

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

H. SAUGMANDSGAARD ØE

van 18 maart 2021 (1)

Zaak C-855/19

G. sp. z o.o.

tegen

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Intracommunautaire verwerving van motorbrandstoffen – Verplichting tot vooruitbetaling van de belasting – Termijn van vijf dagen vanaf het binnenbrengen van de motorbrandstoffen op het nationale grondgebied – Artikel 110 VWEU – Verbod op de heffing van hogere binnenlandse belastingen op producten uit andere lidstaten – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 273 – Maatregelen ter voorkoming van fraude – Artikelen 62 en 69 – Verschuldigdheid van de belasting – Niet-vergelijkbare handelingen – Artikel 206 – Begrip ‚voorlopige vooruitbetalingen‘ – Voorlopige vooruitbetaling van een niet-verschuldigde belasting – Berekeningsgrondslag – Over een belastbare handeling berekend brutobedrag – Over het hele belastingtijdvak berekend nettobedrag van de belasting”

I. Inleiding

1. Dit verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 110 VWEU en de artikelen 69, 206 en 273 van richtlijn 2006/112/EG(2).
2. Het onderhavige verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap G. sp. z o.o. (hierna: „verzoekster in het hoofdgeding”) en de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (directeur van de belastingdienst Bydgoszcz, Polen) (hierna: „belastingdienst”) over een verplichting tot vooruitbetaling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen, die is ingesteld om fraude te bestrijden.
3. Verzoekster in het hoofdgeding betwist de geldigheid naar Unierecht van deze verplichting tot vooruitbetaling, op grond waarvan zij het brutobedrag van de belasting over elke

intracommunautaire verwerving van motorbrandstoffen, dat werd berekend zonder rekening te houden met haar recht op aftrek, had moeten betalen binnen vijf dagen na invoer van de brandstoffen op het nationale grondgebied.

4. Om de hieronder uiteengezette redenen ben ik van mening dat de artikelen 62 en 69 van de btw-richtlijn zich verzetten tegen een dergelijke verplichting tot vooruitbetaling, aangezien zij de belastingdienst in staat stelt betaling van de belastingplichtige te eisen voordat de belasting *verschuldigd* is.

5. Bovendien kan een dergelijke vervroegde betaling niet als een voorlopige vooruitbetaling in de zin van artikel 206 van deze richtlijn worden aangemerkt. Om te beginnen kunnen dergelijke vooruitbetalingen slechts betrekking hebben op een belasting die krachtens voornoemde bepalingen *verschuldigd* is geworden. Voorts moeten deze vooruitbetalingen betrekking hebben op het *nettobedrag* van de belasting, berekend over het gehele belastingtijdvak, en niet op het brutobedrag van de btw die verschuldigd is over een afzonderlijk in aanmerking genomen belastbare handeling.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

6. Artikel 62 van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„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.”

7. 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.”

8. 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.”

9. 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.”

10. Artikel 222 van deze richtlijn bepaalt het volgende:

„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.”

11. Artikel 273, eerste alinea, van de btw-richtlijn luidt:

„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.”

B. Pools recht

12. Artikel 20, lid 5, van de Ustawa o podatku od towarów i usług (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: „u.p.t.u.”), 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 15e 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 [...].”

13. Overeenkomstig artikel 99, lid 11a, u.p.t.u. is iedere belastingplichtige in het geval van een in artikel 103, lid 5a, van deze wet bedoelde intracommunautaire verwerving van goederen verplicht om uiterlijk op de vijfde 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.

14. Artikel 103, lid 5a, van deze wet bepaalt het volgende:

„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; hierna: „u.p.a.”)] van 6 december 2008 en waarvan de productie of de verhandeling een vergunning overeenkomstig de bepalingen van de ustawa – Prawo energetyczne [(energiewet)] van 10 april 1997 vereist, 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 [u.p.a.] 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.”

