

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

9 päivänä syyskuuta 2021 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 69 artikla – Arvonlisäverosaatavan syntyminen – Moottoripolttoaineiden yhteisöhankinta – Arvonlisäveron ennakkomaksuvelvollisuus – 206 artikla – Ennakkomaksujen käsite – 273 artikla – Arvonlisäveron kannon oikea toimittaminen ja petosten estäminen – Jäsenvaltioiden harkintavalta

Asiassa C-855/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 17.10.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 22.11.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**G. sp. z o.o.**

vastaa

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan (esittelevä tuomari) sekä tuomarit M. Ilešić, E. Juhász, C. Lycourgos ja I. Jarukaitis,

julkisasiamies: H. Saugmandsgaard Øe,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- G. sp. z o.o., edustajanaan M. Kalinowski, radca prawny,
- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, asiamiehinnään B. Kołodziej ja T. Wojciechowski,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään M. Siekierzyńska ja J. Jokubauskaitis,

kuultuaan julkisasiamiehen 18.3.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

**tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 110 artiklan ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä

28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 69, 206 ja 273 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä G. sp. z o.o. ja toisaalta Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Bydgoszczissa sijaitsevan verotoimiston johtaja, Puola) (jäljempänä veroviranomainen) ja joka koskee moottoripolttoaineiden yhteisöhankinnoista maksettavan arvonlisäveron ennakkomaksuvelvollisuutta.

## **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### ***Unionin lainsäädäntö***

3 Arvonlisäverodirektiivin 62 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan

1) ’verotettavalla tapahtumalla’ tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;

2) ’verosaatavan syntymisellä’ veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen syntyvää oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikkakin maksua voitaisiin lykätä.”

4 Kyseisen direktiivin 68 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu sinä hetkenä, jona tavaroiden yhteisöhankinta suoritetaan.

Tavaroiden yhteisöhankinta on katsottava suoritetuksi sinä hetkenä, jona vastaavien tavaroiden luovutus saman jäsenvaltion alueella katsotaan suoritetuksi.”

5 Mainitun direktiivin 69 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verosaatava tavaroiden yhteisöhankinnoista syntyy laskun laatimishetkellä tai 222 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetun määräajan päättyessä, jos laskua ei ole laadittu siihen mennessä.”

6 Saman direktiivin 206 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen, joka on veronmaksuvelvollinen, on maksettava arvonlisäveron nettomäärä 250 artiklassa säädetyn arvonlisäveroilmoituksen antamisen yhteydessä. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin asettaa maksun suoritukselle eri määräpäivän tai vaatia suoritettavaksi ennakkomaksuja.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 222 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutusten, jotka on tehty 138 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti, ja palvelujen suoritusten, joista hankkija on 196 artiklan nojalla velvollinen maksamaan arvonlisäveron, osalta lasku on laadittava viimeistään verotettavan tapahtuman toteutumiskuukautta seuraavan kuukauden 15. päivänä.

Muiden tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta jäsenvaltiot voivat asettaa verovelvollisille määräajat laskujen laatimiselle.”

8 Arvonlisäverodirektiivin 250 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisen on annettava arvonlisäveroilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat

tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tätä veroa ja näitä vähennyksiä koskevien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaisarvo, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.

— —”

9 Mainitun direktiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisen suorittamien jäsenvaltioiden sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

### ***Puolan oikeus***

10 Tavaroiden ja palveluiden kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2016, järjestysnumero 710), sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan (jäljempänä arvonlisäverolaki), 20 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verosaatava tavaroiden yhteisöhankinnasta syntyy sinä hetkenä, jona arvonlisäverovelvollinen antaa laskun, mutta kuitenkin viimeistään sitä kuukautta seuraavan kuukauden 15. päivänä, jona yhteisöhankinnan kohteena oleva tavara on luovutettu – —”

11 Arvonlisäverolain 99 §:n 11a momentin mukaan arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentissa tarkoitetun tavaroiden yhteisöhankinnan yhteydessä verovelvollisen on jätettävä valmisteveron maksamisen alalla toimivaltaiselle tullitoimipaikan johtajalle ilmoitukset maksettavista veron määristä kuukausittain viimeistään sitä kuukautta, jona syntyi velvollisuus niiden maksamiseen, seuraavan kuukauden viidentenä päivänä.

