

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

H. SAUGMANDSGAARD ØE

fremsat den 18. marts 2021 (1)

Sag C-855/19

G. sp. z o.o.

mod

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – erhvervelse af brændstoffer inden for Fællesskabet – forpligtelse til forudbetaling af afgift – frist på fem dage regnet fra brændstoffers indførsel til det nationale område – artikel 110 TEUF – forbud mod at opkræve højere interne afgifter på varer fra andre medlemsstater – direktiv 2006/112/EF – artikel 273 – foranstaltninger til undgåelse af svig – artikel 62 og 69 – afgiftens forfald – foreligger ikke – artikel 206 – begrebet acontobeløb – acontobeløb vedrørende en afgift, der ikke er forfaldet – beregningsgrundlag – bruttobeløb beregnet for en afgiftspligtig transaktion – afgiftens nettobeløb beregnet for hele afgiftsperioden«

I. Indledning

1. Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 110 TEUF og af artikel 69, 206 og 273 i direktiv 2006/112/EF (2).
2. Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem selskabet G. sp. z o.o. (herefter »appellanten i hovedsagen«) og Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (direktøren for skatte- og afgiftsforvaltningen i Bydgoszczy, Polen) (herefter »skatte- og afgiftsforvaltningen«) vedrørende en forpligtelse til forudbetaling af merværdiafgift (moms) på erhvervelser af brændstoffer inden for Fællesskabet, som er indført for at bekæmpe svig.
3. Appellanten i hovedsagen har anfægtet gyldigheden i henhold til EU-retten af denne forpligtelse til forudbetaling, hvorefter den pågældende skulle betale afgiftens bruttobeløb uden hensyntagen til dennes fradragsret for hver erhvervelse af brændstoffer inden for Fællesskabet inden for en frist på fem dage regnet fra deres indførsel til det nationale område.

4. Det er af nedenstående grunde min opfattelse, at momsdirektivets artikel 62 og 69 er til hinder for en sådan forpligtelse til forudbetaling, for så vidt som den gør det muligt for skatte- og afgiftsforvaltningen at opkræve en betaling fra den afgiftspligtige person, inden afgiften *forfalder*.

5. En sådan forudbetaling kan ikke kvalificeres som et acontobeløb som omhandlet i dette direktivs artikel 206. For det første kan sådanne acontobetalinger kun vedrøre en afgift, der er *forfaldet*, jf. de ovennævnte bestemmelser. For det andet skal sådanne acontobetalinger vedrøre afgiftens *nettobeløb* beregnet for hele afgiftsperioden og ikke bruttobeløbet af den moms, der skal betales for en enkelt afgiftspligtig transaktion.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

6. Momsdirektivets artikel 62 bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved

1) »afgiftspligtens indtræden«: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt

2) »afgiftens forfald«: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.«

7. Dette direktivs artikel 68 er affattet som følger:

»Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet finder sted.

Erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet anses for at finde sted på det tidspunkt, hvor leveringen inden for medlemsstaten af lignende varer anses for at finde sted.«

8. Dette direktivs artikel 69 har følgende ordlyd:

»Ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet forfalder momsen ved udstedelsen af fakturaen, eller, hvis der ikke er udstedt en faktura inden denne dato, ved udløbet af den i artikel 222, stk. 1, omhandlede frist.«

9. Momsdirektivets artikel 206 fastsætter:

»Enhver afgiftspligtig person, der er betalingspligtig for momsen, skal indbetale momsens nettobeløb samtidig med indgivelsen af den i artikel 250 omhandlede momsangivelse. Medlemsstaterne kan dog fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb eller opkræve acontobeløb.«

10. Nævnte direktivs artikel 222 bestemmer:

»For leveringer af varer, der foretages på de i artikel 138 fastsatte betingelser, eller for leveringer af ydelser, for hvilke kunden er afgiftspligtig i medfør af artikel 196, skal der udstedes en faktura senest den femtende dag i den måned, der følger efter den måned, i hvilken afgiftspligten er indtrådt.

For andre leveringer af varer eller ydelser kan medlemsstaterne pålægge afgiftspligtige personer

tidsfrister for udstedelse af fakturaer.«

11. Momsdirektivets artikel 273, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

B. Polsk ret

12. Artikel 20, stk. 5, i ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lov af 11.3.2004 om afgift på varer og tjenesteydelser) (Dz. U. 2016, pos. 710), som ændret på tidspunktet for de faktiske omstændigheder (herefter »momsloven«), bestemmer:

»Ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet forfalder afgiften på tidspunktet for den afgiftspligtige persons udstedelse af fakturaen, dog senest den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken levering af varerne [...] er foretaget [...]«

13. I henhold til momslovens artikel 99, stk. 1, skal den afgiftspligtige person ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet som omhandlet i artikel 103, stk. 5a, til direktøren for det toldkontor, der er ansvarligt for betalinger på punktafgiftsområdet, indgive en månedlig momsangivelse senest den 5. i den måned, der følger efter den måned, hvor betalingsforpligtelsen er opstået.

14. Denne lovs artikel 103, stk. 5a, har følgende ordlyd:

»Ved erhvervelse inden for Fællesskabet af motorbrændstoffer, som er opregnet i bilag 2 til ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym [lov af 6.12.2008 om punktafgift, herefter »punktafgiftsloven«], og hvis fremstilling eller omsætning kræver opnåelse af en koncession i overensstemmelse med bestemmelserne i Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne [lov af 10.4.1997 om energi], er den afgiftspligtige person forpligtet til, af egen drift og uden anmodning herom fra toldkontoret, at beregne og indbetale afgift på kontoen tilhørende det toldkontor, der er ansvarligt for betalinger på punktafgiftsområdet:

1) inden for en frist på 5 dage fra den dato, hvor disse varer ankommer til det i aftalen om levering af punktafgiftspligtige varer fastsatte leveringssted, hvis varerne er erhvervet inden for Fællesskabet som omhandlet i [punktafgiftsloven], af en person, der er registreret som modtager under afgiftssuspensionsordningen, i overensstemmelse med bestemmelserne om punktafgift

2) senest 5 dage efter datoen for indførsel af disse varer fra en anden medlemsstats område end Polen til afgiftsoplaget

3) i tilfælde af overførsel af varerne inden for Polens område – hvis varerne overføres uden for afgiftssuspensionsordningen i overensstemmelse med bestemmelserne om punktafgift.«

III. Tvisten i hovedsagen, de præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

15. I december 2016 foretog appellanten i hovedsagen 20 erhvervelser af dieselolie inden for Fællesskabet svarende til i alt 3 190,874 m³.

16. Skatte- og afgiftsforvaltningen præciserede, at de erhvervelser inden for Fællesskabet, som appellanten i hovedsagen foretog, henhørte under det andet tilfælde, der er nævnt i momslovens artikel 103, stk. 5a, dvs. indførsel af varer til et afgiftsoplag fra en anden medlemsstats område.

17. Appellanten i hovedsagen undlod at betale det samlede momsbeløb på 1 530 766 zloty (PLN) (ca. 337 319,59 EUR) for disse erhvervelser inden for fristen på fem dage regnet fra dieseloliens indførsel til det nationale område som krævet i momslovens artikel 103, stk. 5a. Selskabet indgav heller ikke den månedlige momsangivelse senest den 15. i den måned, der fulgte efter den måned, hvor betalingsforpligtelsen var opstået, som krævet i denne lovs artikel 99, stk. 11a.

