Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 2 juni 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Punktskatter — Direktiv 2003/96/EG — Differentierade punktskattesatser för motorbränsle och bränslen för uppvärmning — Villkor för att punktskattesatsen för bränslen för uppvärmning ska tillämpas — Ingivande av en månatlig förteckning över förklaringar, enligt vilka de förvärvade produkterna ska vara avsedda för uppvärmningsändamål — Punktskattesatsen för motorbränsle ska tillämpas om nämnda förteckning inte har lämnats in — Proportionalitetsprincipen”

I mål C-418/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regionala förvaltningsdomstolen i Wroclaw, Polen) genom beslut av den 4 juni 2014, som inkom till domstolen den 5 september 2014, i målet

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

mot

Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Lycourgos samt domarna E. Juhász och C. Vajda (referent),

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 28 oktober 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

— Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu, genom W. Bronicki, E. Białas-Giejbatow och D. Kowalik, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av J. Kaute, radca prawny,

— Polens regering, genom B. Majczyna och K. Maćkowska, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: polska.

— Europeiska kommissionen, genom M. Owsiany-Hornung och F. Tomat, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.3, 5 och 21.4 i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (EUT L 283, 2003, s. 51), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/75/EG av den 29 april 2004 (EUT L 195, 2004, s. 31) (nedan kallat direktiv 2003/96), och proportionalitetsprincipen.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna (nedan kallat ROZ-ŚWIT) och Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu (direktören vid tullmyndigheten i Wroclaw). Målet rör den omständigheten att direktören vid tullmyndigheten i Wroclaw i förhållande till ROZ-ŚWIT har vägrat att tillämpa punktskattesatsen för bränsle för uppvärmning, eftersom ROZ-ŚWIT inte hade lämnat in den månatliga förteckningen över förklaringar, enligt vilka de förvärvade produkterna ska vara avsedda för uppvärmningsändamål (nedan kallad förteckningen över förklaringar från köpare), inom de fastställda tidsfristerna.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Skälen 3, 4, 9, 17 och 18 i direktiv 2003/96 har följande lydelse:

”(3) För att den inre marknaden skall fungera väl och för att målen i andra delar av gemenskapens politik skall uppnås krävs det att minimiskattenivåer fastställs på gemenskapsnivå för de flesta energiprodukter, inklusive elektricitet, naturgas och kol.

(4) Stora skillnader mellan medlemsstaternas energiskattenivåer skulle kunna visa sig motverka en väl fungerande inre marknad.

…

(9) Medlemsstaterna bör ges den flexibilitet som är nödvändig för att en politik anpassad till deras nationella förhållanden skall kunna utformas och genomföras.

…

(17) Det är nödvändigt att fastställa olika minimiskattenivåer inom gemenskapen efter användningsområdena för energiprodukter och elektricitet.

(18) Energiprodukter som används som motorbränsle för vissa industriella och kommersiella ändamål och sådana som används som bränsle för uppvärmning beskattas normalt lägre än energiprodukter som används som drivmedel.”

4 I artikel 2.3 första stycket i detta direktiv föreskrivs följande:

”När de är avsedda för användning, utbjuds till försäljning eller används som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning skall andra energiprodukter än de för vilka en skattenivå fastställs i detta direktiv beskattas i enlighet med användningen, i nivå med skattesatsen för likvärdigt bränsle för uppvärmning eller motorbränsle.”

5 Artikel 4.1 i direktivet har följande lydelse:

”De skattenivåer som medlemsstaterna skall tillämpa på de energiprodukter och den elektricitet som anges i artikel 2 får inte underskrida de minimiskattenivåer som föreskrivs i detta direktiv.”

6 I artikel 5 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Under förutsättning att medlemsstaterna iakttar de minimiskattenivåer som föreskrivs i detta direktiv och att dessa är förenliga med gemenskapslagstiftning får de tillämpa differentierade skattesatser under skattemyndigheternas tillsyn i följande fall:

— När de differentierade skattesatserna är direkt kopplade till produktens kvalitet.

— När de differentierade skattesatserna är baserade på kvantitativa förbrukningsnivåer av elektricitet och energiprodukter som används för uppvärmningsändamål.

— För följande användningsområden: lokal kollektivtrafik (inklusive taxibilar), avfallshantering, försvaret och den offentliga förvaltningen, personer med funktionshinder och ambulanstransporter.

— Mellan yrkesmässig och icke-yrkesmässig användning av energiprodukter och elektricitet enligt artiklarna 9 och 10.”

