



# Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

25. april 2024\*

»Præjudiciel forelæggelse – beskatning af energiprodukter og elektricitet – direktiv 2003/96/EF – beskatning i overensstemmelse med princippet om den faktiske anvendelse af disse produkter – bilag I – de i dette direktiv fastsatte minimumsafgiftssatser for energiprodukter – det fælles system for merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra a) – afgiftspligtens indtræden – artikel 63 – momsens forfald – artikel 78, stk. 1, litra a) – afgiftsgrundlag – tilbageføring af energiprodukter til afgiftsoplaget – betingelser, som er fastlagt i national ret – supplerende punktafgift og supplerende moms, der pålægges som sanktion for manglende iagttagelse af disse betingelser – proportionalitetsprincippet«

I sag C-657/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunalul Prahova (retten i første instans i Prahova, Rumænien) ved afgørelse af 29. marts 2022, indgået til Domstolen den 18. oktober 2022, i sagen

**SC Bitulpetroleum Serv SRL**

mod

**Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești,**

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, N. Piçarra (refererende dommer), samt dommerne N. Jääskinen og M. Gavalec,

generaladvokat: J. Richard de la Tour,

justitssekretær: fuldmægtig R. Șereș,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 9. november 2023,

efter at der er afgivet indlæg af:

– den rumænske regering ved E. Gane og A. Rotăreanu, som befuldmægtigede,

\* Processprog: rumænsk.

– Europa-Kommissionen ved A. Armenia og F. Moro, 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. 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), af artikel 2, 250 og 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) samt af proportionalitetsprincippet og princippet om merværdiafgiftens (momsens) neutralitet.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side SC Bitulpetroleum Serv SRL (herefter »Bitulpetroleum«) og på den anden side Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești (den regionale myndighed for offentlige finanser i Prahova – det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Ploiești, Rumænien) vedrørende supplerende punktafgifter og moms, som denne myndighed har pålagt Bitulpetroleum som sanktion for den manglende iagttagelse af de betingelser, der finder anvendelse i tilfælde af, at et energiprodukt, der markedsføres af dette selskab, føres tilbage til afgiftsoplaget.

## Retsforskrifter

### *EU-retten*

#### *Direktiv 2003/96*

- 3 3., 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.
- [...]
- (9) Medlemsstaterne bør have den nødvendige fleksibilitet til at udarbejde og iværksætte politikker, der er tilpasset deres nationale situation.
- [...]
- (17) De[t] 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 Det nævnte direktivs artikel 4, stk. 2, bestemmer, at i dette direktiv »er »afgiftssats« den samlede byrde, der pålægges i form af alle indirekte afgifter (undtagen moms), der beregnes direkte eller indirekte af mængden af energiprodukter eller elektricitet ved overgangen til forbrug«.
- 5 Tabel A, B og C i bilag I til det nævnte direktiv fastsætter minimumsafgiftssatserne for henholdsvis »motorbrændstoffer«, »motorbrændstoffer, der anvendes til de i [direktivets] artikel 8, stk. 2, omhandlede formål«, og »brændsel til opvarmning og elektricitet«. Diesel, der er bestemt til anvendelse som motorbrændstof, er underlagt en minimumsafgiftssats på 330 EUR pr. 1 000 l og på 21 EUR pr. 1 000 l, når den bliver anvendt som motorbrændstof til visse industrielle og erhvervsmæssige formål. Når diesel anvendes som brændsel til opvarmning, er den underlagt en minimumsafgiftssats på 21 EUR pr. 1 000 l. Minimumsafgiftssatsen for »svær brændselsolie«, der er bestemt til anvendelse som brændsel til opvarmning, er på 15 EUR pr. 1 000 kg.