III. Hoofdgeding, prejudiciële vragen en procedure bij het Hof

15. In de loop van december 2016 heeft verzoekster in het hoofdgeding in totaal 3 190,874 m³ dieselbrandstof intracommunautair verworven.
16. De belastingdienst heeft gepreciseerd dat de intracommunautaire verwervingen door verzoekster in het hoofdgeding in beginsel waren onderworpen aan de tweede in artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. bedoelde situatie, namelijk die waarin goederen vanuit een andere lidstaat worden binnengebracht in een belastingentrepot.
17. Verzoekster in het hoofdgeding heeft de btw over deze verwervingen, ten bedrage van 1 530 766 Poolse zloty (PLN) (ongeveer 337 319,59 EUR), in strijd met artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. niet binnen een termijn van vijf dagen vanaf de invoering van de dieselbrandstof op het nationale grondgebied betaald. Bovendien heeft zij geen maandelijkse btw-aangifte gedaan, welke aangifte, zoals bepaald in artikel 99, lid 11a, u.p.t.u., uiterlijk op de vijfde van de maand die volgt op de maand waarin de verplichting tot betaling van de belasting is ontstaan, moet worden ingediend.
18. Bij besluit van 6 april 2018 heeft de belastingdienst van verzoekster in het hoofdgeding, uit hoofde van de belastingachterstand over de maand december 2016, de onmiddellijke betaling gevorderd van de over de litigieuze intracommunautaire verwervingen verschuldigde btw, vermeerderd met de verschuldigde vertragingsrente berekend vanaf de dag volgend op de vervaldag voor de betaling.
19. Verzoekster in het hoofdgeding is hiertegen opgekomen bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (bestuursrechter in eerste aanleg Bydgoszcz, Polen), die dit beroep bij beslissing van 10 juli 2018 heeft afgewezen.
20. Verzoekster in het hoofdgeding heeft tegen deze uitspraak cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter en hierbij de wettigheid van artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. in licht van artikel 110 VWEU en de artikelen 69 en 206 van de btw-richtlijn in twijfel getrokken.
21. De verwijzende rechter heeft uiteengezet dat artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. deel uitmaakt van een op nationaal niveau vastgesteld en op 1 augustus 2016 in werking getreden „brandstofpakket”, dat wil zeggen een reeks wijzigingen ter verbetering van de inning van btw over intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen en ter voorkoming van btw-fraude in de grensoverschrijdende handel daarin.
22. De verwijzende rechter heeft de praktische gevolgen van deze nieuwe regeling voor belastingplichtigen die, zoals verzoekster in het hoofdgeding, intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen verrichten als volgt omschreven.
23. Overeenkomstig de gewone regeling met betrekking tot intracommunautaire verwervingen moet de verwerver in beginsel de verschuldigde btw aangeven en zijn recht op aftrek uitoefenen in één en dezelfde aangifte, die uiterlijk op de 25e dag van de maand volgend op elk belastingtijdvak (maand of kwartaal) moet worden ingediend.

24. In het kader van de nieuwe regeling die bij artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. is ingevoerd, is de termijn voor de betaling van de btw die verschuldigd is over intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen, aanzienlijk verkort, aangezien dit btw-bedrag verschuldigd is binnen een termijn van vijf dagen vanaf de invoering van de motorbrandstof op het nationale grondgebied.

25. In de praktijk betaalt de belastingplichtige de over de intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen verschuldigde btw reeds vóór de indiening van de btw-aangifte betreffende die verwervingen, aangezien deze aangifte overeenkomstig artikel 99, lid 11a, u.p.t.u. uiterlijk op de vijfde van de maand die volgt op de maand waarin de verplichting tot betaling van de belasting is ontstaan, moet zijn ingediend.

26. De belastingplichtige die dergelijke verwervingen verricht, kan pas gebruik maken van zijn recht op aftrek in de aangifte die hij indient na betaling van de verschuldigde btw. In tegenstelling tot de gewone regeling die van toepassing is op intracommunautaire verwervingen, is er dus een tijdsverschil tussen de betaling van de btw, die binnen vijf dagen na het binnenbrengen van de motorbrandstof op het nationale grondgebied moet plaatsvinden, en de aftrek van die btw, die bij de indiening van de btw-aangifte plaatsvindt.

27. De verwijzende rechter vraagt zich tegen de achtergrond van deze specifieke kenmerken af of de bij artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. ingevoerde regeling verenigbaar is met verschillende Unierechtelijke bepalingen.

28. Om te beginnen vraagt deze rechter zich af of deze nieuwe regeling verenigbaar is met artikel 110 VWEU en artikel 273 van de btw-richtlijn. Deze vraag betreft niet het verschil in behandeling tussen intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen en andere intracommunautaire verwervingen, zoals hierboven beschreven, maar veeleer het mogelijke verschil in behandeling tussen intracommunautaire en interne verwervingen van motorbrandstoffen.