7 Det föreskrivs i artiklarna 7–9 i direktiv 2003/96 att minimiskattenivåerna för motorbränsle respektive produkter som används som motorbränsle för särskilda industriella och kommersiella ändamål och bränslen för uppvärmning ska fastställas i enlighet med tabellerna A–C i bilaga I i nämnda direktiv.

8 I artiklarna 14–19 i nämnda direktiv föreskrivs att medlemsstaterna, eller vissa utav de, får eller ska – under däri angivna villkor – tillämpa fullständig eller partiell skattebefrielse eller skattenedsättningar.

9 I artikel 21.4 i det direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får också föreskriva att skatt på energiprodukter och elektricitet skall erläggas när det har konstaterats att ett villkor för slutlig användning vilket anges i nationella bestämmelser om skattenedsättningar eller skattebefrielse inte är uppfyllt eller inte längre uppfylls.”

Polsk rätt

10 Artikel 89.1, 89.4, 89.5, 89.14, 89.15 och 89.16 i Ustawa o podatku akcyzowym (lagen om punktskatter) av den 6 december 2008, i dess ändrade lydelse (Dz. U. 2009, nr 3, position 11) (nedan kallad punktskattelagen) har följande lydelse:

”1. Punktskattesatserna på energiprodukter avseende

…

10) eldningsoljor med KN-nummer 2710 19 51–2710 19 69

a) uppgår till 232,00 [polska zloty (PLN)] per 1 000 liter för de eldningsoljor vars volym destilleras till 30 procent eller mer vid 350 °C eller vars densitet vid 15 °C är lägre än 890 kilogram per kubikmeter, rödfärgade och märkta i enlighet med de särskilda bestämmelserna,
b) uppgår till [64.00] PLN per 1 000 kilogram för övriga eldningsoljor, vilka inte omfattas av färg- och märkningskravet enligt de särskilda bestämmelserna.

…

4. I de fall då

1) de produkter som avses i artikel 89.1 punkterna … 10 … används som bränsle till förbränningsmotorer utan att uppfylla villkoren avseende märkning och färgning som föreskrivs i de särskilda bestämmelserna och förvaras i en tank som är kopplad till bränslestationspumpar eller säljs från en sådan tank ska en punktskattesats på 1 822,00 PLN/1 000 liter tillämpas. En punktskattesats på 2 047,00 PLN/1 000 kilogram ska tillämpas om produkternas densitet högst uppgår till 890 kilogram vid 15 °C.

…

5. Säljaren ska vid försäljning av punktskattepliktiga produkter som inte omfattas av undantaget från punktskatteplikt på grund av deras användning som anges i artikel 89.1 punkterna … 10 …

1) till varje juridisk person eller organisatorisk enhet som inte är en juridisk person eller fysisk person som bedriver ekonomisk verksamhet från köparen erhålla en förklaring om att de förvärvade produkterna är avsedda för uppvärmningsändamål eller att de kommer att säljas för att användas för uppvärmningsändamål, för att den punktskattesats som anges i artikel 89.1 punkterna … 10 … ska kunna tillämpas,

2) till varje fysisk person som inte bedriver ekonomisk verksamhet från köparen erhålla en förklaring om att de förvärvade produkterna är avsedda för uppvärmningsändamål, för att den punktskattesats som anges i artikel 89.1 punkterna … 10 … ska kunna tillämpas. Denna förklaring ska bifogas kopian av kvittot eller kopian av en annan köpehandling som upprättats för köparen, och för det fall att en sådan möjlighet saknas så ska säljaren på förklaringen ange nummer och datum för utfärdande av den handling som styrker försäljningen.

…

14. Säljaren av punktskattepliktiga varor som anges i artikel 89.1 punkterna … 10 … ska upprätta och till den behöriga tullmyndigheten inge en månatlig förteckning över sådana förklaringar som avses i artikel 89.5 den tjugofemte dagen i den månad som följer efter den månad under vilken försäljningen ägde rum. Originalen av dessa förklaringar ska bevaras av säljaren under fem år från och med efter utgången av det kalenderår då de upprättades och utlämnas för kontroll.

