Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

9 september 2021 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 69 – Verschuldigdheid van de btw – Intracommunautaire verwerving van motorbrandstoffen – Verplichting tot vooruitbetaling van btw – Artikel 206 – Begrip ‚voorlopige vooruitbetalingen' – Artikel 273 – Juiste inning van de btw en bestrijding van fraude – Beleidsruimte van de lidstaten"

In zaak C?855/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny S?d Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 17 oktober 2019, ingekomen bij het Hof op 22 november 2019, in de procedure

G. sp. z o.o.

tegen

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan (rapporteur), kamerpresident, M. Ileši?, E. Juhász, C. Lycourgos en I. Jarukaitis, rechters,

advocaat-generaal: H. Saugmandsgaard Øe,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– G. sp. z o.o., vertegenwoordigd door M. Kalinowski, radca prawny,

– de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, vertegenwoordigd door B. Ko?odziej en T. Wojciechowski als gemachtigden,

– de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Siekierzy?ska en J. Jokubauskait? als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 18 maart 2021,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 110 VWEU en van de artikelen 69, 206 en 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1, met rectificatie in PB 2007, L 335, blz. 60), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen G. sp. z o.o. en de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (directeur van de belastingdienst Bydgoszcz, Polen) (hierna: „belastingdienst") betreffende een verplichting tot vooruitbetaling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 62 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn:

1) wordt onder ‚belastbaar feit' verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld;

2) wordt de belasting geacht ‚verschuldigd te zijn' wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van [de] tot voldoening van de belasting gehouden persoon kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld."

4 Artikel 68 van deze richtlijn luidt:

„Het belastbare feit vindt plaats op het tijdstip waarop de intracommunautaire verwerving van goederen wordt verricht.

De intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn verricht op het tijdstip waarop de levering van soortgelijke goederen binnen het grondgebied van de lidstaat wordt geacht te zijn verricht."

5 Artikel 69 van deze richtlijn bepaalt het volgende:

„Voor de intracommunautaire verwervingen van goederen wordt de btw verschuldigd bij de uitreiking van de factuur, of bij het verstrijken van de in artikel 222, eerste alinea, bedoelde termijn indien er voor die datum geen factuur is uitgereikt."

6 Artikel 206 van de btw-richtlijn luidt:

„Iedere belastingplichtige die tot voldoening van de belasting is gehouden, moet het nettobedrag van de btw bij de indiening van de in artikel 250 bedoelde aangifte voldoen. De lidstaten kunnen echter een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag vaststellen of bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan."

7 Artikel 222 van deze richtlijn bepaalt:

„Voor goederenleveringen die onder de in artikel 138 gestelde voorwaarden worden verricht of voor diensten ter zake waarvan de btw overeenkomstig artikel 196 door de afnemer verschuldigd

is, wordt de factuur uitgereikt uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgende op die waarin het belastbare feit zich heeft voorgedaan.

Met betrekking tot andere goederenleveringen en diensten kunnen de lidstaten de belastingplichtige een termijn voor de uitreiking van facturen opleggen.”

8 Artikel 250 van deze richtlijn luidt:

„1. Iedere belastingplichtige moet een btw-aangifte indienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben, alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen.

[...]”

9 Artikel 273 van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

Pools recht

10 Artikel 20, lid 5, van de ustawa o podatku od towarów i us?ug (wet inzake de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2016, volgnr. 710), zoals van toepassing ten tijde van de feiten (hierna: „btw-wet”), bepaalt het volgende:

„In het geval van intracommunautaire verwervingen van goederen ontstaat de belastingschuld op het tijdstip van uitreiking van de factuur door de btw-plichtige, en uiterlijk op de vijftiende dag van de maand die volgt op de maand waarin de levering van de goederen die het voorwerp zijn van de intracommunautaire verwerving zich heeft voorgedaan [...].”

11 Overeenkomstig artikel 99, lid 11 a, van de btw-wet is iedere belastingplichtige in het geval van een in artikel 103, lid 5 a, van deze wet bedoelde intracommunautaire verwerving van goederen verplicht om uiterlijk op de vijfde dag van de maand die volgt op de maand waarin de verplichting tot betaling van de belasting is ontstaan, bij het hoofd van het douanekantoor dat bevoegd is voor de afwikkeling van de accijns de maandelijks verschuldigde btw-bedragen aan te geven.

