



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 25 april 2024\*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning av energiprodukter och elektricitet – Direktiv 2003/96/EG – Beskattning enligt principen om dessa produkters faktiska användning – Bilaga I – Minimiskattnivåer för energiprodukter enligt detta direktiv – Det gemensamma systemet för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 a – Beskattningsgrundande händelse – Artikel 63 – Mervärdesskattens utkrävbarhet – Artikel 78.1 a – Beskattningsunderlag – Återlämnande av energiprodukterna till skatteupplaget – Villkor som föreskrivs i nationell rätt – Extra punktskatt och extra mervärdesskatt som påföljd för bristande uppfyllelse av dessa villkor – Proportionalitetsprincipen”

I mål C-657/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunalul Prahova (Domstolen i Prahova, Rumänien) genom beslut av den 29 mars 2022, som inkom till domstolen den 18 oktober 2022, i målet

**SC Bitulpetroleum Serv SRL**

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden N. Piçarra (referent) samt domarna N. Jääskinen och M. Gavalec,

generaladvokat: J. Richard de la Tour,

justitiesekreterare: handläggaren R. Șereș,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 november 2023,

\* Rättegångsspråk: rumänska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Rumäniens regering, genom E. Gane och A. Rotăreanu, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och F. Moro, 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 21.1 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), av artiklarna 2, 250 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), samt av proportionalitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan SC Bitulpetroleum Serv SRL (nedan kallat Bitulpetroleum) och Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești (distriktsförvaltningen för offentliga finanser i Prahova – regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Ploiești, Rumänien) angående den extra punktskatt och extra mervärdesskatt som denna myndighet ålade Bitulpetroleum att betala som påföljd för att bolaget inte uppfyllde tillämpliga villkor när det till skatteupplaget återlämnade en energiprodukt som det saluför.

### **Tillämpliga bestämmelser**

#### ***Unionsrätt***

##### *Direktiv 2003/96*

- 3 Skälen 3, 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.
  - ...
  - (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 4.2 i direktivet föreskrivs att i detta direktiv ”avses med *skattenivå* det samlade belopp som påförts i form av alla indirekta skatter (med undantag av mervärdesskatt) som beräknats direkt eller indirekt på kvantiteten av energiprodukter och elektricitet när de frisläppts för förbrukning”.
- 5 I tabellerna A, B och C i bilaga I till nämnda direktiv fastställs minimiskattenivåer för ”motorbränslen”, ”motorbränslen som används för de ändamål som anges i artikel 8.2” i direktivet respektive ”bränslen för uppvärmning och elektricitet”. Dieselbrännolja som är avsedd att användas som motorbränsle ska omfattas av en minimiskattenivå på 330 euro per 1000 liter respektive 21 euro per 1000 liter när den används som motorbränsle för vissa industriella och kommersiella ändamål. När dieselbrännolja används som bränsle för uppvärmning ska den omfattas av en minimiskattenivå på 21 euro per 1000 liter. Minimiskattenivån för ”tjock eldningsolja” som är avsedd att användas som bränsle för uppvärmning ska vara 15 euro per 1000 kg.

#### *Direktiv 2006/112*

- 6 I artikel 2.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

- a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...”

- 7 I artikel 63 i detta direktiv anges följande:

”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

- 8 I artikel 78 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget:

- a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten.

...”

## **Rumänsk rätt**

- 9 I artikel 425 i Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (lag nr 227/2015 om skatter) av den 8 september 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 688 av den 10 september 2015) (nedan kallad skattelagen) föreskrivs följande:

”1. De energiprodukter som anges i artikel 355.3 g [eldningsolja] eller de i punktskattemässigt hänseende därmed likställda varorna får endast frisläppas för förbrukning, innehas utanför ett skatteupplag, transporteras, även under ett uppskovsförfarande, användas, utbjudas till försäljning eller säljas på Rumäniens territorium om de är märkta och färgade ....

2. Punkt 1 är inte tillämplig på de energiprodukter som anges i artikel 355.3 g [eldningsolja] eller de i punktskattemässigt hänseende likställda varorna

...

d) om innehavaren av dem kan inge bevis för att det har betalats punktskatt till statskassan för dem med samma sats som för dieselolja ....”

