



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

12. februar 2015 *

»Præjudiciel forelæggelse — punktafgifter — direktiv 92/12/EØF og 2008/118/EF — anvendelsesområde — mineralolier og energiprodukter — smøreolier, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning — ikke omfattet — punktafgift på forbrug af energiprodukter pålagt af en medlemsstat i overensstemmelse med specifikke regler vedrørende ordningen med den harmoniserede punktafgift — begrebet »formaliteter i forbindelse med grænsepassage« — artikel 110 TEUF — kortere betalingsfrist i visse tilfælde for erhvervelser i andre medlemsstater end for varer erhvervet på det nationale marked«

I sag C-349/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) ved afgørelse af 5. marts 2013, indgået til Domstolen den 25. juni 2013, i sagen:

Minister Finansów

mod

Oil Trading Poland sp. z o.o.,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling)

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

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. juli 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Minister Finansów ved W. Bronicki, som befuldmægtiget
- Oil Trading Poland sp. z o.o. ved L. Mazur og A. Rutkowska
- den polske regering ved B. Majczyna og A. Kramarczyk-Szaładzińska, som befuldmægtigede

* Processprog: polsk.

— den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato F. Urbani Neri

— Europa-Kommissionen ved A. Cordewener og K. Herrmann, 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 3, stk. 3, 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 L 76, s. 1) og artikel 1, stk. 3, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12 (EUT 2009 L 9, s. 12).
- 2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Minister Finansów (finansministeren, herefter »ministeren«) og Oil Trading Poland sp. z o.o. (herefter »OTP«) vedrørende pålæggelsen i Polen af en punktafgift på smøreolie, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Artikel 3 i direktiv 92/12 bestemte følgende:

»1. Dette direktiv finder anvendelse på fællesskabsplan på følgende varer, således som de er defineret i de pågældende direktiver:

— mineralolier

[...]

2. De i stk. 1 nævnte varer kan pålægges andre former for indirekte beskatning i særligt øjemed, såfremt der ved den pågældende beskatning iagttages de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter og moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen.

3. Medlemsstaterne bevarer retten til at indføre eller opretholde beskatning af andre varer end de i stk. 1 nævnte, forudsat at sådan beskatning ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage.

[...]«

- 4 Direktiv 92/12 blev erstattet af direktiv 2008/118 med virkning fra den 1. april 2010.

- 5 Fjerde og femte betragtning til direktiv 2008/118 lyder:

»(4) Punktafgiftspligtige varer kan pålægges andre indirekte afgifter, som tjener specifikke formål. [...]

(5) For at sikre fri bevægelighed bør beskatning af andre varer end afgiftspligtige varer ikke give anledning til formaliteter ved grænsepassage.«

6 Direktivets artikel 1 har følgende ordlyd:

»I dette direktiv fastlægges den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af følgende varer, i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«:

a) energiprodukter og elektricitet omfattet af [Rådets] direktiv 2003/96/EF [af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (EUT L 283, s. 51)].

[...]

2. Medlemsstaterne kan lægge yderligere indirekte afgifter på punktafgiftspligtige varer til særlige formål [...]

3. Medlemsstaterne kan lægge afgifter på:

a) andre produkter end punktafgiftspligtige varer

[...]

Pålæggelsen af sådanne afgifter må dog ikke ved samhandel mellem medlemsstater give anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage.«

7 Artikel 34, stk. 2, i direktiv 2008/118 bestemmer:

»De personer, der er omhandlet i artikel 33, stk. 3, skal overholde følgende bestemmelser:

a) inden afsendelsen af varerne indgive en angivelse til de kompetente myndigheder i bestemmelsesmedlemsstaten og stille sikkerhed for betaling af punktafgiften

b) betale bestemmelsesmedlemsstatens punktafgifter efter den procedure, der er fastsat af denne medlemsstat

c) acceptere enhver kontrolforanstaltning, der gør det muligt for de kompetente myndigheder i bestemmelsesmedlemsstaten at sikre sig, at de punktafgiftspligtige varer faktisk er modtaget, og at den forfaldne punktafgift for varerne er blevet betalt.

[...]«

8 Artikel 1 i direktiv 2003/96 bestemmer, at medlemsstaterne beskatter energiprodukter og elektricitet i overensstemmelse med dette direktiv.