*Direktiv 2006/112*

- 6 Artikel 2, stk. 1, i direktiv 2006/112 er sålydende:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

- a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

- 7 Det nævnte direktivs artikel 63 bestemmer:

»Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«

- 8 Direktivets artikel 78 fastsætter:

»Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget:

- a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen

[...]«

## **Rumænsk ret**

- 9 Artikel 425 i Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (lov nr. 227/2015 om skatter og afgifter) af 8. september 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 688 af 10.9.2015) (herefter »lov om skatter og afgifter«) bestemmer:

»1. De i artikel 355, stk. 3, litra g), nævnte energiprodukter [(brændselsolie)] eller de varer, som er omfattet af samme punktafgiftssats, må kun overgå til forbrug, oplægges uden for et afgiftsoplag, transporteres, herunder under en afgiftssuspensionsordning, anvendes, udbydes til salg eller sælges på rumænsk område, hvis de er mærket og farvet [...].

2. Bestemmelserne i stk. 1 finder ikke anvendelse på de i artikel 355, stk. 3, litra g), nævnte energiprodukter [(brændselsolie)] eller de varer, som er omfattet af samme punktafgiftssats:

[...]

d) med hensyn til hvilke deres indehaver kan fremlægge attest for, at der er betalt punktafgift til statskassen med samme sats som for dieselloleie [...].«

- 10 Den nævnte lovs artikel 427 fastsætter følgende i stk. 7:

»Der betales punktafgift med samme sats som for dieselloleie med hensyn til de i artikel 355, stk. 3, litra g), nævnte energiprodukter [(brændselsolie)] eller de varer, der er omfattet af samme punktafgiftssats, og som overgår til forbrug, oplægges uden for et afgiftsoplag, transporteres, herunder under en afgiftssuspensionsordning, anvendes, udbydes til salg eller sælges på rumænsk område uden at være mærket og farvet, eller der ikke er forskriftsmæssigt mærket og farvet, samt i tilfælde af, at de økonomiske aktører ikke overholder forpligtelserne vedrørende reglerne og procedurerne for afgiftsmæssig undersøgelse i medfør af gennemførelsesbestemmelserne.«

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

- 11 Bitulpetroleum er et rumænsk selskab med begrænset ansvar, som er beskæftiget med produktion af og engroshandel med fast, flydende og gasformigt brændsel samt heraf afledte produkter. Selskabet var i besiddelse af en bevilling til afgiftsoplag, der var gyldig indtil den 1. oktober 2018.
- 12 I forbindelse med en afgiftsmæssig stikprøveundersøgelse, der bl.a. omfattede perioden mellem juni 2014 og december 2017, konstaterede inspectia fiscală (skatteinspektoratet, Rumænien), at Bitulpetroleum havde udstedt modtagelses- og kreditnotaer vedrørende et energiprodukt, der var bestemt til anvendelse som brændsel til opvarmning, og hvoraf selskabets kunder havde returneret i alt 238 383 kg til afgiftsoplaget, uden nogen angivelse af mærkningen og farvningen af dette produkt. Skatteinspektoratet anførte ligeledes, at Bitulpetroleum i strid med den gældende toldkontrolordning ikke havde givet autoritatea vamală (toldmyndighed, Rumænien) skriftlig meddelelse om det nævnte produkts tilbageføring til afgiftsoplaget, hvor det forblev, indtil det blev solgt til andre kunder.
- 13 Efter denne afgiftskontrol udstedte skatteinspektoratet den 7. august 2020 en afgiftsansættelse, hvorved Bitulpetroleum blev pålagt at betale 310 309 rumænske lei (RON) (63 146 EUR) i supplerende punktafgift og 65 901 RON (13 410 EUR) i supplerende moms.