- 10 I artikel 427.7 i skattelagen föreskrivs följande:

”För de energiprodukter som anges i artikel 355.3 g [eldningsolja] eller de i punktskattemässigt hänseende därmed likställda varor som frisläpps för förbrukning, innehas utanför ett skatteupplag, transporteras, även under ett uppskovsförfarande, används, utbjuds till försäljning eller säljs på Rumäniens territorium men som inte är märkta och färgade eller som är felaktigt märkta och färgade, samt för det fall de ekonomiska aktörerna inte uppfyller skyldigheterna enligt reglerna och förfarandena för skatterevision i tillämpningsföreskrifterna, betalas punktskatt med samma sats som för dieselolja.”

## **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

- 11 Bitulpetroleum är ett bolag med begränsat ansvar bildat enligt rumänsk rätt som framställer och bedriver grossisthandel med fast, flytande och gasformigt bränsle samt biprodukter av dessa. Bolaget innehade ett godkännande av skatteupplag som var giltigt fram till den 1 oktober 2018.
- 12 Vid en stickprovsmässig skattekontroll avseende bland annat perioden juni 2014–december 2017 konstaterade *Inspectia fiscală* (skattemyndigheten, Rumänien) att Bitulpetroleum hade utfärdat mottagningsnotor och kreditfakturer avseende en energiprodukt som var avsedd att användas som bränsle för uppvärmning som bolagets kunder hade återlämnat till skatteupplaget för en sammanlagd mängd på 238 383 kg, utan att bolaget hade angett något om märkning och färgning på denna produkt. Skattemyndigheten påpekade även att Bitulpetroleum, i strid med det tillämpliga regelverket för tullkontroll, inte skriftligen hade anmält till *Autoritatea vamală* (tullmyndigheten, Rumänien) att produkten hade återlämnats till skatteupplaget, där den varit kvar till dess att den såldes till andra kunder.
- 13 Efter denna skattekontroll fattade skattemyndigheten den 7 augusti 2020 ett beskattningsbeslut genom vilket Bitulpetroleum ålades att betala 310 309 rumänska lei (RON) (63 146 euro) i extra punktskatt och 65 901 RON (13 410 euro) i extra mervärdesskatt.

- 14 Bitulpetrolium väckte talan vid Tribunalul Prahova (Domstolen i Prahova, Rumänien), som är hänskjutande domstol i målet vid EU-domstolen, och yrkade att beskattningsbeslutet skulle upphävas. Bitulpetrolium gjorde därvid gällande dels att energiprodukten i fråga hade levererats till kunderna med bevis på dess märkning och färgning samt uppgift om att punktskatten hade betalats, dels att denna produkt hade återlämnats till skatteupplaget antingen till följd av kvalitetsproblem eller på grund av att produkterna inte varit lämpade för kundernas värmeanläggningar.
- 15 Bitulpetrolium har dessutom gjort gällande att bolaget inte hade ansökt om återbetalning av punktskatten när den aktuella energiprodukten återlämnades till skatteupplaget, eftersom syftet med detta återlämnande inte var att reparera, återvinna eller förstöra denna produkt, utan att senare saluföra den. Bolaget menar sig således inte befinna sig i någon av de situationer där det enligt skattelagen krävs en underrättelse till tullmyndigheten om återlämnande av energiprodukter. Enligt bolaget likställde skattemyndigheten felaktigt avsaknaden av en sådan underrättelse med innehav, transport och försäljning av energiprodukter utan märkning och färgning och utan uppgift om betalning av punktskatt, och tillämpade felaktigt den högre punktskattesatsen för dieselbrännolja som är avsedd att användas som motorbränsle på den aktuella energiprodukten.
- 16 Mot denna bakgrund beslutade Tribunalul Prahova (Domstolen i Prahova) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
- ”1) Strider en nationell lagstiftning och en nationell praxis såsom de som är för handen i det nationella målet, enligt vilka återföring av bränsle för uppvärmning (eldningsolja) till ett skatteupplag utan tullkontroll utgör en förmodad överträdelse av regelverket för skatteupplag som resulterar i att det ska betalas punktskatt med samma sats som för dieselolja – ett bränsle [vars punktskattesats] är 21 gånger högre än satsen för eldningsolja – mot proportionalitetsprincipen samt artiklarna 2.3, 5 och 21.1 i direktiv [2003/96]?”
- 2) Strider en nationell lagstiftning och en nationell praxis såsom de som är för handen i det nationella målet, enligt vilka mervärdesskatt påförs på belopp som skattemyndigheten har fastställt i extra punktskatt på dieselolja som en påföljd för bristande uppfyllelse av regelverket för tullkontroll, sedan den beskattningsbara personen har återfört energiprodukter såsom eldningsolja till skatteupplaget för vilka punktskatt redan har betalats, där produkterna inte har godtagits av kunderna, förblir oförändrade och är kvar [i skatteupplaget] till dess att det hittas en [ny] köpare, mot principerna om proportionalitet och mervärdesskattens neutralitet samt artiklarna 2, 250 och 273 i direktiv [2006/112]?”