29. Vervolgens vraagt de verwijzende rechter zich af of de door artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. opgelegde verplichting tot vooruitbetaling van de belasting verenigbaar is met artikel 69 van de btw-richtlijn, dat regelt wanneer de belasting verschuldigd wordt.

30. Ten slotte is het voor de verwijzende rechter niet duidelijk of deze verplichte vooruitbetaling van de belasting eventueel kan worden aangemerkt als een voorlopige vooruitbetaling die door artikel 206 van de btw-richtlijn wordt toegestaan. Hij wijst er in dit verband op dat het bij de door de belastingplichtige te betalen btw gaat om een „bruto”-bedrag, dat wil zeggen het bedrag van de over de intracommunautaire verwervingen verschuldigde belasting vóór aftrek.

31. In deze omstandigheden heeft de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) 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 5a, [u.p.t.u.], 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 [u.p.a.] 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 5a, [u.p.t.u.], 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 [u.p.a.] 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 niet tijdig verrichte voorlopige vooruitbetaling op de btw in de zin van artikel 206 van [de btw-richtlijn] haar juridisch bestaan aan het einde van het belastingtijdvak waarvoor de voorlopige vooruitbetaling moest worden verricht?"

32. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij de griffie van het Hof ingekomen op 22 november 2019.

33. Verzoekster in het hoofdgeding, de belastingdienst, de Poolse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Deze partijen en betrokkenen hebben ook schriftelijk geantwoord op de vragen van het Hof van 27 november 2020.

IV. Analyse

34. De verwijzende rechter wenst met zijn vragen van het Hof te vernemen of een verplichting tot vooruitbetaling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, verenigbaar is met artikel 110 VWEU en de artikelen 69, 206 en 273 van de btw-richtlijn. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat verzoekster in het hoofdgeding krachtens deze verplichting gehouden was de volledige btw die verschuldigd was over elke intracommunautaire verwerving van motorbrandstoffen binnen vijf dagen na het binnenbrengen van die brandstoffen op het nationale grondgebied te betalen.

35. Omwille van de duidelijkheid is het mijns inziens nuttig mijn analyse op te splitsen in vier onderdelen.

36. In de eerste plaats zal ik de vraag of er sprake is van een door artikel 110 VWEU verboden ongelijke behandeling ontkennend beantwoorden, omdat interne handelingen, wat het risico van btw-fraude betreft, niet kunnen worden vergeleken met intracommunautaire verwervingen.

37. In de tweede plaats zal ik de mogelijkheid onderzoeken om op basis van artikel 273 van de btw-richtlijn een dergelijke verplichting tot vooruitbetaling in te voeren als maatregel ter voorkoming van fraude. Een dergelijke mogelijkheid is weliswaar niet uitgesloten, maar wel onderworpen aan de naleving van de andere bepalingen van deze richtlijn, met name die betreffende de verschuldigdheid van de belasting.

38. In de derde plaats zal ik uiteenzetten waarom een dergelijke verplichting tot vooruitbetaling, doordat zij de belastingdienst de mogelijkheid biedt om van de belastingplichtige betaling te eisen voordat de belasting *verschuldigd* wordt, onverenigbaar is met de artikelen 62 en 69 van de btw-richtlijn, waarbij ik benadruk dat de in artikel 206 van deze richtlijn neergelegde mogelijkheid om voorlopige vooruitbetalingen te innen alleen betrekking kan hebben op belasting die krachtens voornoemde bepalingen verschuldigd is geworden.

39. In de vierde plaats, en subsidiair, zal ik uiteenzetten waarom artikel 206 van deze richtlijn zich verzet tegen voorlopige vooruitbetalingen die betrekking hebben op het *brutobedrag* van een afzonderlijk in aanmerking genomen belastbare handeling, zonder rekening te houden met het recht op aftrek van de belastingplichtige.

A. Verenigbaarheid van de verplichting tot vooruitbetaling met artikel 110 VWEU (eerste vraag)

40. De Poolse regering heeft om te beginnen betoogd dat artikel 110 VWEU niet van toepassing is omdat de btw-richtlijn een volledige harmonisatie tot stand heeft gebracht.

41. Uit vaste rechtspraak volgt dat nationale maatregelen die betrekking hebben op een materie die op Unieniveau uitputtend is geharmoniseerd, moeten worden getoetst aan de bepalingen van die harmonisatiemaatregel en niet aan die van het primaire recht.(3)

42. Het is juist dat sommige bepalingen van de btw-richtlijn, met name die welke betrekking hebben op de definitie van „intracommunautaire verwervingen”, de definitie van „invoer”(4) of de vaststelling van de maatstaf van heffing(5), de lidstaten geen enkele speelruimte laten.