9 Direktivets artikel 2, stk. 1, 4 og 5, har følgende ordlyd:

»1. I dette direktiv forstås ved »energiprodukter« nedennævnte varer:

[...]

b) varer under KN-kode 2701, 2702 og 2704-2715

[...]

4. Dette direktiv finder ikke anvendelse på:

[...]

b) følgende anvendelser af energiprodukter og elektricitet:

— energiprodukter, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning

[...]

5. Henvisningerne i dette direktiv til koder i den kombinerede nomenklatur er til Kommissionens forordning (EF) nr. 2031/2001 af 6. august 2001 om ændring af bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif [(EFT L 279, s. 1, herefter »den kombinerede nomenklatur«)]

[...]«

10 Smøreolier henhører under underposition 2710 19 71 – 2710 19 99 i den kombinerede nomenklatur.

11 Artikel 20, stk. 1, i direktiv 2003/96 bestemmer, at kun de energiprodukter, der er nævnt på listen i den pågældende bestemmelse, er omfattet af kontrol- og omsætningsbestemmelserne i direktiv 92/12. Smøreolier henhørende under underposition 2710 19 71 – 2710 19 99 fremgår ikke af den pågældende liste.

Polsk ret

12 Artikel 1, stk. 1, i Ustawa o podatku akcyzowym (lov om punktafgifter) af 6. december 2008 i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (Dz. U. 2011, nr. 108, pos. 626, herefter »lov om punktafgifter«), har følgende ordlyd:

»Denne lov regulerer opkrævning af forbrugsafgifter, herefter »punktafgifter«, på punktafgiftspligtige varer og personbiler, handel med punktafgiftspligtige varer samt mærkning med afgiftsmærker.«

13 I henhold til artikel 2, stk. 1, nr. 1, i lov om punktafgifter og position 27 i bilag nr. 1 til denne lov, hvor de punktafgiftspligtige varer er opført, omfatter de punktafgiftspligtige varer bl.a. energiprodukter under KN-kode 2710.

14 Lovens artikel 86, stk. 1, fastsætter:

»Energiprodukter i denne lovs forstand er følgende varer:

[...]

2) varer under KN-kode 2701, 2702 og 2704-2715«

15 Samme lovs artikel 89, stk. 1, bestemmer følgende:

»Punktafgiftssatserne for energiprodukter udgør for:

[...]

11) smøreolier, øvrige olier under [underposition] 2710 19 71 – 2710 19 99, undtagen varer under [underposition] 2710 19 85 (hvide olier, paraffinum liquidum) samt plastiske smøremidler under [underposition] 2710 19 99 a 1 180,00 [PLN]/1000 liter.«

16 I samme lovs artikel 40, stk. 6, fastsættes følgende:

»Med forbehold af artikel 47, stk. 1, nr. 1 og 5, anvendes punktafgiftssuspensionsordningen på det nationale område også på andre punktafgiftspligtige varer, der ikke er nævnt i bilag nr. 2, og som er afgiftspligtige til en anden punktafgiftssats end til nulsatsen.«

17 Artikel 21, stk. 1-3, i lov om punktafgifter har følgende ordlyd:

»1. Den afgiftspligtige er forpligtet til uden anmodning fra afgiftsmyndigheden:

[...]

2) at beregne og indbetale punktafgiften på det kompetente toldkammers konto

— månedligt, inden den 25. dag efter udgangen af den måned, hvori afgiften opstod, medmindre andet er bestemt i en særskilt lov.

2. I tilfælde af anvendelse af punktafgiftssuspensionsordningen er den afgiftspligtige forpligtet til uden anmodning fra afgiftsmyndigheden:

[...]

2) at beregne og indbetale punktafgiften på det kompetente toldkammers konto

— månedligt, inden den 25. dag efter udgangen af den måned, hvori afgiften opstod som følge af, at punktafgiftssuspensionsordningen ophæves.