15. Den månatliga förteckningen över förklaringar ska innehålla

1) följande vad gäller den säljare som anges i artikel 89.14
   a) såvitt avser det bolag eller den enhet som tillhandahåller förteckningen, namn och adress eller den ort där enheten har sitt säte,
   b) antalet, beskaffenheten och ändamålet med de produkter som anges i förklaringen,
   c) datum för förklaringen,
   d) datum och ort över var förteckningen upprättades och en läsbar underskrift av den person som upprättat den,
   e) uppgift om det antal värmeanläggningar som köparen har enligt sin förklaring,

f) den ort (adress) där de värmeanläggningar som angetts i förklaringarna finns,

…

16. den punktskattesats som anges i artikel 89.4 punkt 1 ska tillämpas om villkoren i punkterna 5–15 inte är uppfyllda.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Genom beslut av den 23 februari 2011 fastställde Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (chefen för tullmyndigheten i Wrocław, Polen) den punktskatt som skulle betalas i efterbeskattning till följd av ROZ-ŚWIT:s skatteskuld.

12 Det framgår av det beslutet att det genom skattemyndighetens förfarande hade fastställts att ROZ-ŚWIT under perioden 1 mars–31 december 2009 hade utfört flera olika transaktioner avseende försäljning av bränsle för uppvärmning bestående av olika kvantiteter av lätt eldningsolja. Det hade konstaterats att försäljningarna hade kontrollerats och det stod klart att köparna hade bekräftat att nämnda bränsle hade förvärvats och att det skulle användas för uppvärmningsändamål. ROZ-ŚWIT hade inte ingett någon förteckning över förklaringar från köpare, såsom föreskrivs i artikel 89.14 i punktskattelagen, inom de fastställda tidsfristerna. Punktskattesatsen för motorbränsle i artikel 89.4 punkt 1 i den lagen hade således tillämpats i enlighet med artikel 89.16.

13 ROZ-ŚWIT begärde omprövning av det beslutet hos direktören vid tullmyndigheten i Wroclaw och hävdade att underlåtelsen att inge förteckningarna över förklaringar från köpare endast utgjorde ett formfel och att det trots allt faktiskt var fastställt att det aktuella bränslet faktiskt var avsett för uppvärmningsändamål.

14 Nämnda begäran om omprövning avslogs, varför ROZ-ŚWIT överklagade till Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regionala förvaltningsdomstolen i Wroclaw, Polen).

15 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida bestämmelsen i artikel 89.16 i punktskattelagen strider mot direktiv 2003/96 – i de fall då en medlemsstat har använt sig av den rätt som föreskrivs i nämnda direktiv att differentiera mellan punktskattesatserna för de produkter som omfattas av direktivets tillämpningsområde – i den mån denna bestämmelse, på grund av underlåtenhet att inge förteckningen över förklaringar från köpare, leder till att den punktskattesats som föreskrivs för motorbränsle tillämpas på en produkt som används som bränsle för uppvärmning.

16 Nämnda domstol är dessutom osäker på huruvida skyldigheten att upprätta och inge en sådan förteckning är proportionerlig med hänsyn till det eftersträvade målet, nämligen att förhindra undandragande av skatt och skatteflykt. Den hänskjutande domstolen anser att den skyldigheten är av formell art och av underordnad betydelse, vilket innebär att den endast möjliggör en första bedömning av det ändamål som de aktuella produkterna är avsedda för. Den hänskjutande domstolen har i detta hänseende hänvisat till EU-domstolens praxis om mervärdesskatt, enligt vilken ingående mervärdesskatt måste få dras av när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav (se dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkterna 61 och 62). Det framgår vidare av nämnda praxis att uppställandet i nationell rätt av en utförselfrist som villkor för att undantaget från skatteplikt för export ska tillämpas, utan att ge rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som redan har betalats med anledning av att nämnda frist inte har iakttagits trots att den beskattningsbara personen har styrkt att varan har lämnat unionens tullområde, går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet att bekämpa undandragande av skatt och skatteflykt (se dom av den 19 december 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 39).

17 Den hänskjutande domstolen vill även få klarhet i huruvida den i artikel 89.16 i punktskattelagen föreskrivna sanktionen – som innebär att punktskattesatsen för motorbränsle ska tillämpas i de fall då skyldigheten att inge en förteckning över förklaringar från köpare inom de fastställda tidsfristerna inte har iakttagits – är förenlig med proportionalitetsprincipen. Vad i synnerhet gäller överträdelsens allvar anser nämnda domstol att sanktionen inte syftar till att förhindra undandragande av skatt utan avser endast underlåtenheten att iaktta nämnda skyldighet och uppgår vidare till ett betydande belopp.