18. Ved afgørelse af 6. april 2018 pålagde skatte- og afgiftsforvaltningen ved en afgiftsansættelse for december 2016 appellanten i hovedsagen straks at indbetale den moms, der skulle svares af de omtvistede erhvervelser inden for Fællesskabet, med tillæg af morarenter regnet fra dagen efter betalingsfristens udløb.

19. Appellanten i hovedsagen anlagde sag ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Bydgoszcz, Polen), der frifandt skatte- og afgiftsforvaltningen ved dom af 10. juli 2018.

20. Appellanten i hovedsagen har iværksat appel til prøvelse af denne dom ved den forelæggende ret, idet der rejses tvivl om lovligheden af momslovens artikel 103, stk. 5a, henset til artikel 110 TEUF og momsdirektivets artikel 69 og 206.

21. Denne ret har forklaret, at momslovens artikel 103, stk. 5a, indgår i en »brændstofpakke«, som blev vedtaget på nationalt plan, og som trådte i kraft den 1. august 2016, dvs. en række ændringer, der har til formål at opstramme opkrævningen af moms i forbindelse med erhvervelse af brændstoffer inden for Fællesskabet og at undgå momssvig på det grænseoverskridende marked for brændstoffer.

22. Den forelæggende ret har beskrevet de praktiske konsekvenser, som denne nye ordning har for afgiftspligtige personer, der erhverver brændstoffer inden for Fællesskabet, såsom appellanten i hovedsagen, på følgende måde.

23. I forbindelse med den almindelige ordning for erhvervelser inden for Fællesskabet skal erhververen principielt angive den skyldige moms og gøre sin fradragsret gældende i den samme angivelse, som indgives senest den 25. i måneden efter hver afgiftsperiode (måned- eller kvartalsvis).

24. I henhold til den nye ordning, der er indført ved momslovens artikel 103, stk. 5a, er fristen for indbetaling af den moms, der skyldes for erhvervelser af brændstoffer inden for Fællesskabet, blevet væsentlig kortere, da denne moms skal betales inden for en frist på fem dage regnet fra brændstofferne indførsel til det nationale område.

25. I praksis betaler den afgiftspligtige person den moms, der skyldes for erhvervelser af brændstoffer inden for Fællesskabet, inden den pågældende indgiver momsangivelsen for disse erhvervelser, hvilket skal ske senest den 5. i den måned, der følger efter den måned, hvor betalingsforpligtelsen er opstået i henhold til denne lovs artikel 99, stk. 11a.

26. Den afgiftspligtige person, der foretager sådanne erhvervelser, kan kun udøve sin fradragsret i den angivelse, som den pågældende indgiver efter at have betalt den skyldige moms. I modsætning til den almindelige ordning, der gælder for erhvervelser inden for Fællesskabet,

foreligger der således en tidsmæssig forskydning mellem momsens indbetaling, som skal ske inden for fem dage efter brændstofferne indføres til det nationale område, og fradraget af denne moms, som sker på det tidspunkt, hvor momsangivelsen indgives.

27. Det er disse særlige omstændigheder, der er årsag til den forelæggende rets tvivl om, hvorvidt den ordning, der er indført ved momslovens artikel 103, stk. 5a, er forenelig med en række EU-retlige bestemmelser.

28. Den forelæggende ret ønsker indledningsvis oplyst, om den nye ordning er forenelig med artikel 110 TEUF og med momsdirektivets artikel 273. Dette spørgsmål vedrører ikke de forskellige ordninger for erhvervelser af brændstoffer inden for Fællesskabet og andre erhvervelser inden for Fællesskabet, der er beskrevet ovenfor, men den eventuelle forskellige behandling af erhvervelser af brændstoffer inden for Fællesskabet og interne leveringer af brændstoffer.

29. Den forelæggende ret ønsker desuden oplyst, om den forpligtelse til forudbetaling af afgiften, der er fastsat ved momslovens artikel 103, stk. 5a, er forenelig med momsdirektivets artikel 69, der vedrører afgiftens forfald.

30. Retten er endelig usikker på, om denne forpligtelse til forudbetaling eventuelt kan betragtes som et acotobeløb, som det er tilladt at opkræve i henhold til momsdirektivets artikel 206. Den har herved fremhævet, at det beløb, som den afgiftspligtige skal betale, er et »bruttobeløb« vedrørende moms, dvs. det afgiftsbeløb, der skyldes for erhvervelser inden for Fællesskabet, inden fradrag.

31. Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er artikel 110 [TEUF] og [momsdirektivets] artikel 273 [...] til hinder for en bestemmelse som artikel 103, stk. 5a, i ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lov af 11.3.2004 om afgift på varer og tjenesteydelser), som bestemmer, at en afgiftspligtig person ved erhvervelse af motorbrændstoffer inden for Fællesskabet, af egen drift og uden anmodning herom fra toldkontoret, er forpligtet til at beregne og indbetale afgift på kontoen tilhørende det toldkontor, der er ansvarligt for betalinger på punktafgiftsområdet:

a) inden for en frist på 5 dage fra den dato, på hvilken disse varer ankommer til det i aftalen om levering af punktafgiftspligtige varer fastsatte leveringssted, hvis varerne er erhvervet inden for Fællesskabet som omhandlet i [loven om punktafgift] af en person, der er registreret som modtager under afgiftssuspensionsordningen, i overensstemmelse med bestemmelserne om punktafgift

b) senest 5 dage fra datoen for indførsel af disse varer fra en anden medlemsstats område end Polen til afgiftsoplaget

c) i tilfælde af overførsel af varerne inden for Polens område – hvis varerne overføres uden for afgiftssuspensionsordningen i overensstemmelse med bestemmelserne om punktafgift?

2) Er [momsdirektivets] artikel 69 [...] til hinder for en bestemmelse som momslovens artikel 103, stk. 5a, der bestemmer, at den afgiftspligtige person i tilfælde af erhvervelse af brændstoffer inden for Fællesskabet, af egen drift og uden anmodning herom fra toldkontoret, er forpligtet til at beregne og indbetale afgift på kontoen tilhørende det toldkontor, der er ansvarligt for betalinger på punktafgiftsområdet:

a) inden for en frist på 5 dage fra den dato, på hvilken disse varer ankommer til det i aftalen om levering af punktafgiftspligtige varer fastsatte leveringssted, hvis varerne er erhvervet inden for Fællesskabet som omhandlet i [loven om punktafgift] af en person, der er registreret som modtager under afgiftssuspensionsordningen, i overensstemmelse med bestemmelserne om punktafgift

b) senest 5 dage efter datoen for indførsel af disse varer fra en anden medlemsstats område end Polen til afgiftsoplaget

c) i tilfælde af overførsel af varerne inden for Polens område – hvis varerne overføres uden for afgiftssuspensionsordningen i overensstemmelse med bestemmelserne om punktafgift – såfremt disse beløb ikke anses for at udgøre acontobeløb som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 206 [...]?