43. Andere bepalingen geven de lidstaten daarentegen een – soms aanzienlijke – speelruimte, zodat niet kan worden gesteld dat met deze richtlijn een volledige harmonisatie in al haar aspecten tot stand is gebracht.(6) Dit is met name het geval voor artikel 273 van de btw-richtlijn, waarover het Hof in deze zaak wordt geraadpleegd, en dat de lidstaten toestaat bepaalde maatregelen te nemen om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen.(7)

44. Ik ben daarom van mening dat de bepalingen van het primaire recht, met inbegrip van artikel 110 VWEU, wel degelijk van toepassing zijn op dergelijke maatregelen. Ik wijs erop dat het Hof zich in het arrest Dansk Denavit(8), dat betrekking had op een zaak die bepaalde gelijkenissen vertoont met de onderhavige zaak, zowel heeft uitgesproken over de uitlegging van de btw-wetgeving als over de uitlegging van artikel 110 VWEU.

45. Ik wijs er evenwel op dat deze vraag in het kader van de onderhavige zaak enkel formeel van betekenis is, aangezien artikel 273 van de btw-richtlijn, als voorwaarde voor de geldigheid

van de vastgestelde maatregelen, een verbod van ongelijke behandeling tussen interne handelingen en handelingen tussen lidstaten bevat en daarmee het verbod van artikel 110 VWEU heeft overgenomen.

46. Artikel 110 VWEU verbiedt de lidstaten om op producten van de overige lidstaten hogere binnenlandse belastingen te heffen dan die welke op gelijksoortige nationale producten worden geheven.

47. Ik wijs erop dat intracommunautaire verwervingen en interne leveringen uiteindelijk leiden tot de betaling van hetzelfde btw-bedrag, zoals is benadrukt door de belastingdienst en de Poolse regering. Beide soorten handelingen zijn namelijk aan hetzelfde btw-tarief onderworpen en geven recht op aftrek van voorbelasting.

48. De vraag is of er in het geval van intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen mogelijk sprake is van een *liquiditeitsnadeel* ten opzichte van interne leveringen van motorbrandstoffen. Het Hof heeft reeds herhaaldelijk geoordeeld dat de vaststelling van kortere betalingstermijnen voor binnenlandse belastingen over producten uit andere lidstaten in beginsel in strijd is met artikel 110 VWEU.(9)

49. Derhalve moet worden vastgesteld of er in het hoofdgeding sprake is van een situatie waarin belastingplichtigen die intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen verrichten, sneller btw moeten betalen dan belastingplichtigen die motorbrandstoffen kopen in het kader van interne leveringen.

50. Zoals de belastingdienst en de Poolse regering hebben uiteengezet, vertonen de regelingen die op deze twee soorten transacties van toepassing zijn, een zekere gelijkenis wat de afdracht van btw betreft.

51. In het geval van een intracommunautaire verwerving van motorbrandstoffen is de belastingplichtige krachtens artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. verplicht de btw aan de staat te voldoen binnen vijf dagen nadat de motorbrandstoffen op het nationale grondgebied zijn binnengebracht. In zijn latere aangifte heeft hij recht op aftrek van dat btw-bedrag.

52. In geval van een interne levering van motorbrandstof is de verkoper verplicht het bedrag van de verschuldigde btw aan de koper te factureren. In de praktijk betaalt de koper de btw niet rechtstreeks aan de schatkist, maar aan de verkoper, die verantwoordelijk is voor de afdracht van die btw aan de schatkist, met dien verstande dat de koper het recht heeft de btw in zijn latere aangifte af te trekken.

53. Zo moet de koper in beide gevallen (intracommunautaire verwerving of interne levering van goederen) het totale bedrag van de btw over de aankoop van motorbrandstof „voorschieten”, met dien verstande dat hij deze btw in zijn latere aangifte kan aftrekken.

54. Na deze verduidelijking rijst in de context van het hoofdgeding de vraag in welke omstandigheden bij de intracommunautaire verwerving van motorbrandstoffen een liquiditeitsnadeel wordt geleden in vergelijking met de interne levering van motorbrandstoffen. Zoals de belastingdienst en de Poolse regering terecht hebben opgemerkt, hangt het bestaan van een dergelijk nadeel af van de betalingsvoorwaarden die in het kader van de interne levering van motorbrandstoffen tussen de verkoper en de koper zijn overeengekomen.