## **Prövning av tolkningsfrågorna**

### ***Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till prövning***

- 17 Den rumänska regeringen har gjort gällande att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till prövning, eftersom den hänskjutande domstolen, i strid med artikel 94 i domstolens rättegångsregler, varken har angett skälen till att den ställt frågorna eller skälen till att den anser att de unionsrättsliga bestämmelser som den har angett är tillämpliga i det nationella målet. Vad särskilt gäller den andra frågan anser den rumänska regeringen att de bestämmelser i direktiv 2006/112 som den hänskjutande domstolen har hänvisat till inte är relevanta för att besvara denna fråga.

- 18 Enligt artikel 94 i rättegångsreglerna ska en begäran om förhandsavgörande innehålla "[s]aken och en sammanfattning av de relevanta omständigheterna, såsom dessa har utretts av den hänskjutande domstolen eller, i vart fall, en redogörelse för de faktauppgifter som ligger till grund för frågorna", "[l]ydelsen av de nationella bestämmelser som kan vara tillämpliga och, i förekommande fall, relevant nationell rättspraxis" samt "[e]n redogörelse för de skäl som fått den hänskjutande domstolen att undra över tolkningen eller giltigheten av de aktuella unionsrättsliga bestämmelserna, och för det samband som den hänskjutande domstolen har funnit föreligga mellan de unionsrättsliga bestämmelserna och den nationella lagstiftning som är tillämplig i det nationella målet".
- 19 Domstolen konstaterar i detta avseende att begäran om förhandsavgörande innehåller en redogörelse för de faktiska omständigheter som ligger till grund för tvisten i det nationella målet, såsom den hänskjutande domstolen har konstaterat, och en redogörelse för de nationella bestämmelser som kan vara tillämpliga i det målet. Detsamma gäller den anknytning som den hänskjutande domstolen har funnit föreligga mellan de frågor som ställts till EU-domstolen och saken i nämnda mål. Även om detta samband inte har angetts självständigt i beslutet om hänskjutande, framgår det av beslutet i dess helhet.
- 20 Med beaktande av att frågor som rör unionsrätten presumeras vara relevanta konstaterar domstolen dessutom att det faktum att inte alla de unionsrättsliga bestämmelser som nämns i beslutet om hänskjutande i samband med den andra frågan i förekommande fall är tillämpliga på tvisten i huvudförhandlingen, eller att detta beslut inte nämner vissa unionsrättsliga bestämmelser som visar sig vara nödvändiga för att ge ett användbart svar till den hänskjutande domstolen, inte rör frågan huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning, utan prövningen i sak av de hänskjutna frågorna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 mars 2024, Roheline Kogukond m.fl., C-234/22, EU:C:2024:211, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 21 Mot bakgrund av det ovan anförda finner domstolen att begäran om förhandsavgörande uppfyller kraven i artikel 94 i rättegångsreglerna. Tolkningsfrågorna kan således tas upp till prövning.