3) Skal indbetaling af et acontobeløb som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 206 [...], som ikke er blevet betalt rettidigt, anses for at miste sin retlige status ved udløbet af den afgiftsperiode, der er indbetalt afgift for?»

32. Anmodningen om præjudiciel afgørelse blev registreret på Domstolens Justitskontor den 22. november 2019.

33. Appellanten i hovedsagen, skatte- og afgiftsforvaltningen, den polske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Disse procesdeltagere og berørte parter har ligeledes indgivet skriftlige svar på de spørgsmål, som Domstolen stillede den 27. november 2020.

IV. Bedømmelse

34. Den forelæggende ret har med sine spørgsmål anmodet Domstolen om at oplyse, om en forpligtelse til forudbetaling som den, der er omhandlet i hovedsagen, er forenelig med artikel 110 TEUF og med momsdirektivets artikel 69, 206 og 273. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at appellanten i hovedsagen ifølge denne forpligtelse skulle betale hele den moms, der skyldtes for hver erhvervelse af brændstoffer inden for Fællesskabet, inden for fem dage efter deres indførsel til det nationale område.

35. Jeg vil for klarhedens skyld fokusere på fire aspekter i min bedømmelse.

36. For det første vil jeg godtgøre, at der ikke foreligger en forskelsbehandling, som er forbudt i henhold til artikel 110 TEUF, eftersom interne transaktioner og erhvervelser inden for Fællesskabet ikke er sammenlignelige med hensyn til risikoen for momssvig.

37. Jeg vil for det andet undersøge muligheden for at fastsætte en sådan forpligtelse til forudbetaling på grundlag af momsdirektivets artikel 273 som led i en foranstaltning til undgåelse af svig. En sådan mulighed er ikke udelukket, men den forudsætter, at de øvrige bestemmelser i dette direktiv og navnlig bestemmelserne om afgiftens forfald er overholdt.

38. For det tredje vil jeg angive, af hvilke grunde en sådan forpligtelse til forudbetaling er uforenelig med momsdirektivets artikel 62 og 69, for så vidt som den gør det muligt for skatte- og

afgiftsforvaltningen at opkræve en betaling fra den afgiftspligtige person, inden afgiften *forfalder*, idet den mulighed for at opkræve acontobeløb, der er fastsat i dette direktivs artikel 206, kun kan vedrøre en afgift, som er forfaldet i henhold til de ovennævnte bestemmelser.

39. For det fjerde og subsidiært vil jeg forklare, hvorfor det nævnte direktivs artikel 206 er til hinder for, at der opkræves acontobeløb vedrørende *bruttobeløbet* af en enkelt afgiftspligtig transaktion uden hensyntagen til den afgiftspligtige persons fradragsret.

A. Spørgsmålet om, hvorvidt forpligtelsen til forudbetaling er forenelig med artikel 110 TEUF (det første spørgsmål)

40. Den polske regering har indledningsvis gjort gældende, at artikel 110 TEUF ikke finder anvendelse, eftersom momsdirektivet har medført en udtømmende harmonisering.

41. Det fremgår nemlig af fast retspraksis, at enhver national foranstaltning på et område, hvor der er foretaget en udtømmende harmonisering på EU-plan, skal bedømmes på grundlag af de pågældende harmoniserede bestemmelser og ikke på grundlag af bestemmelser i den primære ret (3).

42. Visse bestemmelser i momsdirektivet, bl.a. bestemmelserne om definition af erhvervelse inden for Fællesskabet, definition af indførsel (4) eller fastsættelse af afgiftsgrundlaget (5), overlader ganske vist ikke medlemsstaterne noget råderum.

43. Andre bestemmelser indrømmer imidlertid medlemsstaterne et undertiden betydeligt råderum, således at det ikke kan antages, at dette direktiv har medført en udtømmende harmonisering på alle punkter (6). Dette gælder navnlig for momsdirektivets artikel 273, som Domstolen skal tage stilling til i den foreliggende sag, og som giver medlemsstaterne adgang til at træffe visse foranstaltninger for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig (7).

44. Det er således min opfattelse, at bestemmelserne i den primære ret, heriblandt artikel 110 TEUF, finder anvendelse på sådanne foranstaltninger. Det bør fremhæves, at Domstolen tog stilling til fortolkningen af både momslovgivningen og artikel 110 TEUF i Dansk Denavit-dommen (8), som vedrørte en sag, der havde visse lighedspunkter med den foreliggende sag.

45. Jeg vil i denne forbindelse tilføje, at dette spørgsmål udelukkende har formel betydning i den foreliggende sag, eftersom momsdirektivets artikel 273 indeholder et forbud mod forskelsbehandling af interne transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne, som udgør en betingelse for de trufne foranstaltningers gyldighed og dermed omfatter det forbud, der er fastsat i artikel 110 TEUF.

46. Artikel 110 TEUF forbyder medlemsstaterne at pålægge varer fra andre medlemsstater interne afgifter, som er højere end de afgifter, der pålægges lignende indenlandske varer.

47. Det bør påpeges, at erhvervelser inden for Fællesskabet og interne leveringer i sidste ende giver anledning til betaling af det samme momsbeløb, således som skatte- og afgiftsforvaltningen og den polske regering har fremhævet. Disse to former for transaktioner er nemlig underlagt den samme momssats og giver ret til fradrag for indgående moms.

48. Problemet er den eventuelle *likviditetsmæssige ulempe*, der er forbundet med erhvervelser af brændstoffer inden for Fællesskabet i forhold til interne leveringer af brændstoffer. Domstolen har flere gange fastslået, at det principielt er i strid med artikel 110 TEUF at fastsætte kortere betalingsfrister for interne afgifter, der pålægges varer fra andre medlemsstater (9).

49. Det skal derfor afgøres, om afgiftspligtige personer, der foretager erhvervelser af

brændstoffer inden for Fællesskabet, under omstændighederne i hovedsagen har pligt til at indbetale moms hurtigere end afgiftspligtige personer, der køber brændstoffer i forbindelse med interne leveringer.

50. Som skatte- og afgiftsforvaltningen og den polske regering har forklaret, er der med hensyn til indbetaling af moms en vis lighed mellem de ordninger, der gælder for disse to former for transaktioner.

51. Ved erhvervelse af brændstoffer inden for Fællesskabet er den afgiftspligtige person i henhold til momslovens artikel 103, stk. 5a, forpligtet til at indbetale moms til staten inden for en frist på fem dage regnet fra brændstofferens indførsel til det nationale område. Den pågældende har ret til at fratrække dette momsbeløb i den efterfølgende angivelse.

52. Ved intern levering af brændstoffer er sælgeren forpligtet til at fakturere køberen for det skyldige momsbeløb. I praksis betaler køberen ikke momsen direkte til staten, men til sælgeren, som sørger for, at denne moms overføres til staten, idet køberen har ret til at fratrække den nævnte moms i sin efterfølgende angivelse.

53. Erhververen skal således i begge tilfælde (erhvervelse inden for Fællesskabet eller intern levering af varer) »forudbetale« det samlede momsbeløb, der skyldes for købet af brændstoffer, idet han har ret til at fratrække denne moms i sin efterfølgende angivelse.

