, som sanktionen tilsigter at straffe, tillige med fremgangsmåden for fastsættelsen af sanktionens beløb (jf. analogt dom af 19.7.2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, præmis 44-47).

41 Det skal følgelig fastslås, at direktiv 2003/96 og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken det i tilfælde af manglende fremlæggelse af en månedlig oversigt over købernes erklæringer inden for en fastsat frist er punktafgiftssatsen for motorbrændstof, som finder anvendelse på den solgte brændsel til opvarmning, skønt det er fastslået, at der ikke er tvivl om varernes bestemmelse til opvarmningsformål.

42 Henset til ovenstående bemærkninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at direktiv 2003/96 og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de:

— ikke er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken sælgerne af brændsel til opvarmning er forpligtede til inden for en fastsat frist at fremlægge en månedlig oversigt over købernes erklæringer, hvorefter de købte varer er bestemt til opvarmningsformål, og

— er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken det i tilfælde af manglende fremlæggelse af en sådan oversigt inden for den fastsatte frist er punktafgiftssatsen for motorbrændstof, som finder anvendelse på den solgte brændsel til opvarmning, skønt det er fastslået, at der ikke er tvivl om varernes bestemmelse til opvarmningsformål.

Sagens omkostninger

43 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 sagens omkostninger. 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 (Niende Afdeling) for ret:

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 og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de:

— **ikke er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken sælgerne af brændsel til opvarmning er forpligtede til inden for en fastsat frist at fremlægge en månedlig oversigt over købernes erklæringer, hvorefter de købte varer er bestemt til opvarmningsformål, og**

— **er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken det i tilfælde af manglende fremlæggelse af en sådan oversigt inden for den fastsatte frist er punktafgiftssatsen for motorbrændstof, som finder anvendelse på den solgte brændsel til opvarmning, skønt det er fastslået, at der ikke er tvivl om varernes bestemmelse til opvarmningsformål.**

Underskrifter