12 Artikel 103, lid 5 a, van deze wet bepaalt:

„In het geval van intracommunautaire verwervingen van de motorbrandstoffen die worden genoemd in bijlage nr. 2 bij de ustawa o podatku akcyzowym [(wet op de accijns)] van 6 december 2008 en waarvan de productie of de verhandeling een concessie vereist overeenkomstig de bepalingen van de ustawa – Prawo energetyczne [(energiewet)] van 10 april 1997, is de belastingplichtige verplicht om, zonder daartoe te worden opgeroepen door de directeur van het douanekantoor, de bedragen van de btw te berekenen en deze over te maken op de bankrekening van het voor de betaling van de accijns bevoegde douanekantoor:

1) binnen vijf dagen na de datum waarop deze accijnsgoederen zijn binnengebracht op de plaats van ontvangst als vermeld in de relevante vergunning – indien de goederen worden verworven in het intracommunautaire handelsverkeer in de zin van de [wet op de accijns van 6 december 2008] door een geregistreerde afnemer, die daarbij gebruikmaakt van de accijnsschorsingsregeling overeenkomstig de bepalingen inzake de accijns;

2) binnen vijf dagen na de datum waarop deze goederen vanuit een andere lidstaat zijn binnengebracht in een belastingentrepot;

3) op het tijdstip waarop de goederen naar het nationale grondgebied worden overgebracht – indien zij overeenkomstig de bepalingen inzake de accijns buiten de accijnsschorsingsregeling worden overgebracht.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

13 In de loop van december 2016 heeft G. twintig intracommunautaire verwervingen verricht van dieselbrandstof, die valt onder GN-code 2710 19 43, voor een totale hoeveelheid van 3 190 874 m³.

14 De belastingdienst heeft gepreciseerd dat de intracommunautaire verwervingen door G. onderworpen zijn aan de tweede in artikel 103, lid 5 a, van de btw-wet bedoelde situatie, namelijk die waarin goederen vanuit een andere lidstaat worden binnengebracht in een belastingentrepot.

15 G. heeft in strijd met voornoemde bepaling de btw over deze verwervingen, ten bedrage van 1 530 766 Poolse zloty (PLN) (ongeveer 345 000 EUR), niet binnen een termijn van vijf dagen vanaf de invoering van de dieselbrandstof op het nationale grondgebied betaald. Bovendien heeft zij in strijd met artikel 99, lid 11 a, van de btw-wet evenmin een maandelijkse aangifte met betrekking tot die verwervingen gedaan uiterlijk op de vijfde dag van de maand die volgde op de maand waarin de betalingsverplichting was ontstaan.

16 Bijgevolg heeft de belastingdienst bij besluit van 6 april 2018 middels een navorderingsaanslag voor de maand december 2016 van G. de onmiddellijke betaling gevorderd van de verschuldigde btw, vermeerderd met vertragingsrente berekend vanaf de dag volgend op de vervaldag voor de betaling.

17 Bij vonnis van 10 juli 2018 heeft de Wojewódzki S?d Administracyjny w Bydgoszczy (bestuursrechter in eerste aanleg Bydgoszcz, Polen) het door G. tegen dat besluit ingestelde beroep afgewezen.

18 De Naczelny S?d Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), waarbij cassatieberoep tegen dit vonnis is ingesteld, wijst erop dat artikel 103, lid 5 a, van de btw-wet deel uitmaakt van een op 1 augustus 2016 in werking getreden pakket wijzigingen van deze wet ter verbetering van de btw-heffing over intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen en ter voorkoming van btw-fraude in de grensoverschrijdende handel daarin.

19 De verwijzende rechter vraagt zich om te beginnen af of voormeld artikel 103, lid 5 a, verenigbaar is met artikel 110 VWEU voor zover er kortere termijnen gelden voor de betaling van btw over intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen dan voor de betaling van btw over binnenlandse verwervingen van motorbrandstoffen. De lidstaten kunnen immers slechts gebruikmaken van de door artikel 273 van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid om verplichtingen voor te schrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, vooropgesteld dat er sprake is van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten en mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

20 Voor het geval dat artikel 103, lid 5 a, van de btw-wet noch artikel 110 VWEU noch artikel 273 van de btw-richtlijn schendt, vraagt de verwijzende rechter zich vervolgens af of de eerstgenoemde bepaling in overeenstemming is met artikel 69 van die richtlijn, voor zover zij bepaalt dat de btw over de intracommunautaire verwerving van brandstoffen kan worden geheven nog vóór het ontstaan van de belastingschuld als bedoeld in artikel 69, volgens hetwelk deze schuld ontstaat op de datum van uitreiking van de factuur of, indien er geen factuur is uitgereikt vóór de dag waarop de intracommunautaire verwerving plaatsvindt, uiterlijk de vijftiende dag van de maand volgende op die waarin het belastbare feit zich heeft voorgedaan.