54. I hvilke tilfælde er erhvervelser af brændstoffer inden for Fællesskabet da under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder forbundet med en likviditetsmæssig ulempe i forhold til interne leveringer af brændstoffer? Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en sådan ulempe, afhænger – som skatte- og afgiftsforvaltningen og den polske regering med rette har påpeget – af de betalingsvilkår, som sælger og køber aftaler i forbindelse med interne leveringer af brændstoffer.

55. Erhvervelser inden for Fællesskabet er nærmere bestemt forbundet med en likviditetsmæssig ulempe, så snart den betalingsfrist, der aftales i forbindelse med interne leveringer, er *længere* end den, der er fastsat i momslovens artikel 103, stk. 5a, dvs. fem dage regnet fra brændstofferens indførsel til det nationale område. Som skatte- og afgiftsforvaltningen og den polske regering har formuleret det, kan den frist, som parterne har aftalt i forbindelse med en intern levering, i praksis både være kortere og længere end fem dage.

56. Ifølge fast retspraksis foreligger der imidlertid tilsidesættelse af artikel 110 TEUF, når afgiften på henholdsvis det importerede og det tilsvarende indenlandsk fremstillede produkt beregnes forskelligt og efter forskellige regler, således at det – *selv om det kun måtte ske i visse tilfælde* – fører til et højere afgiftsbeløb for det importerede produkt (10). Et afgiftssystem kan som følge heraf kun anses for foreneligt med artikel 110 TEUF, hvis det godtgøres, at det er udformet således, at det *under alle omstændigheder* er udelukket, at der skal svares højere afgifter af importerede varer end af indenlandske varer (11).

57. På baggrund af denne retspraksis er den omstændighed, at afgiftspligtige personer, der foretager erhvervelser af brændstoffer inden for Fællesskabet, *i visse tilfælde* har pligt til at indbetale moms hurtigere end afgiftspligtige personer, der køber brændstoffer i forbindelse med interne leveringer, principielt tilstrækkelig til, at der kan fastslås en tilsidesættelse af artikel 110 TEUF.

58. Det skal imidlertid også undersøges, om artikel 110 TEUF udgør en absolut forpligtelse, for så vidt som den forbyder *enhver* indenlandsk afgift, som belaster varer fra andre medlemsstater mere, eller om denne forpligtelse indebærer en vis fleksibilitet, der gør det muligt for den

pågældende medlemsstat at *begrunde* en sådan forskellig behandling.

59. Det skal i denne henseende påpeges, at artikel 110 TEUF ikke er ledsaget af en begrundelsesklausul, således som det bl.a. er tilfældet for de bestemmelser, der forbyder restriktioner for den frie bevægelighed (12). Når det med Domstolens ord »er godtgjort, at der foreligger forskelsbehandling, har den pågældende medlemsstat [...] ikke ifølge artikel 110 TEUF nogen mulighed for at påberåbe sig, at denne forskelsbehandling er begrundet« (13).

60. Det princip om ikke-forskelsbehandling, der kommer til udtryk i artikel 110 TEUF (14), indebærer i forbindelse med en forskellig behandling som den i hovedsagen omhandlede ikke desto mindre, at de pågældende situationer er *sammenlignelige*.

61. Kommissionen har imidlertid gjort gældende, at afgiftspligtige personer, der køber brændstoffer i forbindelse med henholdsvis en erhvervelse inden for Fællesskabet eller en intern levering, ikke befinder sig i sammenlignelige situationer, og at den forpligtelse til forudbetaling, der er fastsat for erhvervelser inden for Fællesskabet, derfor ikke strider mod artikel 110 TEUF.

62. Kommissionen har henvist til, at erhvervelser inden for Fællesskabet efter den overgangsordning, der er indført ved direktiv 91/680/EØF (15), kendetegnes ved, at der leveres en momsfrataget vare på bestemmelsesmedlemsstatens område. Den levering inden for Fællesskabet, som sælgeren foretager, er nemlig fritaget i oprindelseslandet, og det tilkommer den afgiftspligtige person, der foretager erhvervelsen inden for Fællesskabet, at oplyse den skyldige afgift i sin angivelse i bestemmelseslandet (16). Risikoen for svig i forbindelse med denne situation begrundes imidlertid, at der træffes specifikke forebyggende foranstaltninger.

63. Jeg er enig i dette ræsonnement.

64. Det er nemlig almindeligt anerkendt, at risikoen for omfattende momssvig især er knyttet til transaktioner inden for Fællesskabet, bl.a. i form af »karruselsvig« eller svig begået af en »forsvundet handlende« (missing trader) (17). For så vidt angår erhvervelser inden for Fællesskabet og interne leveringer af brændstoffer foreligger der derfor ikke nogen sammenlignelig situation med hensyn til risikoen for momssvig. Som Kommissionen har fremhævet, skyldes denne objektive forskel de valg, som EU-lovgiver traf, da overgangsordningen blev indført ved direktiv 91/680.

65. Det er i øvrigt ubestridt, at den forpligtelse til forudbetaling, der er omhandlet i hovedsagen, gør det muligt at bekæmpe denne type svig. For det første er bekæmpelse af momssvig det udtrykkelige formål, der forfølges med den »brændstoppakke«, hvori denne forpligtelse til forudbetaling indgår (18). For det andet gør forpligtelsen til at betale hele den moms, der skyldes for erhvervelse af brændstoffer, inden for fem dage efter deres indførsel til det nationale område det – som Kommissionen har fremhævet – muligt at bekæmpe svig begået af en »forsvundet handlende«.

66. Det bør også fremhæves, at denne tilgang er forenelig med den tilgang, som Domstolen anvendte i Dansk Denavit-dommen (19). Domstolen fastslog nemlig, at artikel 110 TEUF ikke var til hinder for en national lovgivning, hvori der var fastsat forskellige frister for »indførsel« (dette begreb omfattede på daværende tidspunkt erhvervelser inden for Fællesskabet) (20) og interne momstransaktioner, eftersom de ordninger, der gjaldt for disse transaktioner, ikke var sammenlignelige (21).

67. Det er endelig vigtigt at pege på de systemiske følger af den omvendte fortolkning, hvorefter der er sket tilsidesættelse af artikel 110 TEUF. Henset til EU-rettens regelhierarki vil denne fortolkning medføre, at EU-lovgiver ikke har beføjelse til at ændre momsdirektivet, således

at der fastsættes en forpligtelse til forudbetaling alene for erhvervelser inden for Fællesskabet med henblik på at bekæmpe de nævnte former for svig. En sådan fortolkning synes ikke at være acceptabel.

68. Det er på denne baggrund min opfattelse, at artikel 110 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at der fastsættes en forpligtelse som den i hovedsagen omhandlede til forudbetaling af moms for erhvervelser af brændstoffer inden for Fællesskabet inden for fem dage efter brændstoffernes indførsel til det nationale område.

B. Muligheden for at kvalificere forpligtelsen til forudbetaling som en »foranstaltning til undgåelse af svig« som omhandlet i momsdirektivets artikel 273 (det første spørgsmål)

69. Medlemsstaterne kan i henhold til momsdirektivets artikel 273 pålægge visse yderligere forpligtelser for at sikre en korrekt opkrævning af momsen eller for at undgå svig, forudsat at

– disse forpligtelser sikrer ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og

– de nævnte forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

70. Det skal først undersøges, om disse betingelser er opfyldt med hensyn til den forpligtelse til forudbetaling, der er omhandlet i hovedsagen.