3. Bestemmelserne i stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse:

1) såfremt den afgiftspligtige er forpligtet til at indgive en forenklet angivelse samt til at beregne og indbetale punktafgiften i de i artikel 78, stk. 1, nr. 3, nævnte tilfælde

[...]«

18 Artikel 78, stk. 1 og 3, i lov om punktafgifter bestemmer:

»1. Erhverver den afgiftspligtige med henblik på en på det nationale område udøvet erhvervsmæssig aktivitet punktafgiftspligtige varer inden for Fællesskabet, for hvilke der blev erlagt punktafgift i en anden medlemsstat, er han forpligtet til:

1) inden indførslen af de punktafgiftspligtige varer til det nationale område at indgive en angivelse af den planlagte erhvervelse inden for Fællesskabet til chefen for toldmyndigheden og stille sikkerhed for punktafgiften

2) at notere modtagelsen af de punktafgiftspligtige varer på det forenkledede ledsagedokument og forsyne det til returnering bestemte forenkledede ledsagedokument med en bekræftelse på sikkerhedsstillelsen for eller betalingen af punktafgiften på det nationale område

- 3) uden anmodning fra afgiftsmyndigheden at indgive en forenklet angivelse på standardformularen til den kompetente chef for toldmyndigheden samt beregne og indbetale det skyldige afgiftsbeløb på det nationale område, på det kompetente toldkammers konto, inden ti dage efter afgiftens opståen
- 4) at føre en fortegnelse over de punktafgiftspligtige varer, der er erhvervet inden for Fællesskabet.

[...]

3. Stk. 1, nr. 1, 3 og 4, finder tilsvarende anvendelse på erhvervelse inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer, der ikke er nævnt i bilag 2, og som er punktafgiftspligtige på det nationale område til en anden afgiftssats end til nulsatsen.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 19 OTP's virksomhed består i handel med smøreolier under underposition 2710 19 71 – 2710 19 99 i den kombinerede nomenklatur, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning. OTP køber disse smøreolier inden for rammerne af transaktioner inden for Fællesskabet og sælger dem videre i Polen.
- 20 Den 10. april 2009 anmodede OTP om en fortolkning på afgiftsområdet vedrørende navnlig spørgsmålet om, hvorvidt nævnte smøreolier er underlagt punktafgift. Direktøren for skattemyndigheden i Bydgoszcz (Polen), som handlede på ministerens vegne, besvarede i sin skriftlige fortolkning af 23. april 2010 dette spørgsmål bekræftende.
- 21 Der blev indbragt en sag til prøvelse af denne fortolkning for Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (administrativ ret i Szczecin-regionen), som fastslog, at smøreolier, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, ikke er omfattet af Den Europæiske Unions harmoniserede punktafgiftsordning, og at bestemmelserne i polsk ret, hvorefter de nævnte smøreolier er punktafgiftspligtige, ikke finder anvendelse.
- 22 Ministeren indbragte en kassationsanke til prøvelse af denne afgørelse for Naczelny Sąd Administracyjny (øverste forvaltningsdomstol), som fastslog, at det fremgår af dom Fendt Italiana (C-145/06 og C-146/06, EU:C:2007:411), at smøreolier, som ikke er omfattet af denne ordning, udgør andre produkter end dem, der er nævnt i artikel 3, stk. 1, første led, i direktiv 92/12, således at medlemsstaterne i overensstemmelse med denne artikel 3, stk. 3, første afsnit, bevarer retten til at indføre eller opretholde afgifter på disse produkter, forudsat at sådanne afgifter ikke giver anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage.
- 23 Den forelæggende ret har imidlertid anført, at den pågældende dom ikke besvarede spørgsmålet om, hvorvidt der må pålægges en afgift på forbruget af sådanne smøreolier i overensstemmelse med ordningen for den harmoniserede punktafgift, dvs. at de pågældende produkter pålægges samme forpligtelser og formaliteter i forbindelse med en erhvervelse inden for Fællesskabet som dem, der pålægges de produkter, hvorpå ordningen finder anvendelse.
- 24 Den forelæggende ret har i denne forbindelse fremhævet, at smøreolier, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, og som stammer fra en anden medlemsstat, kan være erhvervet under to ordninger i Polen. For det første kan de i henhold til artikel 40, stk. 6, i lov om punktafgifter være underlagt en punktafgiftssuspensionsordning, som kræver overholdelse af strenge administrative formaliteter, såsom bl.a. tildeling af status som registreret modtager og et vareoplag. Ifølge den forelæggende ret er oprettelsen og driften af et afgiftsoplag underlagt forpligtelser, som medfører væsentlige omkostninger, som ofte gør det praktisk umuligt for de mindste virksomheder, der foretager køb af smøreolier i andre EU-lande, at opfylde betingelserne, og anvendelsen af et

tjenesteydende afgiftsoplæg er ligeledes forbundet med yderligere omkostninger. Disse erhvervsdrivende stilles følgelig dårligere i forhold til erhvervsdrivende, der handler med smøreolier på det nationale område.