21 Volgens de verwijzende rechter hangt het antwoord op deze vraag af van de aard van de in artikel 103, lid 5 a, van de btw-wet bedoelde betalingen. Indien deze betalingen een apart stelstel van versnelde inning van de btw vormen, is de verplichting tot betaling van de belasting vóór het ontstaan van de belastingschuld krachtens artikel 69 van de btw-richtlijn niet verenigbaar met die bepalingen, omdat er op dat moment geen grondslag is voor de verschuldigdheid van de btw. Daarentegen kan de verplichting tot betaling van de belasting vóór het ontstaan van de belastingschuld verenigbaar zijn met artikel 69 indien deze betalingen worden beschouwd als „voorlopige vooruitbetalingen” in de zin van artikel 206, tweede volzin, in fine, van de btw-richtlijn. In voorkomend geval rijst de vraag of deze voorlopige vooruitbetalingen kunnen worden berekend op basis van het brutobedrag van de over intracommunautaire verwervingen van brandstoffen verschuldigde btw zonder rekening te houden met het recht op aftrek van de belastingplichtige.

22 Indien dat het geval zou zijn, vraagt de verwijzende rechter zich ten slotte af of een voorlopige vooruitbetaling op de btw in de zin van de genoemde bepaling die niet binnen de gestelde termijn is betaald, haar juridisch bestaan verliest na afloop van het tijdvak van aangifte van de btw waarvoor de voorlopige vooruitbetaling moest worden verricht.

23 Tegen deze achtergrond heeft de Naczelny S?d Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Verzetten artikel 110 [VWEU] en artikel 273 van [de btw-richtlijn] zich niet tegen een bepaling als artikel 103, lid 5 a, van [de btw-wet], waarin is bepaald dat een belastingplichtige in het geval van intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen verplicht is om, zonder daartoe te worden opgeroepen door de directeur van het douanekantoor, de bedragen van de btw te berekenen en deze over te maken op de bankrekening van het voor de betaling van de accijns bevoegde douanekantoor:

a) binnen vijf dagen na de datum waarop deze accijnsgoederen zijn binnengebracht op de plaats van ontvangst als vermeld in de relevante vergunning – indien de goederen worden verworven in het intracommunautaire handelsverkeer in de zin van de [wet op de accijns van 6 december 2008] door een geregistreerde afnemer, die daarbij gebruikmaakt van de accijnsschorsingsregeling overeenkomstig de bepalingen inzake de accijns;

b) binnen vijf dagen na de datum waarop deze goederen vanuit een andere lidstaat zijn binnengebracht in een belastingentrepot;

c) op het tijdstip waarop de goederen naar het nationale grondgebied worden overgebracht – indien zij overeenkomstig de bepalingen inzake de accijns buiten de accijnsschorsingsregeling worden overgebracht?

2) Verzet artikel 69 van [de btw-richtlijn] zich niet tegen een bepaling als artikel 103, lid 5 a, van [de btw-wet], waarin is bepaald dat een belastingplichtige in het geval van intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen verplicht is om, zonder daartoe te worden opgeroepen door de directeur van het douanekantoor, de bedragen van de btw te berekenen en deze over te maken op de bankrekening van het voor de betaling van de accijns bevoegde douanekantoor:

a) binnen vijf dagen na de datum waarop deze accijnsgoederen zijn binnengebracht op de plaats van ontvangst als vermeld in de relevante vergunning – indien de goederen worden verworven in het intracommunautaire handelsverkeer in de zin van de [wet op de accijns van 6 december 2008] door een geregistreerde afnemer, die daarbij gebruikmaakt van de accijnsschorsingsregeling overeenkomstig de bepalingen inzake de accijns;

b) binnen vijf dagen na de datum waarop deze goederen vanuit een andere lidstaat zijn binnengebracht in een belastingentrepot;

c) op het tijdstip waarop de goederen naar het nationale grondgebied worden overgebracht – indien zij overeenkomstig de bepalingen inzake de accijns buiten de accijnsschorsingsregeling worden overgebracht,

aldus uitgelegd dat deze bedragen geen voorlopige vooruitbetalingen op de btw in de zin van artikel 206 van [de btw-richtlijn] zijn?