71. Indledningsvis er – som jeg har fremhævet i punkt 65 i dette forslag til afgørelse – formålet med denne forpligtelse at bekæmpe mekanismer i forbindelse med momssvig, som udnytter de særlige kendetegn ved ordningen for erhvervelser inden for Fællesskabet.

72. I punkt 58-68 i dette forslag til afgørelse har jeg dernæst forklaret, hvorfor den nævnte forpligtelse ikke er diskriminerende, da der for så vidt angår erhvervelser inden for Fællesskabet og interne leveringer af brændstoffer ikke foreligger nogen sammenlignelig situation med hensyn til risikoen for momssvig.

73. Jeg vil endelig tilføje, at forpligtelsen til forudbetaling ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til »formaliteter ved grænsepassagen« som omhandlet i momsdirektivets artikel 273.

74. Det fremgår nemlig af fast retspraksis, at eftersom formålet med en formalitet pålagt importøren af et produkt underlagt en national afgift er at sikre betalingen af den afgiftsskyld, der svarer til punktafgiften, er en sådan formalitet forbundet med den afgiftsudløsende omstændighed, nemlig erhvervelsen inden for Fællesskabet, og ikke med grænsepassagen i denne bestemmelses forstand (22).

75. Der er imidlertid ingen tvivl om, at formålet med en forpligtelse til forudbetaling i sagens natur er at sikre betalingen af den afgiftsskyld, der svarer til det skyldige afgiftsbeløb, således som Kommissionen med rette har anført.

76. Det følger heraf, at de betingelser, der fremgår udtrykkeligt af momsdirektivets artikel 273, er opfyldt i forbindelse med den forpligtelse til forudbetaling, der er omhandlet i hovedsagen.

77. Det skal imidlertid også undersøges, om det ligger uden for det råderum, som medlemsstaterne indrømmes ved momsdirektivets artikel 273, at fastsætte en sådan forpligtelse.

78. Domstolen har i denne henseende gentagne gange fastslået, at momsdirektivets artikel 273

ganske vist indrømmer medlemsstaterne et skøn med hensyn til midlerne til at sikre, at momsen opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig. Medlemsstaterne skal dog udøve deres beføjelser under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger og dermed under iagttagelse af proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet (23).

79. Dette krav om iagttagelse af EU-retten indebærer, at en forpligtelse, som en medlemsstat har fastsat, for at være begrundet i henhold til momsdirektivets artikel 273 skal være forenelig med dette direktivs øvrige bestemmelser.

80. Som Kommissionen med rette har fremhævet, understøttes denne fortolkning af momsdirektivets artikel 395, hvorefter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen kan give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der *fraviger dette direktiv*, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at forhindre visse former for momsunddragelse eller momsundgåelse.

81. Forholdet mellem disse to bestemmelser er efter min opfattelse klart: Da der ifølge momsdirektivets artikel 395 kræves tilladelse fra Rådet, for at der kan træffes foranstaltninger, der fraviger dette direktiv, er formålet med dette direktivs artikel 273 nødvendigvis at træffe foranstaltninger, som *ikke fraviger* samme direktiv. Den modsatte fortolkning ville gøre den nævnte artikel 395 indholdsløs, især med hensyn til behovet for at indhente Rådets tilladelse til, at der træffes fravigende foranstaltninger.

82. Denne fortolkning bekræftes efter min opfattelse i Maks Pen-dommen (24), hvori Domstolen undersøgte, om en forpligtelse, der var fastsat på grundlag af momsdirektivets artikel 273, var forenelig med bestemmelserne om afgiftens forfald og om retten til fradrag af afgiften.

83. I den foreliggende sag skal det derfor undersøges, om forpligtelsen til forudbetaling er forenelig med momsdirektivets øvrige bestemmelser og navnlig bestemmelserne om afgiftens forfald, som er genstand for den forelæggende rets andet og tredje spørgsmål.

C. Spørgsmålet om, hvorvidt en forpligtelse til forudbetaling af en afgift, der ikke er forfaldet, er forenelig med momsdirektivets artikel 62, 69 og 206 (det andet og det tredje spørgsmål)

84. Med det andet og det tredje spørgsmål har den forelæggende ret nærmere bestemt anmodet Domstolen om at tage stilling til, om en forpligtelse til forudbetaling som den i hovedsagen omhandlede er i strid med momsdirektivets artikel 62 og 69, der vedrører afgiftens forfald i forbindelse med erhvervelser inden for Fællesskabet, fortolket i lyset af dette direktivs artikel 206, der gør det muligt at opkræve acontobeløb.

85. For at klarlægge disse spørgsmåls rækkevidde vil det efter min opfattelse være hensigtsmæssigt at beskrive forholdet mellem begreberne afgiftspligtens indtræden, afgiftens forfald og betalingsforpligtelsen med hensyn til moms.

86. Ifølge definitionerne i momsdirektivets artikel 62 menes der med *afgiftspligtens indtræden* den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt. Afgiftens *forfald* vedrører det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med *betalingen*. I henhold til dette direktivs artikel 206 opstår *betalingsforpligtelsen* principielt, når momsangivelsen indgives.

87. Der kan af disse definitioner udledes, at afgiftspligtens indtræden, afgiftens forfald og betalingsforpligtelsen udgør tre *på hinanden følgende* faser i den proces, der resulterer i, at

afgiften opkræves: Betalingsforpligtelsen opstår først, efter at afgiften er forfaldet, og afgiften forfalder først, efter at afgiftspligten er indtrådt (25).

88. For så vidt angår den forpligtelse til forudbetaling, der er omhandlet i hovedsagen, kan der næppe være tvivl om, at *afgiftspligtens indtræden* faktisk har fundet sted, når denne forpligtelse er opstået, således som skatte- og afgiftsforvaltningen og Kommissionen med rette har fremhævet.

89. Ifølge momsdirektivets artikel 68 indtræder afgiftspligten nemlig på det tidspunkt, hvor erhvervelsen inden for Fællesskabet finder sted. I momslovens artikel 103, stk. 5a, henvises der imidlertid udtrykkeligt til »erhvervelse inden for Fællesskabet« af brændstoffer, og det fremgår, at den omtvistede forpligtelse opstår, efter at brændstofferne er indført til det nationale område (26). Den forpligtelse til forudbetaling, der er omhandlet i hovedsagen, opstår således antageligvis efter afgiftspligtens indtræden.

90. Efter min opfattelse er en sådan forpligtelse derimod ikke forenelig med bestemmelserne om afgiftens *forfald*, nærmere bestemt momsdirektivets artikel 62 og 69.

91. I henhold til momsdirektivets artikel 69, sammenholdt med dette direktivs artikel 222, *forfalder* afgiften på en erhvervelse inden for Fællesskabet ved udstedelsen af fakturaen eller senest den femtende dag i den måned, der følger efter den måned, i hvilken afgiftspligten er indtrådt (hvis der ikke er udstedt en faktura inden dette tidspunkt).