### ***Prövning i sak***

#### *Den första frågan*

- 22 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida direktiv 2003/96 och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de utgör hinder för nationella bestämmelser eller nationell praxis enligt vilka den högre punktskattesatsen för dieselbrännolja som är avsedd att användas som motorbränsle ska tillämpas på energiprodukter som är avsedda att användas som bränsle för uppvärmning, när sådana produkter återlämnas till skatteupplaget för att senare saluföras, och det inte har anmälts till den behöriga myndigheten att dessa produkter har återlämnats samtidigt som mottagningsnotorna och kreditfakturorna inte innehåller uppgifter om märkning och färgning av dessa produkter, varvid detta gäller oberoende av hur produkterna faktiskt används och denna högre punktskattesats tillämpas som påföljd för bristande uppfyllelse av dessa villkor.
- 23 Domstolen erinrar i detta hänseende om att såväl den allmänna systematiken i och syftet med direktiv 2003/96 grundar sig på principen att energiprodukter ska beskattas utifrån deras faktiska användning, med beaktande av bland annat den tydliga åtskillnad som görs i skälen 17 och 18 i direktivet mellan motorbränslen och bränslen för uppvärmning, vilken direktivet grundar sig på.

Definitionen av ”skattenivån för energiprodukter”, i den mening som avses i artikel 4.2 i det direktivet, varierar utifrån huruvida produkterna används som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning. Denna definition bidrar till en väl fungerande inre marknad, vilket är ett mål som anges bland annat i skäl 3 i samma direktiv, genom att den gör det möjligt att förhindra att konkurrensen snedvrids mellan energiprodukter som används för samma ändamål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juni 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punkterna 31–33, och dom av den 7 november 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

- 24 Eftersom det i direktiv 2003/96 inte föreskrivs vare sig någon särskild kontrollmekanism för den faktiska användningen av energiprodukter eller några åtgärder som syftar till att bekämpa skattebedrägeri i samband med användningen av dessa produkter, ankommer det dessutom, såsom det erinras om i skäl 9 i direktivet, på medlemsstaterna att föreskriva sådana mekanismer och sådana åtgärder, inbegripet påföljder för bristande uppfyllelse av de villkor som uppställs i detta syfte, anpassade till den nationella kontexten och med iakttagande av unionsrätten och de generella unionsrättsliga principerna, inklusive proportionalitetsprincipen. Domstolen har i detta sammanhang slagit fast att den omständigheten att medlemsstaterna ges ett utrymme för skönsmässig bedömning inte kan påverka principen om att energiprodukter ska beskattas utifrån deras faktiska användning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 november 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, punkterna 52 och 53 samt där angiven rättspraxis).
- 25 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att skattemyndigheten, dels på grund av att den behöriga tullmyndigheten inte underrättats om att en energiprodukt avsedd att användas som bränsle för uppvärmning (eldningsolja) hade återlämnats till skatteupplaget, dels på grund av att det i mottagningsnotorna och kreditfakturorna avseende nämnda produkt saknas uppgifter om märkning och färgning av produkten, likställde dessa brister med innehav, transport och försäljning av en energiprodukt utan märkning och färgning och, på grundval av nationell rätt, som påföljd tillämpade den punktskattesats som föreskrivs för dieselbrännolja som är avsedd att användas som motorbränsle.
- 26 Den rumänska regeringen har i sitt skriftliga yttrande gjort gällande att såväl skyldigheten att anmäla att energiprodukter återförs till skatteupplaget som skyldigheten att märka och färga dessa produkter har till syfte att förhindra skatteflykt och skatteundandragande, för att förhindra att användningen av sådana produkter som motorbränsle omfattas av de lägre punktskattesatser som föreskrivs för bränslen för uppvärmning, medan högre skattesatser ska tillämpas på samma energiprodukter när de faktiskt används som motorbränsle. Vid den muntliga förhandlingen åberopade den rumänska regeringen även nationella skattepolitiska skäl för att rättfärdiga den högre beskattningen av dieselbrännolja.
- 27 Det ankommer således på den hänskjutande domstolen, som är skyldig att i möjligaste mån göra en unionsrättskonform tolkning av nationell rätt, att avgöra om de bestämmelser i nationell rätt som är tillämpliga i förevarande fall kan tolkas i enlighet med den allmänna systematiken i och syftet med direktiv 2003/96, utan att detta leder till att dessa bestämmelser tolkas *contra legem* (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 2021, technoRent International m.fl., C-844/19, EU:C:2021:378, punkt 54 och där angiven rättspraxis), i den mening att avsaknaden av underrättelse om återlämnande till skatteupplaget av den energiprodukt som är i fråga i det nationella målet, så att den kan saluföras, och avsaknaden, i mottagningsnotorna och kreditfakturorna avseende denna produkt, av upplysningar om märkning och färgning av produkten leder till att den punktskattesats som föreskrivs för dieselolja som är avsedd att användas som motorbränsle tillämpas på nämnda produkt endast när energiprodukten i fråga

