

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 9 september 2021 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 69 – Mervärdesskattens utkrävbarhet – Gemenskapsinternt förvärv av motorbränsle – Skyldighet att betala mervärdesskatt i förskott – Artikel 206 – Begreppet ”preliminär betalning” – Artikel 273 – Riktig uppbörd av mervärdesskatt och förebyggande av bedrägeri – Medlemsstaternas handlingsutrymme”

I mål C-855/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 17 oktober 2019, som inkom till domstolen den 22 november 2019, i målet

G. sp. z o.o.

mot

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan (referent) samt domarna M. Ilešić, E. Juhász, C. Lycourgos och I. Jarukaitis,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- G. sp. z o.o., genom M. Kalinowski, radca prawny,
- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, genom B. Kołodziej och T. Wojciechowski, båda i egenskap av ombud,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Siekierzyńska och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 18 mars 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 110 FEUF och artiklarna 69, 206 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan G. sp. z o.o. och Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (direktören för skattekontoret i Bydgoszczy, Polen) (nedan kallad skattemyndigheten), angående en skyldighet att betala mervärdesskatt i förskott vid gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 62 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med

1. *beskattningsgrundande händelse*: den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt skall bli utkrävbar är uppfyllda,
2. *mervärdesskattens utkrävbarhet*: att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.”

4 I artikel 68 i detta direktiv anges följande:

”Den beskattningsgrundande händelsen skall anses inträffa vid den tidpunkt då det gemenskapsinterna förvärvet av varor äger rum.

Det gemenskapsinterna förvärvet av varor skall anses äga rum vid den tidpunkt då leverans av liknande varor inom medlemsstatens territorium anses äga rum.”

5 Artikel 69 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Mervärdesskatten vid gemenskapsinterna förvärv av varor ska bli utkrävbar vid utfärdandet av fakturan, eller vid utgången av den tidsfrist som avses i artikel 222 första stycket om ingen faktura har utfärdats vid den tidpunkten.”

6 I artikel 206 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt skall betala nettobeloppet av denna skatt när den mervärdesskattedeklaration som avses i artikel 250 lämnas. Medlemsstaterna får dock fastställa en annan förfallodag för betalning av detta belopp eller begära preliminär betalning.”

7 I artikel 222 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”För leveranser av varor som utförs i enlighet med villkoren i artikel 138 eller tillhandahållande av tjänster för vilka förvärvaren ska betala mervärdesskatt enligt artikel 196 ska en faktura utfärdas

senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då den beskattningsgrundande händelsen inträffade.

För andra leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster får medlemsstaterna fastställa tidsfrister för beskattningsbara personers utfärdande av fakturor.”

8 I artikel 250 i detta direktiv föreskrivs följande:

”1. Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som skall göras, däribland och i den mån det är nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden, det sammanlagda beloppet för de transaktioner som hänför sig till skatten och avdragen i fråga samt beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

...”

9 Artikel 273 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

Polskrätt

10 Artikel 20 § 5 i ustawa o podatku od towarów i usług (lag om mervärdesskatt), av den 11 mars 2004 (Dz. U., 2016, position 710), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), har följande lydelse:

”Vid ett gemenskapsinternt förvärv av varor blir skatten utkrävbar den dag då den beskattningsbara personen utfärdar faktura, dock senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då förvärvet av varorna ägde rum ...”

11 Det följer av artikel 99 § 11 a i mervärdesskattelagen att vid gemenskapsinterna förvärv av sådana varor som avses i artikel 103 § 5 a i samma lag är den beskattningsbara personen skyldig att till direktören för den tullmyndighet som är ansvarig för punktskatt lämna en månatlig deklaration avseende den skatt som ska betalas, senast den femte dagen i den månad som följer på den månad då betalningsskyldigheten uppkom.