92. Ifølge momslovens artikel 103, stk. 5a, opstår forpligtelsen til forudbetaling imidlertid uden hensyntagen til de betingelser for afgiftens forfald, der er fastsat i momsdirektivets artikel 69, dvs. inden for en frist på fem dage efter brændstofferne indføres til det nationale område. Denne forpligtelse opstår nærmere bestemt, uanset om der er udstedt en faktura, og inden den frist, der er nævnt i det foregående punkt, er udløbet (hvorefter afgiften under alle omstændigheder forfalder).

93. En sådan bestemmelse synes derfor at være uforenelig med momsdirektivets artikel 69, sammenholdt med dette direktivs artikel 62. Afgiftens forfald er nemlig »det forhold, at statskassen [...] kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person«. Før dette krav er opstået, kan statskassen ikke gøre noget for at få afgiften betalt.

94. Jeg vil fremhæve, at momsdirektivet – som den forelæggende ret har påpeget – ikke indeholder nogen undtagelse fra bestemmelserne i dets artikel 69 vedrørende afgiftens forfald ved erhvervelser inden for Fællesskabet. Uafhængigt af det nøjagtige indhold af reglerne om tidspunktet for afgiftens forfald (27) gælder det samme princip for alle afgiftspligtige transaktioner: En skatteforvaltning har ikke beføjelse til at *kræve* nogen som helst betaling, inden afgiften er *forfaldet*.

95. Det samme gælder for muligheden for at opkræve acountobeløb i medfør af momsdirektivets artikel 206, andet punktum, selv om skatte- og afgiftsforvaltningen og den polske regering har argumenteret for det modsatte.

96. Ifølge denne bestemmelse skal enhver afgiftspligtig person indbetale momsens nettobeløb samtidig med indgivelsen af sin angivelse, og medlemsstaterne har mulighed for på forhånd at opkræve acountobeløb.

97. Det følger imidlertid af forholdet mellem de relevante bestemmelser, at medlemsstaternes mulighed for at opkræve acountobeløb kun gælder for en afgift, der er *forfaldet*, jf. momsdirektivets artikel 62 ff.

98. Det er for det første indlysende, at momsdirektivets artikel 206, andet punktum (muligheden for at opkræve acontobeløb), udgør en undtagelse fra princippet i denne bestemmelses første punktum (forpligtelse til indbetaling samtidig med angivelsens indgivelse), som indgår i kapitel 1 med overskriften »Betalingsforpligtelse« i dette direktivs afsnit XI.

99. For det andet kan momsdirektivets artikel 206, andet punktum, derimod ikke give adgang til fravigelse af dette direktivs artikel 62 og 69, som indgår i det nævnte direktivs afsnit VI med overskriften »Afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald«.

100. Mere konkret indebærer muligheden for at opkræve acontobeløb ikke, at medlemsstaterne kan fremrykke det tidspunkt, hvor afgiften forfalder (den anden fase i processen for opkrævning af afgift), men at de kan fremrykke tidspunktet for betaling af en afgift, der allerede er forfaldet (den tredje fase i processen for opkrævning af afgift) (28).

101. Denne fortolkning bekræftes efter min opfattelse af momsdirektivets artikel 206, sammenholdt med dets artikel 250. I dette direktivs artikel 206 er der fastsat en forpligtelse til betaling samtidig med angivelsens indgivelse, mens det i det nævnte direktivs artikel 250 præciseres, at den afgiftspligtige persons angivelse skal indeholde »alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den *forfaldne* afgift« (29). Disse bestemmelser bekræfter, at enhver forpligtelse til betaling eller forudbetaling ifølge den ordning, der er indført ved momsdirektivet, kun kan gælde for en afgift, som er *forfaldet*, og som er oplyst i den afgiftspligtige persons angivelse.

102. Denne fortolkning bekræftes efter min opfattelse også af Balocchi-dommen (30), hvori Domstolen sondrede mellem forfaldne afgifter og ikke-forfaldne afgifter.

103. Denne dom vedrørte en italiensk lovgivning, hvorefter afgiftspligtige personer senest den 20. december skulle indbetale et acontobeløb svarende til 65% af nettobeløbet af den skyldige moms for hele det løbende kvartal, for hvilket momsen skulle betales senest den 5. marts i det følgende år.

104. Domstolen fastslog, at en sådan mekanisme var i strid med de bestemmelser i sjette direktiv, der svarede til momsdirektivets artikel 62, 63 og 206, eftersom den medførte »en omlægning af acontobeløbene til forskudsbeløb, hvilket strider mod den regel i direktivet, hvorefter medlemsstaterne *alene kræver betaling af moms af gennemførte transaktioner*« (31).

105. Domstolen fastslog med andre ord, at der ikke kan opkræves nogen betaling, herunder acontobeløb, inden afgiften *forfalder* (32). Domstolen tilsluttede sig således den holdning, som Kommissionen havde indtaget i denne sag (33), og som svarer til den fortolkning, som jeg foreslår i den foreliggende sag.

106. Det bør præciseres, at denne fortolkning ikke er til hinder for beregning af faste acontobeløb, forudsat at denne beregning sker på en sådan måde, at der ikke indgår afgifter, som endnu ikke er forfaldet. Dette er efter min opfattelse den vigtigste pointe i Balocchi-dommen (34).

107. Det følger heraf, at momsdirektivets artikel 62 og 69 er til hinder for en forpligtelse til forudbetaling som den i hovedsagen omhandlede, for så vidt som den gør det muligt for skatte- og afgiftsforvaltningen at opkræve en betaling fra den afgiftspligtige person, inden afgiften forfalder. Denne konklusion berøres ikke af den mulighed for at opkræve acontobeløb, som er fastsat i direktivs artikel 206, og som kun kan gælde for en afgift, der er forfaldet, jf. de ovennævnte bestemmelser.

108. Da en sådan forpligtelse til forudbetaling strider mod en række bestemmelser i

momsdirektivet, kan den ikke vedtages på grundlag af dette direktivs artikel 273.

D. Spørgsmålet om, hvorvidt en forpligtelse til forudbetaling af bruttobeløbet af den afgift, der skyldes for en afgiftspligtig transaktion, er forenelig med momsdirektivets artikel 206 (det andet og det tredje spørgsmål)

109. Jeg vil subsidiært også undersøge et andet aspekt af den forpligtelse til forudbetaling, der er omhandlet i hovedsagen, nemlig den omstændighed, at den vedrører *bruttobeløbet* af den moms, der skyldes for en enkelt erhvervelse af brændstoffer inden for Fællesskabet, uden hensyntagen til den afgiftspligtige persons fradragsret.

110. Det er af følgende grunde min opfattelse, at momsdirektivets artikel 206, som appellanten i hovedsagen og Kommissionen med rette har anført, er til hinder for en sådan forpligtelse.