12 Mainitun lain 103 §:n 5a momentissa säädetään seuraavaa:

”Sellaisten 6.12.2008 annetun valmisteverolain (ustawa o podatku akcyzowym) liitteessä 2 mainittujen moottoripolttoaineiden, joiden valmistaminen tai kauppa edellyttää 10.4.1997 annetun energialain (Ustawa prawo energetyczne) säännösten mukaan konsession saamista, yhteisöhankinnan yhteydessä verovelvollisen on ilman tullitoimipaikan johtajan kehotusta laskettava veron määrä ja maksettava se valmisteverotuksen alalla toimivaltaisen tullikamarin tilille:

1) viiden päivän kuluessa päivästä, jona kyseiset tavarat on tuotu asianmukaisessa luvassa mainittuun valmisteveron alaisten tuotteiden vastaanottopaikkaan, jos rekisteröity vastaanottaja on hankkinut tavarat [valmisteverolain] säännöksissä tarkoitettuna yhteisöhankintana ja soveltanut väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää valmisteverosäännösten mukaisesti;

2) viiden päivän kuluessa päivästä, jona nämä tavarat on tuotu muun jäsenvaltion kuin Puolan alueelta verottomaan varastoon;

3) ajankohtana, jona nämä tavarat siirretään Puolan alueelle, jos tavarat siirretään väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella valmisteverosäännösten mukaisesti.”

## Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 13 G suoritti vuoden 2016 joulukuussa 20 CN-nimikkeeseen 2710 19 43 kuuluvan dieselöljyn yhteisöhankintaa, joiden yhteenlaskettu määrä oli 3 190 874 kuutiometriä.
- 14 Veroviranomainen täsmensi, että G:n suorittamissa yhteisöhankinnoissa oli kyse arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentissa tarkoitetusta toisesta tilanteesta eli tavaroiden tuomisesta toisen jäsenvaltion alueelta verottomaan varastoon.
- 15 G jätti kyseisen säännöksen vastaisesti maksamatta kyseisistä hankinnoista yhteensä 1 530 766 Puolan zlotyn (PLN) (noin 345 000 euroa) suuruisen arvonlisäveron viiden päivän kuluessa päivästä, jona dieselöljy tuotiin Puolan alueelle. G jätti myös kyseisen lain 99 §:n 11a momentin vastaisesti toimittamatta mainittuja hankintoja koskevan kuukausittaisen ilmoituksen viimeistään sitä kuukautta, jona velvollisuus niiden maksamiseen syntyi, seuraavan kuukauden viidentenä päivänä.
- 16 Veroviranomainen määräsi näin ollen 6.4.2018 tekemällään päätöksellä, että G:n oli joulukuun 2016 veronoikaisuna välittömästi maksettava kyseinen arvonlisävero eräpäivää seuraavasta päivästä lukien laskettavine viivästyskorkeineen.
- 17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Bydgoszczissa sijaitseva voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) antoi 10.7.2018 tuomion, jolla se hylkäsi G:n mainitusta päätöksestä tekemän valituksen.
- 18 Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola), jossa on vireillä edellä mainitusta tuomiosta tehty valitus, toteaa, että arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentti on osa mainitun lain osalta 1.8.2016 alkaen toteutettujen muutosten kokonaisuutta, jolla pyritään edistämään arvonlisäveron kantamista moottoripolttoaineiden yhteisöhankinnoista ja estämään arvonlisäveropetoksia moottoripolttoaineiden rajat ylittävillä markkinoilla.
- 19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii ensinnäkin sitä, onko kyseinen 103 §:n 5a momentti SEUT 110 artiklan mukainen siltä osin kuin kyseisessä kansallisessa säännöksessä määrätään muista jäsenvaltioista peräisin olevien moottoripolttoaineiden hankintojen osalta lyhyemmistä arvonlisäveron maksamista koskevista määräajoista kuin jäsenvaltion sisäisten moottoripolttoaineiden hankintojen osalta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että jäsenvaltioille arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa annettuun mahdollisuuteen säätää arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista voidaan nimittäin turvautua vain, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.
- 20 Siinä tapauksessa, ettei arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentti ole SEUT 110 artiklan tai arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan vastainen, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii seuraavaksi, onko ensiksi mainittu säännös kyseisen direktiivin 69 artiklan mukainen siltä osin kuin siinä säädetään, että arvonlisävero moottoripolttoaineiden yhteisöhankinnasta voidaan kantaa jo ennen verosaatavan syntymistä, josta säädetään kyseisessä 69 artiklassa, jonka mukaan kyseinen saatava syntyy laskun laatimishetkellä tai, jos laskua ei ole laadittu siihen mennessä, kun yhteisöhankinta toteutettiin, viimeistään verotettavan tapahtuman toteutumiskuukautta seuraavan kuukauden 15. päivänä.
- 21 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan mainittuun kysymykseen annettava