12 I artikel 103 § 5 a i denna lag föreskrivs följande:

”Vid gemenskapsinterna förvärv av sådana motorbränslen som avses i bilaga 2 till ustawa o podatku akcyzowym (lag om punktskatter) av den 6 december 2008, vars tillverkning eller saluföring är beroende av tillstånd enligt bestämmelserna i ustawa – Prawo energetyczne (lag om energi) av den 10 april 1997, är den beskattningsbara personen skyldig att, utan uppmaning från direktören för tullkontoret, beräkna och betala skatten till den tullmyndighet som är behörig att uppbära betalning av punktskatt:

1) fem dagar från den dag då dessa varor ankom till den i tillståndet angivna orten för mottagande av de punktskattebelagda varorna, när varorna har förvärvats gemenskapsinternt i

den mening som avses i [lagen av den 6 december 2008 om punktskatt] av en mottagare som är registrerad i enlighet med uppskovsförfarandet enligt bestämmelserna om punktskatt,

2) fem dagar från den dag då varorna importerades från en annan medlemsstat till ett skatteupplag,

3) vid den tidpunkt då varorna fördes in i landet, när varorna införts utan ett uppskovsförfarande enligt bestämmelserna om punktskatt.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13 I december 2016 genomförde G 20 gemenskapsinterna förvärv av dieselolja med KN-nummer 2710 19 43 och en sammanlagd kvantitet på 3 190 874 m³.

14 Skattemyndigheten uppgav att G:s gemenskapsinterna förvärv omfattades av det andra typfall som avses i artikel 103 § 5 a i mervärdesskattelagen, nämligen det fall när varorna har importerats från en annan medlemsstat och placerats i ett skatteupplag.

15 I strid med denna bestämmelse betalade inte G någon mervärdesskatt för dessa förvärv – vilken uppgick till sammanlagt 1 530 766 polska zloty (PLN) (ungefär 345 000 euro) – inom fem dagar från det att dieseloljan fördes in i landet. I strid med artikel 99 § 11 a i samma lag lämnade han inte heller någon månatlig deklaration avseende dessa förvärv senast den femte dagen i den månad som följde på den månad då betalningsskyldigheten uppkom.

16 Genom beslut av den 6 april 2018 ålade skattemyndigheten G, med stöd av ett eftertaxeringsbeslut för december 2016, att omedelbart betala den utestående mervärdesskatten, jämte dröjsmålsränta beräknad från dagen efter förfallodagen.

17 Genom dom av den 10 juli 2018 ogillade Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Förvaltningsdomstolen i vojvodskapet Bydgoszcz, Polen) G:s överklagande av detta beslut.

18 Denna dom överklagades till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen), som påpekade att artikel 103 § 5 a i mervärdesskattelagen utgör en del av ett flertal ändringar av denna lag, vilka träder i kraft från och med den 1 augusti 2016 och syftar till att förbättra uppbörden av mervärdesskatt vid gemenskapsinterna förvärv av motorbränslen och till att förhindra undandragande av mervärdesskatt på den gränsöverskridande marknaden för sådana bränslen.

19 Den hänskjutande domstolen söker först och främst få klarhet i huruvida artikel 103 § 5 a i mervärdesskattelagen är förenlig med artikel 110 FEUF, eftersom den föreskriver kortare frister för betalning av mervärdesskatt vid förvärv av motorbränsle från andra medlemsstater än vid interna förvärv av sådant bränsle. Den möjlighet som medlemsstaterna ges i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet att införa skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri får nämligen endast utövas med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer, och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

20 För det fall artikel 103 § 5 a i mervärdesskattelagen inte strider mot vare sig artikel 110 FEUF eller artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, söker den hänskjutande domstolen även klarhet i huruvida den förstnämnda bestämmelsen är förenlig med artikel 69 i detta direktiv, då den innebär att vid gemenskapsinterna förvärv av bränsle kan mervärdesskatt tas ut redan innan den beskattningsgrundande händelsen enligt artikel 69 har inträffat, varvid det i sistnämnda

bestämmelse föreskrivs att skattskyldigheten inträder vid utfärdandet av fakturan eller, om ingen faktura har utfärdats innan det gemenskapsinterna förvärvet sker, senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då den beskattningsgrundande händelsen inträffade.