3) Verliest een voorlopige vooruitbetaling op de btw in de zin van artikel 206 van [de btw-richtlijn] die niet tijdig is verricht, haar juridisch bestaan aan het einde van het belastingtijdvak waarvoor de voorlopige vooruitbetaling moest worden verricht?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

24 Met zijn vragen wenst de verwijzende rechter in de eerste plaats te vernemen of artikel 110 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een bepaling van nationaal recht die een verplichting tot vooruitbetaling van de btw over de intracommunautaire verwerving van brandstoffen oplegt voordat deze belasting verschuldigd wordt in de zin van artikel 69 van de btw-richtlijn. In de tweede plaats wenst de verwijzende rechter te vernemen of deze richtlijn, en in het

bijzonder de artikelen 69, 206 en 273 ervan, aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een dergelijke bepaling van nationaal recht. Voorts wenst de verwijzende rechter te vernemen of de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich in voorkomend geval verzet tegen het vereiste dat de over een dergelijke verwerving verschuldigde btw op basis van het brutobedrag wordt berekend zonder rekening te houden met het recht op aftrek, en of een voorlopige vooruitbetaling op de btw in de zin van artikel 206 van deze richtlijn die niet tijdig is verricht, haar juridisch bestaan verliest na afloop van het tijdvak van aangifte van de belasting waarvoor de voorlopige vooruitbetaling moest worden verricht.

25 Om te beginnen moet worden geantwoord op de vragen van de verwijzende rechter waarmee hij in wezen wenst te vernemen of de artikelen 69, 206 en 273 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationaalrechtelijke bepaling die een verplichting tot betaling van btw over de intracommunautaire verwerving van motorbrandstoffen oplegt voordat deze belasting verschuldigd wordt in de zin van artikel 69.

26 Er zij aan herinnerd dat onder „belastbaar feit” in de zin van artikel 62, punt 1, van de btw-richtlijn wordt verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden worden vervuld die vereist zijn voor het verschuldigd worden van de belasting, en dat volgens punt 2 van dat artikel de belasting wordt geacht „verschuldigd te zijn” wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de tot voldoening van de belasting gehouden persoon kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld. Bovendien volgt uit artikel 206, eerste volzin, van deze richtlijn dat de verplichting tot betaling in beginsel ontstaat bij de indiening van de in artikel 250 van die richtlijn bedoelde btw-aangifte.

27 In dit verband moet worden benadrukt dat er een onderscheid moet worden gemaakt tussen de begrippen „belastbaar feit” en het „verschuldigd zijn” van de belasting in de zin van artikel 62 van de btw-richtlijn enerzijds, en de „betaling” van de belasting anderzijds (zie naar analogie arrest van 20 oktober 1993, Balocchi, C?10/92, EU:C:1993:846, punt 24).

28 Zoals de advocaat-generaal in punt 87 van zijn conclusie heeft opgemerkt, vormen het belastbare feit, de verschuldigdheid van de btw en de verplichting tot betaling ervan aldus drie opeenvolgende fasen in het proces dat leidt tot de inning van deze belasting, in die zin dat het ontstaan van de verplichting tot betaling van de btw veronderstelt dat die belasting verschuldigd is geworden, waarbij de verschuldigdheid zelf afhankelijk is van een voorafgaand belastbaar feit.

29 Wat intracommunautaire verwervingen betreft, vindt het belastbare feit krachtens artikel 68 van de btw-richtlijn plaats op de datum waarop de intracommunautaire verwerving van goederen wordt verricht, maar wordt de btw krachtens artikel 69 van deze richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 222 ervan, pas verschuldigd op een later tijdstip, namelijk bij de uitreiking van de factuur of uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgend op die waarin het belastbare feit zich heeft voorgedaan, indien er vóór die datum geen factuur is uitgereikt.