- 25 I henhold til artikel 78, stk. 3, i lov om punktafgifter finder betingelserne i lovens artikel 78, stk. 1, anvendelse på erhvervelse af disse produkter inden for Fællesskabet under ordningen med betalt punktafgift. Med henvisning til domme Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33) og Kalinchev (C-2/09, EU:C:2010:312) har den forelæggende ret rejst spørgsmålet om, hvorvidt forpligtelserne til at indgive en angivelse af erhvervelsen inden for Fællesskabet og stille sikkerhed for punktafgiften før indførslen skal betragtes som formaliteter i forbindelse med grænsepassage i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 3, stk. 3, i direktiv 92/12 og artikel 1, stk. 3, andet afsnit, i direktiv 2008/118. Retten er i tvivl med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt de pågældende forpligtelser har til formål at sikre betalingen af punktafgiften, for så vidt som dette formål kan opfyldes ved at gennemføre andre forpligtelser, der er fastsat i lovens artikel 78, stk. 1, nemlig forpligtelsen til at indgive den forenkede angivelse, beregne og indbetale punktafgiften inden ti dage efter afgiftens opståen samt føre en fortegnelse over de punktafgiftspligtige varer, der er erhvervet inden for Fællesskabet.
- 26 Den forelæggende ret har endvidere anført, at ifølge artikel 21, stk. 1, nr. 2, og artikel 78, stk. 1, nr. 3, i lov om punktafgifter er fristerne for betaling af punktafgifter forskellige afhængigt af, om smøreolierne er erhvervet på det nationale marked, eller om de har været genstand for erhvervelse inden for Fællesskabet under ordningen med betalt punktafgift, idet en sådan forskel kan være i strid med artikel 110 TEUF.
- 27 Under disse omstændigheder har Naczelny Sąd Administracyjny besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 3, stk. 3, i direktiv 92/12 – samt den tilsvarende gældende artikel 1, stk. 3, første afsnit, litra a), og andet afsnit, i direktiv 2008/118 – fortolkes således, at disse bestemmelser ikke er til hinder for, at en medlemsstat pålægger en punktafgift på smøreolier under [KN-underposition] 2710 19 71 – 2710 19 99, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, efter reglerne for ordningen med den harmoniserede punktafgift på forbrug af energiprodukter?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 28 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 3, stk. 3, i direktiv 92/12 og artikel 1, stk. 3, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at de er til hinder for, at varer, der ikke henhører under anvendelsesområdet for disse direktiver, såsom smøreolier, der anvendes til andet end motorbrændstof og brændsel til opvarmning, pålægges en afgift reguleret ved bestemmelser, som er identiske med bestemmelserne for ordningen med den harmoniserede punktafgift som omhandlet i de pågældende direktiver.
- 29 Det skal indledningsvis bemærkes, at tvisten i hovedsagen vedrører et spørgsmål om fortolkning af national ret forelagt af OTP, mens direktiv 92/12 stadig var gældende, mens ministerens svar fandt sted efter ophævelsen af dette direktiv den 1. april 2010 ved direktiv 2008/118. Idet dette svar kan finde anvendelse på transaktioner foretaget såvel før som efter ikrafttrædelsen af direktiv 2008/118, skal de to direktiver betragtes som gældende ratione temporis med henblik på den nærværende tvist. Dette gør sig så meget desto mere gældende, for så vidt som artikel 1, stk. 3, i direktiv 2008/118 svarer til artikel 3, stk. 3, i direktiv 92/12.

Om pålæggelsen af en afgift reguleret ved bestemmelser, som er identiske med bestemmelserne for ordningen med den harmoniserede punktafgift, på varer, som ikke er punktafgiftspligtige