vastaus riippuu arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentissa tarkoitettujen maksujen luonteesta. Siinä tapauksessa, että mainitut maksut ovat erillinen keino arvonlisäveron nopeutettuun kantamiseen nähden, velvollisuus maksaa vero ennen verosaatavan syntymistä mainitun 69 artiklan nojalla olisi ristiriidassa kyseisten säännösten kanssa, koska arvonlisäverosaatavan syntymisellä ei kyseisenä ajankohtana ole perustetta. Velvollisuus maksaa vero ennen verosaatavan syntymistä voisi kyseisen tuomioistuimen mukaan sitä vastoin olla mainitun säännöksen mukainen, jos kyseisiä maksuja pidettäisiin arvonlisäverodirektiivin 206 artiklan toisen virkkeen lopussa tarkoitettuna ennakkomaksuna. Kyseisen tuomioistuimen mukaan tulee tarvittaessa esille myös kysymys siitä, voidaanko kyseisen ennakkomaksun määrä laskea moottoripolttoaineiden yhteisöhankinnasta maksettavan arvonlisäveron bruttomäärän perusteella ottamatta huomioon arvonlisäverovelvollisen vähennysoikeutta.

22 Siinä tapauksessa, että asia on näin, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii sitä, lakkaako mainitussa säännöksessä tarkoitettun arvonlisäveron ennakkomaksun, jota ei ole maksettu, oikeudellinen olemassaolo sen ilmoituskauden päättyessä, jolta se on maksettava.

23 Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Ovatko [SEUT] 110 artikla ja [arvonlisäverodirektiivin] 273 artikla esteenä [arvonlisäverolain] 103 §:n 5a momentin kaltaiselle säännökselle, jonka mukaan moottoripolttoaineiden yhteisöhankinnan yhteydessä verovelvollisen on ilman tullitoimipaikan johtajan kehotusta laskettava veron määrä ja maksettava se valmisteverotuksen alalla toimivaltaisen tullikamarin tilille:

a) viiden päivän kuluessa päivästä, jona kyseiset tavarat on tuotu asianmukaisessa luvassa mainittuun valmisteveron alaisten tuotteiden vastaanottopaikkaan, jos rekisteröity vastaanottaja on hankkinut tavarat [valmisteveroista 6.12.2008 annetun lain] säännöksissä tarkoitettuna yhteisöhankintana ja soveltanut väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää valmisteverosäännösten mukaisesti

b) viiden päivän kuluessa päivästä, jona nämä tavarat on tuotu muun jäsenvaltion kuin Puolan alueelta verottomaan varastoon

c) ajankohtana, jona nämä tavarat siirretään Puolan alueelle, jos tavarat siirretään väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella valmisteverosäännösten mukaisesti?

2) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 69 artikla esteenä arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentin kaltaiselle säännökselle, jonka mukaan moottoripolttoaineiden yhteisöhankinnan yhteydessä verovelvollisen on ilman tullitoimipaikan johtajan kehotusta laskettava veron määrä ja maksettava se valmisteverotuksen alalla toimivaltaisen tullikamarin tilille:

a) viiden päivän kuluessa päivästä, jona kyseiset tavarat on tuotu asianmukaisessa luvassa mainittuun valmisteveron alaisten tuotteiden vastaanottopaikkaan, jos rekisteröity vastaanottaja on hankkinut tavarat [valmisteveroista 6.12.2008 annetun lain] säännöksissä tarkoitettuna yhteisöhankintana ja soveltanut väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää valmisteverosäännösten mukaisesti

b) viiden päivän kuluessa päivästä, jona nämä tavarat on tuotu muun jäsenvaltion kuin Puolan alueelta verottomaan varastoon

c) ajankohtana, jona nämä tavarat siirretään Puolan alueelle, jos tavarat siirretään väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella valmisteverosäännösten mukaisesti

jos tulkitaan, että edellä mainitut määrät eivät ole [arvonlisäverodirektiivin] 206 artiklassa tarkoitettuja arvonlisäveron ennakkomaksuja?