21 Enligt den hänskjutande domstolen beror svaret på denna fråga på de slags betalningar som avses i artikel 103 § 5 a i mervärdesskattelagen. För det fall att dessa betalningar ska anses utgöra en särskild åtgärd för påskyndad uppbörd av mervärdesskatt, strider skyldigheten att betala skatt innan skatteskulden uppkommit enligt ovannämnda artikel 69 mot de unionsrättsliga bestämmelser som avses i föregående punkt, eftersom det vid denna tidpunkt saknas grund för mervärdesskattens utkrävbarhet. Skyldigheten att betala skatt innan skatteskulden uppkommit skulle däremot kunna vara förenlig med dessa bestämmelser om dylika betalningar ska anses vara "preliminära" i den mening som avses i artikel 206 andra meningen in fine i mervärdesskattedirektivet. I förekommande fall uppkommer även frågan huruvida en sådan preliminär betalning kan beräknas på bruttobeloppet av den mervärdesskatt som ska betalas vid ett gemenskapsinternt förvärv av bränsle, utan att beakta den beskattningsbara personens avdragsrätt.

22 I sådant fall söker den hänskjutande domstolen slutligen klarhet i huruvida en preliminär betalning av mervärdesskatt i den mening som avses i sistnämnda bestämmelse, som inte har betalats inom fristen, förlorar sin rättsliga existens när den deklarationsperiod då denna preliminära betalning ska ske har löpt ut.

23 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

"1) Utgör artikel 110 [FEUF] och artikel 273 i [mervärdesskattedirektivet] hinder mot en sådan bestämmelse som artikel 103 § 5 a i [mervärdesskattelagen], som innebär att vid ett gemenskapsinternt förvärv av bränsle är en beskattningsbar person skyldig att – utan uppmaning från direktören för tullmyndigheten – beräkna och betala in mervärdesskatten till den tullmyndighet som är behörig att uppbära betalning av punktskatt,

a) fem dagar från den dag då dessa varor ankom till den i tillståndet angivna orten för mottagande av de punktskattebelagda varorna, när varorna har förvärvats gemenskapsinternt i den mening som avses i [lagen av den 6 december 2008 om punktskatt] av en mottagare som är registrerad i enlighet med uppskovsförfarandet enligt bestämmelserna om punktskatt,

b) fem dagar från den dag då varorna importerades från en annan medlemsstat till ett skatteupplag,

c) vid den tidpunkt då varorna fördes in i landet, när varorna införts utan ett uppskovsförfarande enligt bestämmelserna om punktskatt?

2) Utgör artikel 69 i [mervärdesskattedirektivet] hinder mot en sådan bestämmelse som artikel 103 § 5 a i mervärdesskattelagen, som innebär att vid ett gemenskapsinternt förvärv av bränsle är en beskattningsbar person skyldig att – utan uppmaning från direktören för tullmyndigheten – beräkna och betala in mervärdesskatten till den tullmyndighet som är behörig att uppbära betalning av punktskatt,

- a) fem dagar från den dag då dessa varor ankom till den i tillståndet angivna orten för mottagande av de punktskattebelagda varorna, när varorna har förvärvats gemenskapsinternt i den mening som avses i [lagen av den 6 december 2008 om punktskatt] av en mottagare som är registrerad i enlighet med uppskovsförfarandet enligt bestämmelserna om punktskatt,
- b) fem dagar från den dag då varorna importerades från en annan medlemsstat till ett skatteupplag,
- c) vid den tidpunkt då varorna fördes in i landet, när varorna införts utan ett uppskovsförfarande enligt bestämmelserna om punktskatt,

när den tolkas så, att det aktuella beloppet inte utgör en preliminär betalning av mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 206 i [mervärdesskattedirektivet]?