18 Mot denna bakgrund beslutade Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regionala förvaltningsdomstolen i Wroclaw, Polen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artikel 5 jämförd med artiklarna 2.3 och 21.4 i direktiv 2003/96 tolkas så, att den utgör hinder mot en sådan nationell bestämmelse som föreskrivs i artikel 89.16 i punktskattelagen, enligt vilken punktskattesatsen för motorbränsle ska tillämpas på bränsle för uppvärmning till följd av att den beskattningsbara personen inte har uppfyllt en formföreskrift som anges i artikel 89.14 och 89.15 i punktskattelagen?

2) Utgör proportionalitetsprincipen hinder mot den formföreskrift som anges i artikel 89.14 och 89.15 i punktskattelagen, enligt vilken det för att tillämpa den reducerade punktskattesatsen för bränslen för uppvärmning är nödvändigt att upprätta och inge en förteckning över förklaringar från köpare inom den föreskrivna fristen, oberoende av att det materiella kravet att bränslet ska säljas för uppvärmningsändamål är uppfyllt?

3) Är den sanktion som föreskrivs i artikel 89.16 i punktskattelagen och som innebär att säljaren åläggs att betala punktskatt på bränsle för uppvärmning som, såsom i förevarande mål, beräknas enligt den skattesats som föreskrivs för motorbränsle (artikel 89.4 punkt 1 i punktskattelagen) till följd av att den formföreskrift som anges i artikel 89.14 och 89.15 i punktskattelagen inte är uppfylld, förenlig med proportionalitetsprincipen?”

Prövning av tolkningsfrågorna

19 Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida direktiv 2003/96 och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken dels säljare av bränsle för uppvärmning är skyldiga att inom en fastställd tidsfrist inge en månatlig förteckning över förklaringar från köpare, i vilka det ska anges att de köpta varorna är avsedda för uppvärmningsändamål, dels, när en sådan förteckning inte inges inom nämnda tidsfrist, punktskattesatsen för motorbränsle ska tillämpas på det sålda bränslet för uppvärmning, även om det har konstaterats att produkten otvivelaktigt är avsedd att användas för uppvärmningsändamål.

20 Det ska inledningsvis påpekas att de allmänna rättsprinciperna, däribland proportionalitetsprincipen, utgör en del av unionsrättsordningen. De ska således iakttas av unionsinstitutionerna, liksom av medlemsstaterna vid utövandet av de befogenheter som de har tillerkänts genom unionsdirektiven (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 18, och dom av den 10 september 2009, Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, punkt 43).

21 Av detta följer att en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vars syfte bland annat är att införliva direktiv 2003/96 med den nationella rättsordningen i den aktuella medlemsstaten, måste iaktta proportionalitetsprincipen.

Skyldigheten att inge en förteckning över förklaringar från köpare

22 Det framgår av beslutet om hänskjutande att förteckningen över förklaringar från köpare, vars upprättande och inlämnande till tullmyndigheten föreskrivs i artikel 89.14 och 89.15 i punktskattelagen utgör ett kontrollredskap som har till syfte att förhindra undandragande av skatt och skatteflykt.

23 Eftersom det i direktiv 2003/96 inte föreskrivs om vare sig någon särskild mekanism för kontroll av användningen av bränsle för uppvärmning eller några åtgärder som är avsedda att bekämpa den skatteflykt som har samband med försäljning av sådant motorbränsle, ankommer det på medlemsstaterna att – med iakttagande av unionsrätten – föreskriva om sådana mekanismer och om sådana åtgärder i den nationella rätten. Det följer i detta hänseende av skäl 9 i det direktivet att medlemsstaterna har utrymme att skönsmässigt bedöma hur den politik som är anpassad till deras nationella förhållanden ska kunna utformas och genomföras.

24 Den hänskjutande domstolen har angående frågan huruvida skyldigheten att inge en förteckning över förklaringar från köpare är proportionerlig hänvisat till avgöranden från Trybunał Konstytucyjny (Konstitutionsdomstolen, Polen) och vissa andra polska förvaltningsdomstolar, vilka anser att en sådan förteckning informerar skattemyndigheten om när riktad försäljning av bränsle för uppvärmning genomförs, samt var och på vilket sätt bränslet är avsett att användas. Det gör det dessutom möjligt att företa en preliminär kontroll av de uppgifter som anges däri och således att identifiera och upptäcka undandragande av skatt.