faktiskt är avsedd att användas som motorbränsle. Nämnade bestämmelser kan nämligen inte medföra att en energiprodukt beskattas utifrån en annan användning än dess faktiska (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 november 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, punkt 53).

- 28 Även om man antar att de aktuella bestämmelserna i nationell rätt kan tolkas på ett sätt som är förenligt med den allmänna systematiken i och syftet med direktiv 2003/96, i den meningen att dessa bestämmelser iakttar principen om beskattning av energiprodukter utifrån deras faktiska användning, ska det göras en bedömning av huruvida påföljden i fråga är förenlig med proportionalitetsprincipen. Denna princip ålägger i egenskap av allmän unionsrättslig princip medlemsstaterna att använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att på ett effektivt sätt uppnå det mål som eftersträvas med den nationella lagstiftningen, innebär minsta möjliga inverkan på de principer som fastställs i unionslagstiftningen i fråga (dom av den 22 december 2022, Shell Deutschland Oil, C-553/21, EU:C:2022:1030, punkt 32) och den utgör hinder för nationella bestämmelser och nationell praxis som går utöver vad som är nödvändigt för att förhindra skatteundandragande och skatteflykt på punktskatteområdet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 november 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, punkt 58).
- 29 Det ankommer på de nationella domstolarna att beakta bland annat arten och allvarlighetsgraden av den överträdelse som nämnda sanktion avser att bestraffa samt metoden för fastställandet av sanktionens belopp (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juni 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punkt 40).
- 30 Domstolen påpekar i detta hänseende att den omständigheten att den högre punktskattesatsen för dieselbrännolja som är avsedd att användas som motorbränsle tillämpas på en sådan energiprodukt som den som är aktuell i det nationella målet, som påföljd för bristande uppfyllelse av de formella villkor som det erinrats om i punkt 25 ovan, och som enligt den hänskjutande domstolen leder till att energiprodukten beskattas med en 21 gånger högre punktskatt, utan att det är möjligt för den berörda ekonomiska aktören att styrka den faktiska användningen av energiprodukten, går utöver vad som är nödvändigt för att förhindra skatteundandragande och skatteflykt.
- 31 Mot bakgrund av samtliga skäl som anförts ovan ska den första frågan besvaras på följande sätt. Direktiv 2003/96 och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de utgör hinder för nationella bestämmelser eller nationell praxis enligt vilka den högre punktskattesatsen för dieselbrännolja som är avsedd att användas som motorbränsle ska tillämpas på energiprodukter som är avsedda att användas som bränsle för uppvärmning, när sådana produkter återlämnas till skatteupplaget för att senare saluföras, och det inte har anmälts till den behöriga myndigheten att dessa produkter har återlämnats samtidigt som mottagningsnotorna och kreditfakturorna inte innehåller uppgifter om märkning och färgning av dessa produkter, varvid detta gäller oberoende av hur produkterna faktiskt används och denna högre punktskattesats tillämpas som påföljd för bristande uppfyllelse av dessa villkor.

### *Den andra frågan*

- 32 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 a, artikel 63 och artikel 78.1 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de utgör hinder för nationella bestämmelser eller nationell praxis enligt vilka mervärdesskatt, när energiprodukter som är avsedda att användas som bränsle för uppvärmning återlämnas till skatteupplaget, ska betalas på



det belopp som skattemyndigheten fastställer som en extra punktskatt, på grund av att punktskattesatsen för dieselbrännolja som är avsedd att användas som motorbränsle tillämpas på dessa produkter.