3) Förlorar preliminär betalning av mervärdesskatt, i den mening som avses i artikel 206 i [mervärdesskattedirektivet], som inte har betalats i tid, sin rättsliga existens när den beskattningsperiod under vilken denna preliminära betalning ska ske har löpt ut?”

Prövning av tolkningsfrågorna

24 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor först och främst för att få klarhet i huruvida artikel 110 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder mot en nationell bestämmelse som medför en skyldighet att betala mervärdesskatt i förskott vid gemenskapsinterna förvärv av bränsle, innan skatten blir utkrävbar i den mening som avses i artikel 69 i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen önskar även få klarhet i huruvida detta direktiv, särskilt artiklarna 69, 206 och 273, ska tolkas så, att de utgör hinder mot en sådan nationell bestämmelse. Den hänskjutande domstolen söker dessutom klarhet i dels huruvida mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det i förekommande fall utgör hinder mot ett krav på att den mervärdesskatt som ska betalas för ett sådant förvärv beräknas på bruttobasis utan att avdragsrätten beaktas, dels huruvida en preliminär betalning av mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 206 i direktivet som inte har betalats inom den föreskrivna fristen förlorar sin rättsliga existens när den beskattningsperiod då denna betalning skulle ha skett har löpt ut.

25 EU-domstolen kommer först att besvara de frågor som den hänskjutande domstolen har ställt för att få klarhet i huruvida artiklarna 69, 206 och 273 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell bestämmelse som medför en skyldighet att betala mervärdesskatt på gemenskapsinterna förvärv av bränsle innan skatten har blivit utkrävbar i den mening som avses i denna artikel 69.

26 Det ska härvidlag erinras om att i artikel 62 led 1 i mervärdesskattedirektivet definieras en ”beskattningsgrundande händelse” som en händelse varigenom de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt ska bli utkrävbar är uppfyllda, och i led 2 i denna bestämmelse definieras ”mervärdesskattens utkrävbarhet” som att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten, vilket inte hindrar att tidpunkten för betalning får skjutas upp. Det framgår dessutom av artikel 206 första meningen i direktivet att betalningsskyldigheten i princip inträder när den mervärdesskattedeklaration som avses i artikel 250 lämnas.

27 I detta hänseende ska det understrykas att det ska göras en åtskillnad mellan begreppen "beskattningsgrundande händelse" och "mervärdesskattens utkrävbarhet" i artikel 62 i mervärdesskattedirektivet å ena sidan, och begreppet "betalning" av skatten å den andra (se, analogt, dom av den 20 oktober 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 24).

28 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 87 i sitt förslag till avgörande utgör den beskattningsgrundande händelsen, utkrävbarheten och betalningsskyldigheten således tre på varandra följande steg i förfarandet som leder till skatteuttaget, i den meningen att för att en betalningsskyldighet ska uppkomma måste mervärdesskatten ha blivit utkrävbar och för att mervärdesskatten ska vara utkrävbar måste den beskattningsgrundande händelsen först ha inträffat.

29 När det gäller gemenskapsinterna förvärv följer det av artikel 68 i mervärdesskattedirektivet att den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa vid den tidpunkt då det gemenskapsinterna förvärvet av varor äger rum, men enligt artikel 69 i det direktivet, jämförd med dess artikel 222, blir mervärdesskatten inte utkrävbar förrän vid en senare tidpunkt, det vill säga när fakturan utfärdas eller senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då den beskattningsgrundande händelsen inträffade, om ingen faktura har utfärdats före detta datum.