55. Preciezer gezegd: bij intracommunautaire verwervingen wordt, telkens wanneer de overeengekomen betalingstermijn voor interne leveringen *langer* is dan die welke is opgelegd door artikel 103, lid 5a, u.p.t.u., namelijk vijf dagen vanaf het binnenbrengen van de motorbrandstof op

het nationale grondgebied, een liquiditeitsnadeel geleden. In de bewoordingen van zowel de belastingdienst als de Poolse regering kan de tussen de partijen overeengekomen termijn voor een interne levering in de praktijk minder of meer dan vijf dagen bedragen.

56. Volgens vaste rechtspraak wordt artikel 110 VWEU geschonden wanneer de belasting over het ingevoerde product en die over het soortgelijke nationale product op verschillende wijze en volgens verschillende modaliteiten worden berekend, waardoor het ingevoerde product, *al is het maar in sommige gevallen*, zwaarder wordt belast.(10) Hieruit volgt dat een belastingstelsel slechts kan worden geacht verenigbaar te zijn met artikel 110 VWEU, indien vaststaat dat het zodanig is ingericht dat het *in alle gevallen* is uitgesloten dat ingevoerde producten zwaarder worden belast dan binnenlandse producten.(11)

57. Volgens deze rechtspraak volstaat het feit dat belastingplichtigen die intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen verrichten, *in bepaalde gevallen* sneller btw moeten betalen dan belastingplichtigen die in het kader van binnenlandse leveringen motorbrandstoffen kopen, in beginsel om een inbreuk op artikel 110 VWEU vast te stellen.

58. Niettemin moet nog worden nagegaan of artikel 110 VWEU een absolute verplichting oplegt, in die zin dat het *iedere* hogere binnenlandse belasting over de producten van andere lidstaten verbiedt, dan wel of deze verplichting gepaard gaat met een zekere flexibiliteit die de betrokken lidstaat in staat stelt een dergelijk verschil in behandeling te *rechtvaardigen*.

59. In dit verband zij opgemerkt dat artikel 110 VWEU, anders dan met name de bepalingen die beperkingen van het vrije verkeer verbieden(12), geen rechtvaardigingsclausule bevat. In de bewoordingen van het Hof „[biedt] [a]rtikel [110 VWEU] [...] de betrokken staat immers geen enkele rechtvaardigingsmogelijkheid, zodra de discriminatie eenmaal vaststaat”.(13)

60. Het in artikel 110 VWEU neergelegde non-discriminatiebeginsel(14) impliceert niettemin dat, in geval van een verschil in behandeling als dat wat in het hoofdgeding aan de orde is, de beoogde situaties *vergelijkbaar* moeten zijn.

61. De Commissie betoogt dat belastingplichtigen die motorbrandstoffen aankopen in het kader van respectievelijk een intracommunautaire verwerving of een interne levering, zich niet in vergelijkbare situaties bevinden, zodat de verplichting tot vooruitbetaling voor intracommunautaire verwervingen niet in strijd is met artikel 110 VWEU.

62. De Commissie heeft in herinnering gebracht dat intracommunautaire verwervingen krachtens de bij richtlijn 91/680/EEG(15) ingevoerde overgangsregeling worden gekenmerkt door de levering, op het grondgebied van de lidstaat van bestemming, van een goed dat van btw is vrijgesteld. De door de verkoper verrichte intracommunautaire levering is namelijk in het land van oorsprong vrijgesteld en het staat aan de belastingplichtige die de intracommunautaire verwerving verricht om in het land van bestemming de verschuldigde belasting in zijn aangifte te vermelden.(16) De aan deze situatie inherente frauderisico's rechtvaardigen volgens de Commissie de invoering van specifieke preventiemaatregelen.

63. Ik ben het eens met deze redenering.

64. Het is namelijk algemeen bekend dat de risico's van grootschalige btw-fraude specifiek betrekking hebben op intracommunautaire transacties in de vorm van onder andere „carrouselfraude” of fraude met „de verdwijnende handelaar” (naar de Engelse term „*missing trader*”).(17) Bijgevolg bevinden intracommunautaire verwervingen en interne leveringen van motorbrandstof zich niet in een vergelijkbare situatie wat het risico van btw-fraude betreft. Zoals de Commissie heeft benadrukt, is dit objectieve verschil het resultaat van keuzen die de wetgever van

de Unie heeft gemaakt bij de invoering van de overgangsregeling bij richtlijn 91/680.