30 In casu staat weliswaar vast dat in het kader van de bij artikel 103, lid 5 a, van de btw-wet ingevoerde regeling inzake intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen het belastbare feit zich overeenkomstig artikel 68 van de btw-richtlijn voordoet voordat de voorafbetaling van de btw verschuldigd wordt, aangezien deze verplichting tot betaling ontstaat na de binnenkomst van deze goederen op het nationale grondgebied, maar wordt die verplichting tot betaling kennelijk opgelegd voordat de btw verschuldigd wordt op grond van artikel 69 van deze richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 222 ervan.

31 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt immers dat artikel 103, lid 5 a, van de btw-wet in strijd met laatstgenoemde bepalingen de verplichting tot vooruitbetaling van de btw doet ontstaan, ongeacht de uitreiking van een factuur of het verstrijken van de in punt 29 van het onderhavige arrest

bedoelde termijn na afloop waarvan de belasting noodzakelijkerwijs verschuldigd wordt.

32 Bovendien kunnen de lidstaten krachtens artikel 206, tweede volzin, van de btw-richtlijn weliswaar afwijken van de regel dat er betaald wordt bij de indiening van de periodieke aangifte en voorlopige vooruitbetalingen innen, maar van deze mogelijkheid kan slechts worden gebruikgemaakt voor zover het gaat om een belasting die verschuldigd is geworden (zie naar analogie arrest van 20 oktober 1993, Balocchi, C?10/92, EU:C:1993:846, punten 25 en 27).

33 Zoals de advocaat-generaal in de punten 98 en 99 van zijn conclusie heeft opgemerkt, vormt artikel 206, tweede volzin, van de btw-richtlijn namelijk weliswaar een aanvulling op het in de eerste volzin van deze bepaling neergelegde beginsel met betrekking tot de verplichting tot betaling bij de indiening van de btw-aangifte, die valt onder titel XI, hoofdstuk 1, van de btw-richtlijn, getiteld „Verplichting tot betaling”, maar kan dit artikel niet leiden tot een afwijking van de artikelen 62 en 69 van deze richtlijn, die vallen onder titel VI van de richtlijn, met als opschrift „Belastbaar feit en verschuldigdheid van de belasting”.

34 Aangezien de lidstaten met gebruikmaking van de in artikel 206, tweede volzin, van de btw-richtlijn opgenomen mogelijkheid om voorlopige vooruitbetalingen te innen niet de datum waarop de belasting verschuldigd wordt, maar enkel de datum van betaling van een belasting die reeds verschuldigd is geworden, kunnen vervroegen, moet deze bepaling dan ook aldus worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een bepaling van het recht van een lidstaat die een verplichting tot betaling van de btw oplegt voordat deze belasting op grond van artikel 69 van die richtlijn verschuldigd wordt.

35 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door artikel 273 van de btw-richtlijn, dat bepaalt dat de lidstaten, mits aan bepaalde in die bepaling genoemde voorwaarden is voldaan, andere verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude. Hoewel de lidstaten over een beoordelingsmarge beschikken met betrekking tot de middelen voor het bereiken van die doelstellingen, moeten zij hun bevoegdheden ter zake immers uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht (zie in die zin arrest van 15 april 2021, Grupa Warzywna, C?935/19, EU:C:2021:287, punten 25 en 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Een bepaling van nationaal recht kan derhalve slechts als verenigbaar met artikel 273 van de btw-richtlijn worden beschouwd indien zij met name voldoet aan de andere bepalingen van die richtlijn.

37 Bijgevolg moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat de artikelen 69, 206 en 273 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationaalrechtelijke bepaling die een verplichting tot betaling van btw over de intracommunautaire verwerving van motorbrandstoffen oplegt voordat deze belasting verschuldigd wordt in de zin van artikel 69 van die richtlijn.

38 Gelet op dit antwoord hoeven de andere onderdelen van de prejudiciële vragen over, ten eerste, de uitlegging van artikel 110 VWEU en, ten tweede, andere aspecten van de uitlegging van de btw-richtlijn, niet te worden beantwoord.

Kosten

39 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 69, 206 en 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationaalrechtelijke bepaling die een verplichting tot betaling van belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de intracommunautaire verwerving van motorbrandstoffen oplegt voordat deze belasting verschuldigd wordt in de zin van artikel 69 van die richtlijn.

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.