- 30 Som den forelæggende ret og alle de parter, der har indgivet indlæg for Domstolen, har anført, fremgår det af præmis 43 i dom Fendt Italiana (EU:C:2007:411), at selv om smøreolier, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, henhører under begrebet »energiprodukter« i artikel 2, stk. 1, litra b), i direktiv 2003/96, er de udtrykkeligt udelukket fra dette direktivs anvendelsesområde i medfør af samme artikels stk. 4, litra b), første led. I henhold til artikel 1, stk. 1, litra a), i direktiv 2008/118 henhører disse smøreolier følgelig ikke under ordningen for den harmoniserede punktafgift.
- 31 Under disse omstændigheder bemærkes, at de pågældende smøreolier udgør andre produkter end de »punktafgiftspligtige varer«, der er nævnt i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2008/118, således at medlemsstaterne i overensstemmelse med samme artikel 1, stk. 3, kan pålægge disse produkter afgifter, forudsat at sådanne afgifter ikke giver anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage inden for rammerne af samhandelen mellem medlemsstaterne (jf. i denne retning for så vidt angår artikel 3, stk. 1 og 3, i direktiv 92/12 dom Fendt Italiana, EU:C:2007:411, præmis 44).
- 32 OTP har bestridt, at den i hovedsagen omhandlede polske lovgivning er forenelig med artikel 1, stk. 3, i direktiv 2008/118, for så vidt som denne lovgivning pålægger en afgift på smøreolier, der anvendes til andet end motorbrændstof og brændsel til opvarmning, reguleret ved bestemmelser, som er identiske med bestemmelserne for ordningen med den harmoniserede punktafgift som omhandlet i det pågældende direktiv.
- 33 Det skal i denne forbindelse fremhæves, at som det fremgår af denne doms præmis 31, fastsætter den pågældende bestemmelse som eneste betingelse for, at medlemsstaterne kan pålægge afgifter på andre produkter end dem, der er underlagt ordningen med den harmoniserede punktafgift, at disse ikke giver anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage inden for rammerne af samhandelen mellem medlemsstaterne. Til forskel fra artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, sammenholdt med fjerde betragtning til direktivet, som omhandler produkter underlagt denne ordning, fastsætter denne artikel 1, stk. 3, således ikke, at de omhandlede afgifter skal være andre afgifter end den harmoniserede punktafgift, eller at de skal forfølge bestemte formål.
- 34 Det følger heraf, at direktivets artikel 1, stk. 3, ikke i sig selv er til hinder for, at medlemsstaterne pålægger andre varer end dem, der er underlagt ordningen med den harmoniserede punktafgift, en afgift, reguleret ved bestemmelser, der er identiske med bestemmelserne for denne ordning.
- 35 Denne konklusion berøres ikke af artikel 20, stk. 1, i direktiv 2003/96, som OTP har påberåbt sig, hvorefter kun de energiprodukter, der er nævnt på listen i denne bestemmelse, er omfattet af kontrol- og omsætningsbestemmelserne i direktiv 2008/118. Den omstændighed, at denne liste ikke henviser til smøreolier, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, som er udelukket fra anvendelsesområdet for direktiv 2003/96, er således uden relevans for så vidt angår fortolkningen af artikel 1, stk. 3, i direktiv 2008/118.

Om formaliteterne i forbindelse med grænsepassage

- 36 For at leve op til kravene fastsat i artikel 1, stk. 3, i direktiv 2008/118 må en afgift på smøreolier, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, som det allerede er nævnt, imidlertid ikke medføre formaliteter i forbindelse med grænsepassage inden for rammerne af samhandelen mellem medlemsstaterne.