- 14 Bitulpetroleum har anlagt sag ved Tribunalul Prahova (retten i første instans i Prahova, Rumænien), som er den forelæggende ret, med påstand om annullation af den nævnte afgiftsansættelse, idet selskabet har gjort gældende dels, at det pågældende energiprodukt var blevet leveret til kunderne sammen med bevis for dets mærkning og farvning og for betaling af punktafgiften, dels at dette produkt var blevet returneret til afgiftsoplaget enten på grund af kvalitetsproblemer, eller fordi det var inkompatibelt med kundernes varmeanlæg.
- 15 Bitulpetroleum har desuden gjort gældende, at det ikke anmodede om godtgørelse af punktafgiften i forbindelse med det omhandlede energiprodukts tilbageføring til afgiftsoplaget, idet formålet med denne tilbageføring ikke var reparation, genbrug eller destruktion af produktet, men et efterfølgende salg heraf. Selskabet befandt sig derfor ikke i nogen af de situationer, hvor toldmyndigheden i henhold til lov om skatter og afgifter skal underrettes om en tilbageføring af energiprodukter. Skatteinspektoratet sidestillede for det første med urette manglen på en sådan underretning med oplægning, transport og markedsføring af energiprodukter uden mærkning, uden farvning og uden betaling af punktafgiften og anvendte for det andet den højere punktafgiftssats, der er fastsat for dieselolie, som er bestemt til anvendelse som motorbrændstof, på det omhandlede energiprodukt.
- 16 På denne baggrund har Tribunalul Prahova (retten i første instans i Prahova) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er en national lovgivning og en national praksis som de i hovedsagen omhandlede, hvorefter tilbageføring af brændsel til opvarmning (fyringsolie) til et afgiftsopl[a]g uden toldkontrol udgør en formodet overtrædelse af ordningen med afgiftsoplag, der giver grundlag for at anvende punktafgift med samme sats som for dieselolie – et brændsel, [hvis punktafgiftssats] er 21 gange højere end satsen for fyringsolie – i strid med proportionalitetsprincippet samt artikel 2, stk. 3, artikel 5 og artikel 21, stk. 1, i direktiv [2003/96]?
- 2) Er en national lovgivning og en national praksis som de i hovedsagen omhandlede, hvorefter moms opkræves på beløb, som afgiftsmyndigheden har fastlagt som supplerende punktafgift på dieselolie i sanktion for [den afgiftspligtige persons] manglende overholdelse af toldkontrolordningen, fordi den afgiftspligtige person har tilbageført energiprodukter såsom fyringsolie til afgiftsoplaget, for hvilke punktafgift allerede er blevet betalt, og som er blevet nægtet af kunderne, forbliver uændret og [oplægges], indtil der findes en [ny] køber, i strid med proportionalitetsprincippet, princippet om momsneutralitet samt artikel 2, 250 og 273 i direktiv [2006/112]?«

## Om de præjudicielle spørgsmål

### *Formaliteten*

- 17 Den rumænske regering har bestridt, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling, med den begrundelse, at den forelæggende ret i strid med artikel 94 i Domstolens procesreglement hverken har angivet grundene til, at den har forelagt de præjudicielle spørgsmål, eller grundene til, at den finder, at de EU-retlige bestemmelser, som den har anført, finder anvendelse på tvisten i hovedsagen. Hvad særligt angår det andet spørgsmål er den nævnte regering af den opfattelse, at de bestemmelser i direktiv 2006/112, hvortil den forelæggende ret har henvist, ikke er relevante med henblik på besvarelsen heraf.