25 Med beaktande av att medlemsstaterna har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning avseende de åtgärder och mekanismer som ska antas i syfte att förhindra sådant undandragande av skatt och skatteflykt som har samband med försäljning av bränsle för uppvärmning och då en skyldighet att inge en förteckning över förklaringar från köpare till de behöriga myndigheterna inte är uppenbart oproportionell finner domstolen att en sådan skyldighet utgör en lämplig åtgärd för att uppnå ett sådant mål och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det.

26 Direktiv 2003/96 och proportionalitetsprincipen ska således tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken säljare av bränsle för uppvärmning är skyldiga att inom en fastställd tidsfrist inge en förteckning över förklaringar från köpare, i vilka det anges att de köpta varorna är avsedda för uppvärmningsändamål.

Tillämpning av punktskattesatsen för motorbränsle i de fall då skyldigheten att inge en förteckning över förklaringar från köpare inte har iakttagits

27 Punktskattesatsen för motorbränsle ska tillämpas på det sålda bränslet för uppvärmning, i enlighet med artikel 89.16 i punktskattelagen om skyldigheten att upprätta och inge en förteckning över förklaringar från köpare inte har iakttagits inom de fastställda tidsfristerna, oavsett på vilket sätt bränslet faktiskt är avsett att användas.

28 Angående huruvida en sådan följd är förenlig med direktiv 2003/96, ska det inledningsvis påpekas att de bestämmelser i nämnda direktiv, vilka den hänskjutande domstolen hänvisat till i sin första fråga inte är direkt relevanta för den tvist som är i fråga i det nationella målet. För det första avser artikel 2.3 första stycket i direktivet nämligen ”andra energiprodukter än de för vilka en skattenivå fastställs i detta direktiv” trots att det framgår av beslutet om hänskjutande att skattenivån avseende den produkt som är i fråga i det nationella målet preciseras i direktiv 2003/96.

29 Det föreskrivs vidare i artikel 5 i direktivet att differentierade skattesatser får tillämpas i vissa fall, vilka uppräknas uttömmande i nämnda artikel. Det vill säga när de är kopplade till produktens kvalitet, när de är baserade på de kvantiteter som förbrukats, när produkterna används inom vissa offentliga

förvaltningsområden eller när dessa skattesatser differentierar mellan yrkesmässig och icke-yrkesmässig användning. Artikeln berör således de skilda användningsområdena för motorbränsle respektive bränsle för uppvärmning.

30 Artikel 21.4 i direktiv 2003/96 avser slutligen de villkor som rör tillämpningen av den skattenedsättning och den skattebefrielse som avses i artiklarna 14–19 i nämnda direktiv.

31 Domstolen har däremot redan haft anledning att konstatera att den allmänna systematiken i direktiv 2003/96 grundas på en tydlig åtskillnad mellan motorbränslen och bränslen för uppvärmning, särskilt genom villkoret avseende användning. Skillnaden mellan motorbränslen och bränslen för uppvärmning framgår nämligen av skälen 17 och 18 i direktivet och tillämpas bland annat i artiklarna 7–9 i detsamma avseende metoder för att bestämma de tillämpliga minimiskattenivåerna dels för bränslen för uppvärmning, dels för motorbränslen samt för produkter som används som motorbränslen för specifika industriella och kommersiella ändamål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 april 2014, Kronos Titan och Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 och C-44/13, EU:C:2014:216, punkt 28).

32 Dessutom anges det i skälen 3 och 4 i det direktivet att för att den inre marknaden ska fungera väl, krävs det att minimiskattenivåer fastställs på unionsnivå för de flesta energiprodukter och stora skillnader mellan medlemsstaternas energiskattenivåer skulle kunna visa sig motverka en väl fungerande inre marknad. Det ska därför konstateras att fastställandet av minimiskattenivåer för produkter beroende på deras användning såsom motorbränsle eller bränsle för uppvärmning bidrar till en väl fungerande inre marknad då det gör det möjligt att förhindra att konkurrensen snedvrids mellan produkter som används för samma ändamål.

33 Härav följer att både den allmänna systematiken i och syftet med direktiv 2003/96 grundar sig på principen om att energiprodukter ska beskattas utifrån deras faktiska användning.

34 En nationell bestämmelse, såsom artikel 89.16 i punktskattelagen, enligt vilken punktskattesatsen för motorbränsle automatiskt ska tillämpas på bränslen för uppvärmning om någon förteckning över förklaringar från köpare inte har lämnats in inom de fastställda tidsfristerna – trots att nämnda bränslen, såsom har konstaterats i det nationella målet, används som sådana – är inte förenlig med den allmänna systematiken i och syftet med direktiv 2003/96.