3) Lakkaako [arvonlisäverodirektiivin] 206 artiklassa tarkoitetun arvonlisäveron ennakkomaksun, jota ei ole maksettu määräajassa, oikeudellinen olemassaolo sen verokauden päättyessä, jolta se on maksettava?”

### **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään ensinnäkin, onko SEUT 110 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä kansallisen oikeuden säännökselle, jossa asetetaan velvollisuus maksaa arvonlisäveron ennakkomaksu moottoripolttoaineiden yhteisöhankinnasta ennen kyseisen verosaatavan syntymistä arvonlisäverodirektiivin 69 artiklassa tarkoitetulla tavalla. Mainittu tuomioistuin tiedustelee toiseksi, onko kyseistä direktiiviä – ja erityisesti sen 69, 206 ja 273 artiklaa – tulkittava siten, että se on esteenä tällaiselle kansallisen oikeuden säännökselle. Kyseinen tuomioistuin kysyy myös yhtäältä, onko arvonlisäverodirektiiviä tulkittava siten, että se on tarvittaessa esteenä vaatimukselle siitä, että tällaisesta hankinnasta maksettava arvonlisävero lasketaan bruttoperusteisesti ottamatta huomioon vähennysoikeutta, ja toisaalta, lakkaako kyseisen direktiivin 206 artiklassa tarkoitetun arvonlisäveron ennakkomaksun, jota ei ole maksettu säädetyssä määräajassa, oikeudellinen olemassaolo sen ilmoituskauden päättyessä, jolta mainittu ennakkomaksu on maksettava.

25 Aluksi on aiheellista vastata ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksiin, joilla se tiedustelee, onko arvonlisäverodirektiivin 69, 206 ja 273 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansallisen oikeuden säännökselle, jossa asetetaan velvollisuus maksaa arvonlisävero moottoripolttoaineiden yhteisöhankinnasta ennen kyseisen verosaatavan syntymistä kyseisessä 69 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

26 On palautettava mieleen, että arvonlisäverodirektiivin 62 artiklan 1 alakohdan mukaan ”verotettavalla tapahtumalla” tarkoitetaan tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täytyvät, kun taas mainitun artiklan 2 alakohdan mukaan ”verosaatavan syntymisellä” tarkoitetaan veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen syntyvää oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikka maksua voitaisiinkin lykätä. Lisäksi kyseisen direktiivin 206 artiklan ensimmäisestä virkkeestä seuraa, että maksuvelvollisuus syntyy lähtökohtaisesti mainitun direktiivin 250 artiklassa tarkoitetun arvonlisäveroilmoituksen antamisen yhteydessä.

27 Tältä osin on korostettava, että on tehtävä ero yhtäältä arvonlisäverodirektiivin 62 artiklassa tarkoitettujen verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen käsitteiden ja toisaalta veron maksamisen käsitteen välillä (ks. vastaavasti tuomio 20.10.1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, 24 kohta).

28 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 87 kohdassa todennut, verotettava tapahtuma, verosaatavan syntyminen ja arvonlisäveron maksuvelvollisuus ovat kolme peräkkäistä vaihetta veron kantamiseen johtavassa menettelyssä siten, että arvonlisäveron maksuvelvollisuuden syntyminen edellyttää sitä, että kyseinen verosaatava on syntynyt, ja verosaatavan syntyminen puolestaan edellyttää sitä, että verotettava tapahtuma on sitä ennen toteutunut.

29 Yhteisöhankintojen osalta on todettava, että vaikka verotettava tapahtuma toteutuu arvonlisäverodirektiivin 68 artiklan mukaisesti sinä hetkenä, jona tavaroiden yhteisöhankinta suoritetaan, kyseinen verosaatava syntyy kyseisen direktiivin 69 artiklan – luettuna yhdessä

direktiivin 222 artiklan kanssa – nojalla vasta myöhemmänä ajankohtana, eli laskun antamishetkellä tai viimeistään verotettavan tapahtuman toteutumiskuukautta seuraavan kuukauden 15. päivänä, jos laskua ei ole annettu ennen tätä ajankohtaa.

30 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että vaikka on selvää, että järjestelmässä, joka arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentilla on otettu käyttöön moottoripolttoaineiden yhteisöhankintojen osalta, verotettava tapahtuma toteutuu arvonlisäverodirektiivin 68 artiklan mukaisesti ennen arvonlisäveron ennakkomaksun erääntymistä, koska kyseinen maksuvelvollisuus syntyy vasta sen jälkeen, kun kyseiset tavarat on tuotu kyseisen jäsenvaltion alueelle, on kuitenkin ilmeistä, että mainittu maksuvelvollisuus asetetaan ennen kuin arvonlisäverosaatava syntyy kyseisen direktiivin 69 artiklan – luettuna yhdessä direktiivin 222 artiklan kanssa – nojalla.