- 18 Det fremgår af procesreglementets artikel 94, at alle anmodninger om præjudiciel afgørelse skal indeholde »en kortfattet fremstilling af tvistens genstand og de relevante faktiske omstændigheder, således som de er fastslået af den forelæggende ret, eller i det mindste en fremstilling af de faktiske oplysninger, som ligger til grund for spørgsmålene«, »ordlyden af de nationale bestemmelser, som vil kunne finde anvendelse i den foreliggende sag, og i givet fald relevant national retspraksis« samt »en fremstilling af grundene til, at den forelæggende ret finder, at der er tvivl om fortolkningen eller gyldigheden af visse EU-retlige bestemmelser, samt af sammenhængen mellem disse bestemmelser og den nationale lovgivning, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen«.
- 19 I denne henseende skal det fastslås, at anmodningen om præjudiciel afgørelse angiver den faktiske baggrund for tvisten i hovedsagen, således som den er fastlagt af den forelæggende ret, og redegør for de nationale bestemmelser, der kan finde anvendelse på denne tvist. Det samme gælder for den forbindelse, som den nævnte ret har fastslået mellem de spørgsmål, der er forelagt Domstolen, og tvistens genstand. Selv om denne forbindelse ikke er blevet angivet selvstændigt i forelæggelsesafgørelsen, fremgår den af sidstnævnte som helhed.
- 20 Henset i øvrigt til formodningen for, at spørgsmål om EU-retten er relevante, angår den omstændighed, at alle de EU-retlige bestemmelser, hvortil der henvises i forelæggelsesafgørelsen for så vidt angår det andet spørgsmål, i givet fald ikke finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, eller at denne afgørelse ikke henviser til bestemte bestemmelser i EU-retten, som er nødvendige med henblik på at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar, ikke formaliteten i anmodningen om præjudiciel afgørelse, men realiteten i de forelagte præjudicielle spørgsmål (jf. i denne retning dom af 7.3.2024, Roheline Kogukond m.fl., C-234/22, EU:C:2024:211, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).
- 21 Henset til ovenstående betragtninger skal det fastslås, at anmodningen om præjudiciel afgørelse opfylder kravene i procesreglements artikel 94. De præjudicielle spørgsmål kan følgelig antages til realitetsbehandling.

## ***Realiteten***

### *Om det første spørgsmål*

- 22 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2003/96 og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for nationale bestemmelser eller national praksis, hvorefter det i tilfælde af, at energiprodukter, der er bestemt til anvendelse som brændsel til opvarmning, føres tilbage til afgiftsoplaget med henblik på at blive solgt efterfølgende, forholder sig således, at den omstændighed, at den kompetente myndighed ikke er blevet underrettet om denne tilbageføring, og at modtagelses- og kreditnotaerne vedrørende disse produkter ikke indeholder nogen oplysninger om mærkningen og farvningen af disse produkter, medfører, at den højere punktafgiftssats, som er fastsat for dieselolie, der er bestemt til anvendelse som motorbrændstof, som sanktion for den manglende iagttagelse af de nævnte betingelser anvendes på disse produkter, uanset deres faktiske anvendelse.
- 23 I denne henseende skal det bemærkes, at såvel den generelle opbygning af som formålet med direktiv 2003/96 bygger på princippet om, at energiprodukter skal afgiftspålægges i forhold til deres faktiske anvendelse, bl.a. under hensyntagen til den klare sondring mellem motorbrændstof og brændsel til opvarmning, der er anført i 17. og 18. betragtning til dette direktiv, og som

direktivet hviler på. Desuden er definitionen af »afgiftssatser for energiprodukter« – som omhandlet i det nævnte direktivs artikel 4, stk. 2 – i forhold til deres anvendelse som motorbrændstof eller som brændsel til opvarmning medvirkende til et velfungerende indre marked, hvilket formål bl.a. er anført i tredje betragtning til direktivet, idet den gør det muligt at udelukke eventuel konkurrencefordrejning mellem energiprodukter, som anvendes til samme formål (jf. i denne retning dom af 2.6.2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, præmis 31-33, og af 7.11.2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