- 37 Det fremgår i denne forbindelse af Domstolens praksis, at eftersom formålet med en formalitet pålagt importøren af et produkt underlagt en national afgift er at sikre betalingen af den afgiftsskyld, der svarer til punktafgiften, er en sådan formalitet forbundet med den afgiftsudløsende omstændighed, nemlig erhvervelsen inden for Fællesskabet og ikke grænsepassagen i denne bestemmelses forstand (jf. i denne retning domme Brzeziński, EU:C:2007:33, præmis 47 og 48, og Kalinchev, EU:C:2010:312, præmis 27).
- 38 Hvad for det første angår punktafgiftssuspensionsordningen, som i henhold til artikel 40, stk. 6, i lov om punktafgifter finder anvendelse på smøreolier, der anvendes til andet end motorbrændstof og brændsel til opvarmning, forekommer det, at de krav, der er knyttet til denne ordning, finder anvendelse på såvel produkter indført fra en anden medlemsstat som produkter erhvervet på det nationale polske marked, hvilket det imidlertid tilkommer den forelæggende ret at efterprøve. Alene af denne grund kan sådanne krav, som Europa-Kommissionen ligeledes har anført, ikke betragtes som udgørende en formalitet ved grænsepassage.
- 39 Hvad for det andet vedrører ordningen med betalt punktafgift har den forelæggende ret rejst spørgsmålet, om de forpligtelser, der er fastsat i artikel 78, stk. 1, nr. 1, i lov om punktafgifter, nemlig forpligtelserne til at indgive en angivelse af erhvervelsen inden for Fællesskabet og stille sikkerhed for punktafgiften før indførslen af de pågældende varer, udgør formaliteter i forbindelse med grænsepassage.
- 40 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at i henhold til selve ordlyden af denne bestemmelse skal de forpligtelser, der fastsættes heri, opfyldes, før de pågældende varer krydser den polske grænse. Det er endvidere åbenlyst, at det, at der stilles en garanti for betalingen af punktafgiften, har til formål at sikre betalingen af denne afgift og er således forbundet med den afgiftsudløsende omstændighed i henhold til den retspraksis, der er henvist til i denne doms præmis 37.
- 41 De forpligtelser, som er omhandlet i artikel 78, stk. 1, nr. 1, i lov om punktafgifter, svarer i øvrigt til de forskrifter, som de personer, der skal erlægge punktafgiften i tilfælde af varer underlagt ordningen med den harmoniserede punktafgift, skal opfylde i henhold til artikel 34, stk. 2, første afsnit, litra a), i direktiv 2008/118. Det skal udledes heraf, at EU-lovgiver ikke har fundet, at disse forskrifter udgør formaliteter i forbindelse med grænsepassage.
- 42 Desuden fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den forelæggende ret er af den opfattelse, at forpligtelsen til at indgive den forenklede angivelse, beregne og indbetale punktafgiften inden ti dage efter afgiftens opståen samt føre en fortegnelse over de punktafgiftspligtige varer, der er erhvervet inden for Fællesskabet, som fastsat i artikel 78, stk. 1, nr. 3 og 4, i lov om punktafgifter, tilsigter at sikre betalingen af den skyldige punktafgift. Denne betragtning udelukker imidlertid ikke, at de forpligtelser, der er nævnt i denne artikel 78, stk. 1, nr. 1, forfølger samme formål.
- 43 Det følger heraf, at forpligtelser som dem, der er fastsat i artikel 78, stk. 1, nr. 1, 3 og 4, i lov om punktafgifter, ikke kan betragtes som udgørende formaliteter i forbindelse med grænsepassage inden for rammerne af samhandelen mellem medlemsstater, som er forbudt i henhold til artikel 1, stk. 3, andet afsnit, i direktiv 2008/118.

Om overholdelsen af artikel 110 TEUF

- 44 Selv om den forelæggende ret ikke har stillet et udtrykkeligt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 110 TEUF, har den ikke desto mindre i forelæggelsesafgørelsens præmisser rejst spørgsmålet, om de frister for betaling af punktafgiften, som er fastsat i forskellige bestemmelser i lov om punktafgifter, er forenelige med denne bestemmelse.