31 Ennakkoratkaisupyyynnöstä nimittäin ilmenee, että arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentin nojalla velvollisuus maksaa arvonlisäveron ennakkomaksu syntyy edellä mainittujen säännösten vastaisesti riippumatta laskun antamisesta tai tämän tuomion 29 kohdassa mainitun määräajan – jonka päättyessä verosaatava välttämättä syntyy – päättymisestä.

32 Lisäksi on todettava, että vaikka jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 206 artiklan toisen virkkeen nojalla poiketa säännöstä, jonka mukaan maksu on suoritettava tietyin väliajoin annettavan arvonlisäveroilmoituksen antamisen yhteydessä, ja periä ennakkomaksuja, kyseistä mahdollisuutta voidaan käyttää vain siltä osin kuin se liittyy veroon, jonka osalta verosaatava on syntynyt (ks. vastaavasti tuomio 20.10.1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, 25 ja 27 kohta).

33 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 98 ja 99 kohdassa todennut, vaikka arvonlisäverodirektiivin 206 artiklan toisella virkkeellä lievennetään näin ollen kyseisen säännöksen, joka kuuluu kyseisen direktiivin XI osaston 1 lukuun, jonka otsikko on ”Maksuvelvollisuus”, ensimmäisessä virkkeessä säädettyä periaatetta, joka koskee maksuvelvollisuutta arvonlisäveroilmoituksen antamisen yhteydessä, kyseisessä artiklassa ei nimittäin voida säätää poikkeuksesta mainitun direktiivin 62 ja 69 artiklaan, jotka kuuluvat saman direktiivin VI osastoon, jonka otsikko on ”Verotettava tapahtuma ja verosaatavan syntyminen”.

34 Kun otetaan huomioon, että arvonlisäverodirektiivin 206 artiklan toisessa virkkeessä säädetty mahdollisuus periä ennakkomaksuja ei merkitse sitä, että jäsenvaltiot voisivat aikaistaa ajankohtaa, jona verosaatava syntyy, vaan ainoastaan sellaisen veron maksuajankohtaa, jota koskeva saatava on jo syntynyt, kyseistä säännöstä on näin ollen tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion oikeuteen sisältyvälle säännökselle, jossa velvoitetaan maksamaan arvonlisäveroa ennen kuin kyseinen verosaatava on kyseisen direktiivin 69 artiklan nojalla syntynyt.

35 Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan – jossa säädetään, että jäsenvaltiot voivat tietyin kyseisessä säännöksessä luetelluin edellytyksin säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista – perusteella. Vaikka jäsenvaltioilla on harkintavaltaa siltä osin kuin on kyse keinoista, joilla mainitut päämäärät pyritään saavuttamaan, niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa tällä alalla unionin oikeuden mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 15.4.2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, 25 ja 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Kansallisen oikeuden säännöksen voidaan näin ollen katsoa olevan yhteensopiva kyseisen 273 artiklan vain siinä tapauksessa, että se on muun muassa arvonlisäverodirektiivin muiden säännösten mukainen.

37 Esitettyihin kysymyksiin on näin ollen vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 69, 206 ja 273

artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansallisen oikeuden säännökselle, jossa asetetaan velvollisuus maksaa arvonlisäveroa moottoripolttoaineiden yhteisöhankinnasta ennen kyseisen verosaatavan syntymistä arvonlisäverodirektiivin 69 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

38 Kun edellä esitetty vastaus otetaan huomioon, ei ole aiheellista vastata ennakkoratkaisukysymysten muihin osiin, jotka koskevat yhtäältä SEUT 110 artiklan tulkintaa ja toisaalta muita arvonlisäverodirektiivin tulkintaa koskevia seikkoja.

### **Oikeudenkäyntikulut**

39 Asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 69, 206 ja 273 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansallisen oikeuden säännökselle, jossa asetetaan velvollisuus maksaa arvonlisäveroa moottoripolttoaineiden yhteisöhankinnasta ennen kyseisen verosaatavan syntymistä arvonlisäverodirektiivin 69 artiklassa tarkoitetulla tavalla.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: puola.