- 24 For så vidt som direktiv 2003/96 hverken fastsætter nogen bestemt mekanisme til kontrol med den faktiske anvendelse af energiprodukter eller nogen foranstaltninger til bekæmpelse af skattesvig forbundet med anvendelse af disse produkter, påhviler det i øvrigt medlemsstaterne, således som det fremgår af niende betragtning til direktivet, at fastlægge sådanne mekanismer og foranstaltninger – herunder sanktioner for manglende iagttagelse af de betingelser, der er fastsat med henblik herpå – som er tilpasset den nationale situation, under overholdelse af EU-retten og dennes almindelige principper, herunder proportionalitetsprincippet. Når dette er sagt, kan den skønsmargen, som medlemsstaterne råder over, ikke rejse tvivl om princippet om, at energiprodukter skal afgiftspålægges i forhold til deres faktiske anvendelse (jf. i denne retning dom af 7.11.2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, præmis 52 og 53 samt den deri nævnte retspraksis).
- 25 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at skatte- og afgiftsmyndigheden på grund af dels den omstændighed, at den kompetente toldmyndighed ikke var blevet underrettet om, at et energiprodukt, der var bestemt til anvendelse som brændsel til opvarmning (brændselolie), var blevet ført tilbage til afgiftsoplaget, dels den omstændighed, at modtagelses- og kreditnotaerne vedrørende det nævnte produkt ikke indeholdt nogen oplysninger om mærkningen og farvningen af dette produkt, sidestillede disse undladelser med oplægning, transport og markedsføring af et energiprodukt uden mærkning og uden farvning og på grundlag af national ret og som en sanktion anvendte den punktafgiftssats, som er fastsat for dieselolie, der er bestemt til anvendelse som motorbrændstof, på det nævnte produkt.
- 26 Den rumænske regering har i sit skriftlige indlæg gjort gældende, at såvel forpligtelsen til at underrette om tilbageføringen af energiprodukter til afgiftsoplaget som forpligtelsen til mærkning og farvning af disse produkter har til formål at forhindre skatteunddragelse og -svig med henblik på at forhindre, at anvendelsen af sådanne produkter som motorbrændstof underlægges de lavere punktafgiftssatser, der er fastsat for brændsel til opvarmning, skønt der skal anvendes højere satser, når disse energiprodukter faktisk anvendes som motorbrændstof. I retsmødet har denne regering ligeledes påberåbt sig nationale skattepolitiske hensyn som begrundelse for de højere afgifter på dieselolie.
- 27 Det tilkommer således den forelæggende ret, der har pligt til i videst muligt omfang at anlægge en fortolkning af national ret, som er i overensstemmelse med EU-retten, at afgøre, om de bestemmelser i national ret, der finder anvendelse i det foreliggende tilfælde, kan fortolkes i overensstemmelse med den almindelige opbygning af og formålet med direktiv 2003/96, uden at dette fører til en fortolkning contra legem af disse bestemmelser (jf. i denne retning dom af 12.5.2021, technoRent International m.fl., C-844/19, EU:C:2021:378, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis), således at den omstændighed, at der ikke er blevet foretaget nogen underretning om, at det i hovedsagen omhandlede energiprodukt blev ført tilbage til afgiftsoplaget med henblik på at blive solgt efterfølgende, og den omstændighed, at modtagelses- og kreditnotaerne vedrørende dette produkt ikke indeholder nogen oplysninger om mærkningen

og farvningen heraf, kun medfører, at produktet pålægges den højere punktafgiftssats, som er fastsat for dieselolie, der er bestemt til anvendelse som motorbrændstof, når det omhandlede energiprodukt faktisk er bestemt til at blive anvendt som motorbrændstof. De nævnte bestemmelser må nemlig ikke føre til, at et energiprodukt pålægges en afgift, som ikke svarer til dets faktiske anvendelse (jf. i denne retning dom af 7.11.2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, præmis 53).