35 Det förhållandet att punktskattesatsen för motorbränsle ska tillämpas per automatik i de fall då skyldigheten att inge en förteckning över förklaringar från köpare inte har iakttagits strider dessutom mot proportionalitetsprincipen.

36 Det framgår nämligen av beslutet om hänskjutande att det i det nationella målet har konstaterats att ROZ-ŚWIT:s försäljningar av bränsle för uppvärmning hade kontrollerats och att det stod klart att köparna hade bekräftat köpet och att nämnda bränsle skulle användas för uppvärmningsändamål. Det finns vidare ingenting i handlingarna i målet som visar att dessa försäljningar genomfördes i syfte att komma i åtnjutande av den förmånliga punktskattesats som tillämpas på bränslen som är avsedda för uppvärmningsändamål.

37 Trots detta konstaterande har de behöriga myndigheterna emellertid i enlighet med artikel 89.16 i punktskattelagen tillämpat punktskatten för motorbränsle på det sålda bränslet för uppvärmning.

38 Det framgår i detta hänseende av beslutet om hänskjutande att den punktskatt som tillämpas på motorbränsle i Polen kan vara mer än åtta gånger så hög som den punktskatt som tillämpas på bränslen för uppvärmning.

39 Att under dessa omständigheter – när det har konstaterats att produkterna otvivelaktigt är avsedda för uppvärmningsändamål – tillämpa punktskattesatsen för motorbränsle på de bränslen för uppvärmning som är i fråga i det nationella målet på grund av en skyldighet, som föreskrivs i nationell rätt, att inom de fastställda tidsfristerna inge en förteckning över förklaringar från köpare, går utöver vad som är nödvändigt för att förebygga undandragande av skatt och skatteflykt (se, analogt, dom av den 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 29).

40 Det ska i detta hänseende preciseras att det inte finns något som hindrar en medlemsstat från att föreskriva att en avgift ska åläggas vid åsidosättandet av en sådan skyldighet att till de behöriga myndigheterna inge en förteckning över förklaringar från köparna av bränslet för uppvärmning. En medlemsstats befogenhet att ålägga en sådan sanktion ska utövas med iakttagande av unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper, inklusive proportionalitetsprincipen. För att kunna bedöma om den sanktionen är förenlig med den principen ankommer det på de nationella domstolarna att bland annat beakta arten och allvaret av den överträdelse som nämnda sanktion avser att bestraffa samt metoden för fastställandet av sanktionens belopp (se, analogt, dom av den 19 juli 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punkterna 44–47).

41 Direktiv 2003/96 och proportionalitetsprincipen ska således tolkas så, att de utgör hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken punktskattesatsen för motorbränsle ska tillämpas på det sålda bränslet för uppvärmning om en månatlig förteckning över förklaringar från köpare inte har ingetts inom en fastställd tidsfrist, även om det har konstaterats att produkten otvivelaktigt är avsedd att användas för uppvärmningsändamål.

42 Mot denna bakgrund ska frågorna besvaras enligt följande. Direktiv 2003/96 och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att

— de inte utgör hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken säljare av bränsle för uppvärmning är skyldiga att inom en fastställd tidsfrist inge en månatlig förteckning över förklaringar från köpare, i vilka det anges att de förvärvade produkterna är avsedda för uppvärmningsändamål, och att

— de utgör hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken punktskattesatsen för motorbränsle ska tillämpas på det sålda bränslet för uppvärmning om en sådan förteckning inte har ingetts inom en fastställd tidsfrist, även om det har konstaterats att produkten otvivelaktigt är avsedd att användas för uppvärmningsändamål.

Rättegångskostnader

43 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/75/EG av den 29 april 2004, och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att

— **de inte utgör hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken säljare av bränsle för uppvärmning är skyldiga att inom en fastställd tidsfrist inge en månatlig förteckning över förklaringar från köpare, i vilka det anges att de förvärvade produkterna är avsedda för uppvärmningsändamål, och att**

— **de utgör hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken punktskattesatsen för motorbränsle ska tillämpas på det sålda bränslet för uppvärmning om en sådan förteckning inte har ingetts inom en fastställd tidsfrist, även om det har konstaterats att produkten otvivelaktigt är avsedd att användas för uppvärmningsändamål.**

Underskrifter