30 I förevarande fall är det visserligen utrett att inom ramen för den ordning som införts genom artikel 103 § 5 a i lagen om mervärdesskatt i fråga om gemenskapsinterna förvärv av bränsle inträffar den beskattningsgrundande händelsen – i enlighet med artikel 68 i mervärdesskattedirektivet – innan skyldigheten att göra en förskottsbetalning uppkommer, eftersom denna betalningsskyldighet inträder efter det att varorna har förts in i landet, men betalningsskyldigheten inträder emellertid innan mervärdesskatten blivit utkrävbar enligt artikel 69 i detta direktiv, jämförd med artikel 222 i samma direktiv.

31 Det framgår nämligen av beslutet om hänskjutande att artikel 103 § 5 a i mervärdesskattelagen ger upphov till en skyldighet att betala mervärdesskatten i förskott, i strid med sistnämnda bestämmelser, oavsett om en faktura utfärdats eller den frist som avses i punkt 29 ovan har löpt ut, då skatten definitivt blir utkrävbar.

32 Även om det är riktigt att medlemsstaterna enligt artikel 206 andra meningen i mervärdesskattedirektivet får göra undantag från regeln om att betalning ska ske när den periodiska deklarationen lämnas och ta ut preliminär betalning, kan denna möjlighet endast utövas i den mån den avser skatt som har blivit utkrävbar (se, analogt, dom av den 20 oktober 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, punkterna 25 och 27).

33 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 98 och 99 i sitt förslag till avgörande utgör artikel 206 andra meningen i mervärdesskattedirektivet visserligen ett undantag från den huvudregel som anges i första meningen i denna bestämmelse, vari det föreskrivs en skyldighet att betala när mervärdesskattedeklarationen lämnas in, vilken omfattas av avdelning XI kapitel 1 i mervärdesskattedirektivet med rubriken "Skyldigheter avseende betalning". Denna artikel kan dock inte läggas till grund för ett undantag från artiklarna 62 och 69 i direktivet, vilka omfattas av avdelning VI i direktivet, med rubriken "Beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet".

34 Eftersom möjligheten att ta ut preliminär betalning enligt artikel 206 andra meningen i mervärdesskattedirektivet inte innebär att medlemsstaterna kan senarelägga den tidpunkt då skatten blir utkrävbar, utan endast den tidpunkt då en skatt som redan blivit utkrävbar ska betalas, ska denna bestämmelse följaktligen tolkas så, att den utgör hinder mot en bestämmelse i en medlemsstats lagstiftning som innebär att skyldighet att betala mervärdesskatt inträder innan

skatten har blivit utkrävbar enligt artikel 69 i detta direktiv.

35 Denna slutsats påverkas inte av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, där det föreskrivs att såvida vissa villkor som räknas upp i denna bestämmelse är uppfyllda får medlemsstaterna införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri. Det förhåller sig nämligen så, att även om medlemsstaterna förfogar över ett utrymme för skönsmässig bedömning för att uppnå dessa mål, måste de likväl utöva sin behörighet på området med iakttagande av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 april 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, punkterna 25 och 26 och där angiven rättspraxis).

36 Således kan en bestämmelse i nationell rätt endast anses vara förenlig med nyssnämnda artikel 273 om den är förenlig med de övriga bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet.

37 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Artiklarna 69, 206 och 273 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell bestämmelse som medför en skyldighet att betala mervärdesskatt på gemenskapsinterna förvärv av bränsle innan skatten har blivit utkrävbar i den mening som avses i denna artikel 69.

38 Mot bakgrund av detta svar saknas det anledning att besvara de övriga tolkningsfrågorna angående dels tolkningen av artikel 110 FEUF, dels andra aspekter avseende tolkningen av mervärdesskattedirektivet.

Rättegångskostnader

39 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 (femte avdelningen) följande:

Artiklarna 69, 206 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010, ska tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell bestämmelse som medför en skyldighet att betala mervärdesskatt på gemenskapsinterna förvärv av bränsle innan skatten har blivit utkrävbar i den mening som avses i denna artikel 69.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.