- 28 Selv hvis det antages, at de omhandlede bestemmelser i national ret kan fortolkes i overensstemmelse med den almindelige opbygning af og formålet med direktiv 2003/96, således at disse bestemmelser ikke er i strid med princippet om beskatning af energiprodukter i forhold til deres faktiske anvendelse, skal det under alle omstændigheder vurderes, om den pågældende sanktion er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet. Som et generelt princip i EU-retten pålægger dette princip medlemsstaterne at anvende midler, der – samtidig med at de gør det muligt effektivt at nå det mål, som forfølges med den nationale lovgivning – gør mindst muligt indgreb i de principper, der er opstillet ved den pågældende EU-lovgivning (dom af 22.12.2022, Shell Deutschland Oil, C-553/21, EU:C:2022:1030, præmis 32), og er til hinder for bestemmelser og praksis i national ret, som går videre end, hvad der er nødvendigt for at forhindre skattesvig og -unddragelse på punktafgiftsområdet (jf. i denne retning dom af 7.11.2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, præmis 58).
- 29 Det påhviler de nationale retsinstanser at tage hensyn bl.a. til karakteren og grovheden af den overtrædelse, som tilsigtes straffet med sanktionen, samt til fremgangsmåden for fastsættelsen af sanktionens beløb (jf. i denne retning dom af 2.6.2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, præmis 40).
- 30 I denne henseende skal det bemærkes, at den omstændighed, at den højere punktafgiftssats, som rammer dieselolie, der er bestemt til anvendelse som motorbrændstof, bliver pålagt et energiprodukt som det i hovedsagen omhandlede som sanktion for den manglende iagttagelse af de formelle betingelser, der er nævnt i nærværende doms præmis 25 – hvilken omstændighed ifølge den forelæggende ret fører til, at dette energiprodukt pålægges en punktafgiftssats, som er 21 gange højere – uden at gøre det muligt for den pågældende erhvervsdrivende at bevise den faktiske anvendelse af dette produkt, går ud over, hvad der er nødvendigt for at forhindre skattesvig eller -unddragelse.
- 31 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at direktiv 2003/96 og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for nationale bestemmelser eller national praksis, hvorefter det i tilfælde af, at energiprodukter, der er bestemt til anvendelse som brændsel til opvarmning, føres tilbage til afgiftsoplaget med henblik på at blive solgt efterfølgende, forholder sig således, at den omstændighed, at den kompetente myndighed ikke er blevet underrettet om denne tilbageføring, og at modtagelses- og kreditnotaerne vedrørende disse produkter ikke indeholder nogen oplysninger om mærkningen og farvningen af disse produkter, medfører, at den højere punktafgiftssats, som er fastsat for dieselolie, der er bestemt til anvendelse som motorbrændstof, som sanktion for den manglende iagttagelse af de nævnte betingelser anvendes på disse produkter, uanset deres faktiske anvendelse.

#### *Om det andet spørgsmål*

- 32 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 63 og artikel 78, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for nationale bestemmelser eller national praksis, hvorefter der i



tilfælde af tilbageføring til afgiftsoplaget af energiprodukter, der er bestemt til anvendelse som brændsel til opvarmning, skal betales moms af det beløb, der er blevet fastsat af skatte- og afgiftsmyndigheden i supplerende punktafgift som følge af, at de nævnte produkter pålægges den punktafgiftssats, der er fastsat for dieselolie, der er bestemt til anvendelse som motorbrændstof.