- 33 Enligt artikel 2.1 a i direktiv 2006/112 ska leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt.
- 34 Enligt artikel 63 i direktivet blir mervärdesskatten utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, det vill säga när den aktuella transaktionen genomförs, oavsett om ersättningen för transaktionen redan har betalats (dom av den 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Mervärdesskatt – Successiva betalningar), C-324/20, EU:C:2021:880, punkt 54 och där angiven rättspraxis).
- 35 Enligt artikel 78 första stycket a i samma direktiv ska skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten, ingå i beskattningsunderlaget. För att dessa skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor ska kunna ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, trots att de inte står för något mervärde och inte utgör det ekonomiska vederlaget för leveransen av varor, måste de ha ett direkt samband med denna leverans. Frågan huruvida den beskattningsgrundande händelsen för nämnda skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor sammanfaller med den för mervärdesskatten är en avgörande faktor för att fastställa förekomsten av ett sådant samband (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2010, kommissionen/Österrike, C-433/09, EU:C:2010:817, punkt 34, och dom av den 11 juni 2015, Lisboagás GDL, C-256/14, EU:C:2015:387, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 36 I det aktuella fallet krävs det enligt artikel 78 första stycket a i direktiv 2006/112 att den extra punktskatt som påförs Bitulpetroleum i princip ska inkluderas i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt. En sådan inkludering kan emellertid endast ske om detta tillägg, precis som den punktskatt som den höjer, påförs på ett sätt som är förenligt med principen om beskattning av energiprodukter utifrån deras faktiska användning, som följer av den allmänna systematiken i och syftet med direktiv 2003/96. Det följer således av artikel 2.1 a och artikel 63 i direktiv 2006/112 att den extra mervärdesskatt som beräknas på denna extra punktskatt under dessa omständigheter ska betalas och blir utkrävbar endast vid en skattepliktig transaktion som består av en leverans av den aktuella energiprodukten i syfte att den ska användas som motorbränsle.
- 37 Mot bakgrund av samtliga skäl som anförts ovan ska den andra frågan besvaras på följande sätt. Artikel 2.1 a, artikel 63 och artikel 78.1 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de utgör hinder för nationella bestämmelser eller nationell praxis enligt vilka mervärdesskatt, när energiprodukter som är avsedda att användas som bränsle för uppvärmning återlämnas till skatteupplaget, ska betalas på det belopp som skattemyndigheten fastställer som en extra punktskatt, på grund av att punktskattesatsen för dieselbrännolja som är avsedd att användas som motorbränsle tillämpas på dessa produkter, såvida inte en skattepliktig transaktion som består av en leverans av energiprodukten i fråga utförs i syfte att produkten ska användas som motorbränsle.

## Rättegångskostnader

- 38 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 (åttonde avdelningen) följande:

- 1) Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet samt proportionalitetsprincipen

ska tolkas så,

att de utgör hinder för nationella bestämmelser eller nationell praxis enligt vilka den högre punktskattesatsen för dieselbrännolja som är avsedd att användas som motorbränsle ska tillämpas på energiprodukter som är avsedda att användas som bränsle för uppvärmning, när sådana produkter återlämnas till skatteupplaget för att senare saluföras, och det inte har anmälts till den behöriga myndigheten att dessa produkter har återlämnats samtidigt som mottagningsnotorna och kreditfakturorna inte innehåller uppgifter om märkning och färgning av dessa produkter, varvid detta gäller oberoende av hur produkterna faktiskt används och denna högre punktskattesats tillämpas som påföljd för bristande uppfyllelse av dessa villkor.

- 2) Artikel 2.1 a, artikel 63 och artikel 78.1 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så,

att de utgör hinder för nationella bestämmelser eller nationell praxis enligt vilka mervärdesskatt, när energiprodukter som är avsedda att användas som bränsle för uppvärmning återlämnas till skatteupplaget, ska betalas på det belopp som skattemyndigheten fastställer som en extra punktskatt, på grund av att punktskattesatsen för dieselbrännolja som är avsedd att användas som motorbränsle tillämpas på dessa produkter, såvida inte en skattepliktig transaktion som består av en leverans av energiprodukten i fråga utförs i syfte att produkten ska användas som motorbränsle.

Underskrifter