- 45 Det fremgår imidlertid af Domstolens faste praksis, at den omstændighed, at den forelæggende ret har udformet det præjudicielle spørgsmål under henvisning til bestemte EU-retlige bestemmelser, ikke er til hinder for, at Domstolen oplyser denne ret om alle de fortolkningsmomenter, der kan være til nytte ved afgørelsen af den sag, som verserer for denne, uanset om den henviser til dem i sine spørgsmål. Det tilkommer herved Domstolen ud fra samtlige de oplysninger, der er fremlagt af den nationale ret, navnlig af forelæggelsesafgørelsens præmisser, at udlede de EU-retlige elementer, som det under hensyn til sagens genstand er nødvendigt at fortolke (jf. bl.a. dom *Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve m.fl.*, C-225/13, EU:C:2014:245, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis). Det skal følgelig undersøges, om artikel 110 TEUF er til hinder for, at der fastsættes disse betalingsfrister.
- 46 I henhold til fast retspraksis kan en medlemsstats afgiftssystem kun anses for foreneligt med artikel 110 TEUF, hvis det godtgøres, at det er udformet således, at det under alle omstændigheder er udelukket, at der skal svares højere afgifter af importerede varer end af indenlandske varer, og derfor at det under ingen omstændigheder har forskelsbehandlende virkninger (jf. dom *X*, C-437/12, EU:C:2013:857, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 47 Ifølge fast retspraksis foreligger der en tilsidesættelse af artikel 110, stk. 1, TEUF, når afgifterne på henholdsvis den indførte og den tilsvarende indenlandske vare beregnes forskelligt og efter forskellige regler, således at det – selv om det kun måtte ske i visse tilfælde – fører til en højere afgift for den indførte vare (jf. i denne retning domme *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, præmis 3, og *Stadtgemeinde Frohnleiten og Gemeindebetriebe Frohnleiten*, C-221/06, EU:C:2007:657, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).
- 48 Som Domstolen allerede har haft lejlighed til at præcisere, er dette tilfældet, når de betalingsfrister, der er pålagt for det nationale produkt, er længere end dem, der finder anvendelse på varer indført fra en anden medlemsstat. En sådan fordel, der alene ydes den indenlandske produktion, indebærer en forskelsbehandling til skade for indførte varer, der udgør en overtrædelse af forbuddet i artikel 110 TEUF (jf. i denne retning dom *Grundig Italiana*, C-68/96, EU:C:1998:299, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).
- 49 Det ses at fremgå af forelæggelsesafgørelsen, at smøreolier, der anvendes til andet end motorbrændstof og brændsel til opvarmning, og som er erhvervet på det nationale område, obligatorisk underlægges punktafgiftssuspensionsordningen – en antagelse, som bl.a. er blevet støttet af den polske regering under retsmødet, men som det imidlertid tilkommer den forelæggende ret at efterprøve. I henhold til artikel 21, stk. 2, i lov om punktafgifter skal den afgiftspligtige indbetale den punktafgift, der er pålagt disse varer, inden den 25. dag efter udgangen af den måned, hvori afgiften opstod som følge af, at ordningen er ophørt. Denne betalingsfrist pålægges ligeledes smøreolier indført fra en anden medlemsstat, som er underlagt punktafgiftssuspensionsordningen. Fristen for betaling af punktafgift for varer, som indføres under ordningen med betalt punktafgift, er derimod 10 dage efter afgiftens opståen i henhold til denne lovs artikel 21, stk. 3, nr. 1, og artikel 78, stk. 1, nr. 3, og stk. 3.
- 50 Med forbehold for den forelæggende rets undersøgelse forekommer det således, at fristen for betaling af skyldig punktafgift for smøreolier indført under afgiftssuspensionsordningen regnet fra disses frigivelse på det polske marked er den samme som den, der er fastsat for smøreolier erhvervet på det pågældende marked. Indførte smøreolier kan i øvrigt være indført i henhold til ordningen med betalt punktafgift, hvilket medfører en kortere frist for betaling af punktafgiften.
- 51 Det følger heraf, at for så vidt angår punktafgiftssuspensionsordningen, som erhvervelse af smøreolier på det nationale marked tilsyneladende obligatorisk er underlagt, foreligger der ikke forskelsbehandling til skade for indførte smøreolier hvad angår fristen for betaling af den skyldige punktafgift. Den omstændighed, at der alene for indførte varer ligeledes er mulighed for at anvende ordningen med betalt punktafgift, som medfører en kortere betalingsfrist, kan ikke rejse tvivl ved den omstændighed, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede ikke er udtryk for forskelsbehandling.

- 52 Henset til samtlige ovenstående bemærkninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 3, stk. 3, i direktiv 92/12 og artikel 1, stk. 3, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at varer, der ikke henhører under anvendelsesområdet for disse direktiver, såsom smøreolier, der anvendes til andet end motorbrændstof og brændsel til opvarmning, pålægges en afgift reguleret ved bestemmelser, som er identiske med bestemmelserne for ordningen med den harmoniserede punktafgift som omhandlet i de pågældende direktiver, når den omstændighed, at disse varer pålægges denne afgift, ikke medfører formaliteter i forbindelse med grænsepassage inden for rammerne af samhandelen mellem medlemsstater.

Sagens omkostninger

- 53 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 (Tiende Afdeling) for ret:

Artikel 3, stk. 3, 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 og artikel 1, stk. 3, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at varer, der ikke henhører under anvendelsesområdet for disse direktiver, såsom smøreolier, der anvendes til andet end motorbrændstof og brændsel til opvarmning, pålægges en afgift reguleret ved bestemmelser, som er identiske med bestemmelserne for ordningen med den harmoniserede punktafgift som omhandlet i de pågældende direktiver, når den omstændighed, at disse varer pålægges denne afgift, ikke medfører formaliteter i forbindelse med grænsepassage inden for rammerne af samhandelen mellem medlemsstater.

Underskrifter