111. Det grundlæggende princip i momsdirektivets artikel 206 er, at den afgiftspligtige person ikke skal indbetale momsen efter hver *afgiftspligtig transaktion*, som den pågældende foretager (f.eks. en erhvervelse inden for Fællesskabet eller en levering af varer), men ved udløbet af hver *afgiftsperiode*. Momsens *nettobeløb*, der er nævnt i denne bestemmelses første punktum, beregnes således ved at sammenlægge de afgifter, der skyldes for samtlige udgående afgiftspligtige transaktioner, som har fundet sted i løbet af afgiftsperioden, og fratrække de afgifter, der er betalt for samtlige indgående transaktioner i løbet af samme periode.

112. Muligheden for at opkræve acontobeløb i medfør af momsdirektivets artikel 206, andet punktum, indebærer efter min opfattelse, at der *på forhånd* kan kræves delvis betaling af momsens *nettobeløb* beregnet for hele *afgiftsperioden*. Udtrykket »acontobeløb« skal nemlig forstås som den delvise betaling af et beløb, der skal betales efterfølgende, dvs. momsens nettobeløb beregnet for hele afgiftsperioden. Denne fortolkning understøttes, som appellanten i hovedsagen har fremhævet, af den polske version af denne bestemmelse, hvori der udtrykkeligt henvises til acontoopkrævning vedrørende »dette beløb« (35).

113. I modsætning til det af skatte- og afgiftsforvaltningen og den polske regering anførte gør denne fortolkning det ikke praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at opkræve acontobeløb. Sådanne acontobeløb skal for at overholde momsdirektivets artikel 206, andet punktum, baseres på en ansættelse af nettobeløbet af den moms, der skal betales ved afgiftsperiodens udløb, svarende til den forpligtelse til forudbetaling, som Domstolen undersøgte i Balocchi-dommen (36).

114. Denne bestemmelse kan til gengæld ikke fortolkes således, at den gør det muligt at opkræve *bruttobeløbet* af den moms, der skal betales for hver enkelt *afgiftspligtig transaktion*, hvilket gælder for den i hovedsagen omhandlede forpligtelse til forudbetaling. En sådan fortolkning vil efter min opfattelse ændre hele momsens karakter som en afgift, der skal indbetales efter udløbet af hver *afgiftsperiode* og ikke efter hver afgiftspligtig transaktion.

115. Det bør præciseres, at Macikowski-dommen ikke rejser tvivl om denne fortolkning (37). Som appellantens i hovedsagen og Kommissionen med rette har anført, var den løsning, der blev valgt i denne dom, begrundet i særlige og ekstraordinære omstændigheder, henset til samtlige momspligtige transaktioner, og den kan ikke anvendes i almindelighed.

116. Denne dom vedrørte nærmere bestemt indbetalingen af moms i forbindelse med salg ved tvangsauktion af en ejendom, der tilhørte det afgiftspligtige selskab Royal. Marian Macikowski, der var foged, havde foretaget udlæg i og solgt denne ejendom på en auktion. Salgsprovenuet, der omfattede den skyldige moms, var blevet indsat på den kompetente rets konto. Da afgiften ikke blev indbetalt rettidigt, fastslog skattemyndighederne ikke desto mindre, at Marian Macikowski

som afgiftsbetaler hæftede for den skyldige moms.

117. Domstolen fastslog, at momsdirektivets artikel 206 under sådanne omstændigheder ikke var til hinder for fogedens forpligtelse til at indbetale *bruttobeløbet* af den moms, der skyldtes i forbindelse med ejendommens salg på tvangsauktion (38).

118. Denne fortolkning var imidlertid udtrykkeligt baseret på et vigtigt punkt, nemlig sondringen mellem den person, der skulle betale afgiften på denne transaktion (fogeden Marian Macikowski), og den person, der havde ret til fradrag efter afgiftsperiodens udløb (det afgiftspligtige selskab Royal) (39). Under sådanne omstændigheder er momsdirektivets artikel 206 ikke til hinder for en forpligtelse til at indbetale bruttobeløbet af afgiften på den pågældende afgiftspligtige transaktion, eftersom afgiftsbetaleren (fogeden) hypotetisk set ikke har en tilsvarende fradragsret.

119. Jeg vil i øvrigt fremhæve, at denne løsning er rettet mod et salg på tvangsauktion, hvor provenuet ikke udbetales til ejendommens ejer, dvs. den afgiftspligtige person.

120. Macikowski-dommen (40) er til gengæld ikke relevant i alle »almindelige« situationer, hvor afgiftsbetaleren faktisk er den afgiftspligtige person, der har ret til fradrag. I alle disse situationer kan et *acotobeløb* i denne bestemmelses forstand kun omfatte en del af *nettobeløbet* af den afgift, der skal betales i løbet af *afgiftsperioden*.

121. Det bør tilføjes, at Macikowski-dommens rækkevidde (41) også begrænses af dens præmis 58, hvori Domstolen bemærkede, at afgiftsbetaleren (fogeden) skal indbetale momsen *efter indgivelsen af den afgiftspligtiges momsangivelse*. Under omstændighederne i hovedsagen skal forudbetalingen imidlertid finde sted, inden den afgiftspligtige indgiver angivelsen (42).

122. Det følger heraf, at momsdirektivets artikel 206 er til hinder for en forpligtelse som den i hovedsagen omhandlede forpligtelse til forudbetaling af moms for erhvervelser af brændstoffer inden for Fællesskabet inden for fem dage efter brændstofferne indføres til det nationale område, eftersom denne forpligtelse vedrører bruttobeløbet af den afgift, der skal betales for denne enkelte transaktion, og ikke afgiftens nettobeløb beregnet for hele den afgiftspligtige periode.

V. Forslag til afgørelse

123. Jeg foreslår på baggrund af det ovenfor anførte, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen), således:

»1) Artikel 110 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at der fastsættes en forpligtelse til forudbetaling af merværdiafgift (moms) for erhvervelser af brændstoffer inden for Fællesskabet inden for fem dage efter brændstofferne indføres til det nationale område.

2) Artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2016/856 af 25. maj 2016, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at der fastsættes en forpligtelse til forudbetaling af moms for erhvervelser af brændstoffer inden for Fællesskabet inden for fem dage efter brændstofferne indføres til det nationale område, forudsat at denne forpligtelse er forenelig med dette direktivs øvrige bestemmelser og navnlig bestemmelserne om afgiftens forfald.

3) Artikel 62 og 69 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2016/856, skal fortolkes således, at de er til hinder for en forpligtelse til forudbetaling af moms for erhvervelser af brændstoffer inden for Fællesskabet inden for fem dage efter brændstofferne indføres til det nationale område, for så vidt som den gør det muligt for skatte- og afgiftsforvaltningen at opkræve

en betaling fra den afgiftspligtige person, inden afgiften forfalder, idet den mulighed for at opkræve acontobeløb, der er fastsat i dette direktivs artikel 206, kun kan vedrøre en afgift, som er forfaldet i henhold til de ovennævnte bestemmelser.

4) Artikel 206 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2016/856, skal fortolkes således, at den er til hinder for en forpligtelse til forudbetaling af moms for erhvervelser af brændstoffer inden for Fællesskabet inden for fem dage efter brændstofferne indføres til det nationale område, eftersom denne forpligtelse vedrører bruttobeløbet af den afgift, der skal betales for denne enkelte transaktion, og ikke afgiftens nettobeløb beregnet for hele den afgiftspligtige periode.«

1 – Originalsprog: fransk.