- 33 I henhold til artikel 2, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112 er levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, momspligtig.
- 34 I henhold til det nævnte direktivs artikel 63 forfalder momsen på det tidspunkt, hvor leveringen af varer eller ydelser finder sted, dvs. på tidspunktet for gennemførelsen af den omhandlede transaktion, uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt den skyldige modydelse for denne transaktion allerede er blevet betalt (dom af 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Moms – flere på hinanden følgende betalinger), C-324/20, EU:C:2021:880, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 Det fremgår af det nævnte direktivs artikel 78, stk. 1, litra a), at skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen medregnes i afgiftsgrundlaget. For at disse skatter, told, importafgifter og andre afgifter kan indgå i momsgrundlaget, selv om de ikke repræsenterer nogen merværdi og ikke udgør den økonomiske modværdi for leveringen af varer, skal de have en direkte sammenhæng med denne levering. Spørgsmålet om, hvorvidt den omstændighed, der udløser de nævnte skatter, told, importafgifter og andre afgifter, er den samme som den, der udløser momsen, er et afgørende element med henblik på at fastlægge, hvorvidt en sådan sammenhæng foreligger (jf. i denne retning dom af 22.12.2010, Kommissionen mod Østrig, C-433/09, EU:C:2010:817, præmis 34, og af 11.6.2015, Lisboagás GDL, C-256/14, EU:C:2015:387, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).
- 36 Selv om artikel 78, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112 kræver, at den supplerende punktafgift, som Bitulpetroleum er blevet pålagt, som udgangspunkt indgår i momsgrundlaget, kan en sådan medregning i det foreliggende tilfælde kun konkretiseres, såfremt dette supplement i lighed med den punktafgift, som det har forhøjet, er i overensstemmelse med bl.a. det princip om beskatning af energiprodukter i forhold til deres faktiske anvendelse, der følger af den generelle opbygning af og formålet med direktiv 2003/96. Under disse omstændigheder skal det supplerende momsbeløb, der beregnes af denne supplerende punktafgift, i medfør af artikel 2, stk. 1, litra a), og artikel 63 i direktiv 2006/112 kun betales og forfalder kun, når der foreligger en afgiftspligtig transaktion, som består i en levering af det pågældende energiprodukt med henblik på anvendelsen heraf som motorbrændstof.
- 37 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 63 og artikel 78, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for nationale bestemmelser eller national praksis, hvorefter der i tilfælde af tilbageføring til afgiftsoplaget af energiprodukter, der er bestemt til anvendelse som brændsel til opvarmning, skal betales moms af de beløb, der er blevet fastsat af skatte- og afgiftsmyndigheden i supplerende punktafgift som følge af, at de nævnte produkter pålægges den punktafgiftssats, der er fastsat for dieselolie, der er bestemt til anvendelse som motorbrændstof, medmindre der gennemføres en afgiftspligtig transaktion, som består i en levering af det pågældende energiprodukt med henblik på en anvendelse heraf som motorbrændstof.

## Sagsomkostninger

- 38 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 de 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 (Ottende Afdeling) for ret:

- 1) Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet samt proportionalitetsprincippet

skal fortolkes således, at

de er til hinder for nationale bestemmelser eller national praksis, hvorefter det i tilfælde af, at energiprodukter, der er bestemt til anvendelse som brændsel til opvarmning, føres tilbage til afgiftsoplaget med henblik på at blive solgt efterfølgende, forholder sig således, at den omstændighed, at den kompetente myndighed ikke er blevet underrettet om denne tilbageføring, og at modtagelses- og kreditnotaerne vedrørende disse produkter ikke indeholder nogen oplysninger om mærkningen og farvningen af disse produkter, medfører, at den højere punktafgiftssats, som er fastsat for diesellole, der er bestemt til anvendelse som motorbrændstof, som sanktion for den manglende iagttagelse af de nævnte betingelser anvendes på disse produkter, uanset deres faktiske anvendelse.

- 2) Artikel 2, stk. 1, litra a), artikel 63 og artikel 78, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

disse bestemmelser er til hinder for nationale bestemmelser eller national praksis, hvorefter der i tilfælde af tilbageføring til afgiftsoplaget af energiprodukter, der er bestemt til anvendelse som brændsel til opvarmning, skal betales merværdiafgift af de beløb, der er blevet fastsat af skatte- og afgiftsmyndigheden i supplerende punktafgift som følge af, at de nævnte produkter pålægges den punktafgiftssats, der er fastsat for diesellole, der er bestemt til anvendelse som motorbrændstof, medmindre der gennemføres en afgiftspligtig transaktion, som består i en levering af det pågældende energiprodukt med henblik på en anvendelse heraf som motorbrændstof.

Underskrifter