2 – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2016/856 af 25.5.2016 (EUT 2016, L 142, s. 12) (herefter »momsdirektivet«).

3 – Jf. bl.a. dom af 11.12.2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, præmis 64), af 1.7.2014, Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, præmis 57), og af 17.9.2020, Hidroelectrica (C-648/18, EU:C:2020:723, præmis 25).

4 – Jf. generaladvokat Campos Sánchez-Bordonas forslag til afgørelse Eurogate Distribution og DHL Hub Leipzig (C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:1, punkt 106).

5 – Jf. generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Grattan (C-310/11, EU:C:2012:568, punkt 50) og dom af 19.12.2012, Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822, præmis 34).

6 – Jf. i samme retning med hensyn til Rådets direktiv 92/12/EØF af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1992, L 76, s. 1) generaladvokat Cruz Villalóns forslag til afgørelse Kommissionen mod Frankrig (C-216/11, EU:C:2012:819, punkt 49), og dom af 14.3.2013, Kommissionen mod Frankrig (C-216/11, EU:C:2013:162, præmis 28).

7 – Jf. i denne retning generaladvokat Elmers forslag til afgørelse Eismann (C-217/94, EU:C:1996:183, punkt 29).

8 – Dom af 10.7.1984 (42/83, EU:C:1984:254, præmis 27). Den nævnte sag vedrørte den danske lovgivning, hvori der var fastsat afregningsperioder og indbetalingsfrister for importmoms, som afveg fra dem, der gjaldt for indenlandsk moms.

9 – Jf. dom af 27.2.1980, Kommissionen mod Irland (55/79, EU:C:1980:56, præmis 9), af 10.7.1984, Dansk Denavit (42/83, EU:C:1984:254, præmis 30), af 17.6.1998, Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299, præmis 23 og 24), og af 12.2.2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, præmis 48).

10 – Jf. bl.a. dom af 2.4.1998, Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, præmis 34), af 19.3.2009, Kommissionen mod Finland (C-10/08, ikke trykt i Sml., EU:C:2009:171, præmis 23), og af 15.3.2018, Cali Esprou (C-104/17, EU:C:2018:188, præmis 41).

11 – Jf. bl.a. dom af 19.3.2009, Kommissionen mod Finland (C-10/08, ikke trykt i Sml., EU:C:2009:171, præmis 24), af 19.12.2013, X (C-437/12, EU:C:2013:857, præmis 28), og af 12.2.2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, præmis 46).

- 12 – Artikel 36 TEUF er eksempelvis en begrundelsesklausul, som lempet de forbud, der er indeholdt i artikel 34 TEUF og 35 TEUF.
- 13 – Dom af 17.6.1998, Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299, præmis 24). Jf. ligeledes generaladvokat Bots forslag til afgørelse Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:463, punkt 57).
- 14 – Jf. bl.a. dom af 17.7.1997, Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, præmis 29), af 5.10.2006, Nádasdi og Németh (C-290/05 og C-333/05, EU:C:2006:652, præmis 51), og af 8.11.2007, Stadtgemeinde Frohnleiten og Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, præmis 56).
- 15 – Rådets direktiv af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT 1991, L 376, s. 1).
- 16 – Jf. punkt 23 i dette forslag til afgørelse.
- 17 – Jf. bl.a. generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:174, punkt 27-35), generaladvokat Poiares Maduros forslag til afgørelse Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2005:745, punkt 7-9) og generaladvokat Szpunars forslag til afgørelse Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2217, punkt 31-38).
- 18 – Jf. punkt 21 i dette forslag til afgørelse.
- 19 – Dom af 10.7.1984 (42/83, EU:C:1984:254, præmis 32).
- 20 – Før begrebet erhvervelse inden for Fællesskabet blev indført ved direktiv 91/680 som led i overgangsordningen, blev »indførsel« i artikel 7 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1) (herefter »sjette direktiv«), defineret som et godes ankomst til en medlemsstats område. Efter den nuværende ordning forstås ved begrebet erhvervelse inden for Fællesskabet levering af varer mellem medlemsstaterne (momsdirektivets artikel 20), hvorimod begrebet indførsel er begrænset til ankomst af varer fra tredjelande (momsdirektivets artikel 30).
- 21 – Dom af 10.7.1984, Dansk Denavit (42/83, EU:C:1984:254, præmis 32).
- 22 – Dom af 18.1.2007, Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, præmis 47 og 48), af 3.6.2010, Kalinchev (C-2/09, EU:C:2010:312, præmis 27), og af 12.2.2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, præmis 37).
- 23 – Jf. bl.a. dom af 17.5.2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321, præmis 41), af 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 35), og af 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 38 og 39).
- 24 – Jf. dom af 13.2.2014 (C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 42-48).
- 25 – Jf. vedrørende behovet for at sondre mellem disse tre begreber dom af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 21-24).
- 26 – Jf. punkt 14 i dette forslag til afgørelse.

- 27 – I forbindelse med interne transaktioner er der fastsat mere komplekse regler om tidspunktet for afgiftens forfald; jf. momsdirektivets artikel 63-67.
- 28 – Jf. punkt 85-87 i dette forslag til afgørelse.
- 29 – Min fremhævelse.
- 30 – Dom af 20.10.1993 (C-10/92, EU:C:1993:846).
- 31 – Jf. dom af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 27 og 31). Min fremhævelse.
- 32 – Det fremgår af momsdirektivets artikel 63, at »[a]fgiftspligten indtræder, og *afgiften forfalder* på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser *finder sted*« (min fremhævelse).
- 33 – Retsmøderapporten i Balocchi-sagen (sag C-10/92) indeholder følgende sammenfatning af Kommissionens argumenter: »Kommissionen har for det første gjort gældende, at den italienske lovgivning strider mod direktivets artikel 10. Den væsentligste regel i denne bestemmelse – der skulle tjene til harmonisering af begreberne afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald – var, at *afgiften først forfalder, når den afgiftspligtige transaktion er gennemført, og at der ikke i noget tilfælde kunne kræves selv delvis betaling på forhånd*. [...] På tilsvarende måde tillader artikel 22, der omhandler muligheden for opkrævning af »acontobeløb«, faktisk medlemsstaterne at udskyde forfaldsdagen for afgiften og *kræve acontobeløb fra det tidspunkt, hvor afgiften forfalder, indtil den dato, der er fastsat for opgørelsen*« (min fremhævelse).
- 34 – Dom af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 27-31).
- 35 – »Ka?dy podatnik zobowi?zany do zap?aty VAT musi zap?aci? kwot? netto VAT w momencie sk?adania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e ustali? inny termin zap?aty tej kwoty lub pobra? zaliczki od tej kwoty.«
- 36 – Dom af 20.10.1993 (C-10/92, EU:C:1993:846). Jf. punkt 102-106 i dette forslag til afgørelse.
- 37 – Dom af 26.3.2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).
- 38 – Dom af 26.3.2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, præmis 57 ff.).
- 39 – Dom af 26.3.2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, præmis 57).
- 40 – Dom af 26.3.2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).
- 41 – Dom af 26.3.2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).
- 42 – Jf. punkt 17 og 26 i dette forslag til afgørelse.