65. Bovendien wordt niet betwist dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verplichting tot vooruitbetaling het mogelijk maakt dit soort fraude te bestrijden. Om te beginnen is de bestrijding van btw-fraude het doel dat uitdrukkelijk wordt nagestreefd met het „brandstofpakket” waar deze verplichting tot vooruitbetaling deel van uitmaakt.⁽¹⁸⁾ Voorts draagt, zoals de Commissie heeft benadrukt, de verplichting om het volledige btw-bedrag dat verschuldigd is bij de verwerving van motorbrandstoffen te betalen binnen vijf dagen nadat deze op het nationale grondgebied zijn binnengebracht, bij aan de bestrijding van fraude met „de verdwijnende handelaar”.

66. Ik wil nog benadrukken dat deze benadering in overeenstemming is met die van het Hof in het arrest Dansk Denavit⁽¹⁹⁾. Het Hof heeft namelijk geoordeeld dat artikel 110 VWEU zich wat betreft de btw niet verzet tegen een nationale regeling die voorziet in verschillende termijnen voor „invoer” (een begrip dat destijds intracommunautaire verwervingen omvatte)⁽²⁰⁾ en interne handelingen, aangezien de op deze handelingen toepasselijke regelingen niet met elkaar kunnen worden vergeleken.⁽²¹⁾

67. Tot slot wil ik wijzen op de systemische gevolgen van een andersluidende uitlegging, waarbij een schending van artikel 110 VWEU zou worden vastgesteld. Gelet op de hiërarchie van normen van Unierecht zou een dergelijke uitlegging impliceren dat de Uniewetgever niet bevoegd is om de btw-richtlijn in die zin te wijzigen dat alleen voor intracommunautaire verwervingen een verplichting tot vooruitbetaling zou gelden, teneinde voornoemde fraude te bestrijden. Een dergelijke uitlegging lijkt mij niet aanvaardbaar.

68. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat artikel 110 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen de invoering van een verplichting tot vooruitbetaling van de btw voor intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen binnen vijf dagen na het binnenbrengen van de motorbrandstoffen op het nationale grondgebied, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is.

B. Is de verplichting tot vooruitbetaling een „maatregel ter voorkoming van fraude” in de zin van artikel 273 van de btw-richtlijn (eerste vraag)?

69. Artikel 273 van de btw-richtlijn staat de lidstaten toe om bepaalde bijkomende verplichtingen op te leggen ter waarborging van de juiste inning van de btw of ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen

- door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten gelijk behandelen, en
- in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

70. Om te beginnen moet worden nagegaan of aan deze voorwaarden is voldaan wat betreft de verplichting tot vooruitbetaling waar het in het hoofdgeding om gaat.

71. Zoals ik in punt 65 van deze conclusie heb aangegeven, dient deze verplichting in de eerste plaats ter bestrijding van btw-fraudemechanismen waarbij misbruik wordt gemaakt van de specifieke kenmerken van de op intracommunautaire verwervingen toepasselijke regeling.

72. Vervolgens heb ik, in de punten 58 tot en met 68 van deze conclusie, uiteengezet waarom die verplichting niet-discriminerend is, aangezien intracommunautaire verwervingen en interne leveringen van motorbrandstof zich wat het risico van btw-fraude betreft niet in een vergelijkbare

situatie bevinden.

73. Ten slotte voeg ik hieraan toe dat de verplichting tot vooruitbetaling in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot „formaliteiten in verband met een grensoverschrijding” in de zin van artikel 273 van de btw-richtlijn.

74. Uit vaste rechtspraak volgt namelijk dat indien de doelstelling van een formaliteit die wordt opgelegd aan de importeur van een aan een nationale heffing onderworpen product, erin bestaat de betaling te verzekeren van de schuld die met het bedrag van die heffing overeenkomt, een dergelijke formaliteit verband houdt met het belastbare feit van die heffing, namelijk de intracommunautaire verwerving, en niet met de overschrijding van een grens in de zin van deze bepaling.(22)

75. Het lijkt geen twijfel dat een verplichting tot vooruitbetaling naar haar aard bedoeld is om de betaling van de schuld die overeenkomt met het bedrag van de verschuldigde belasting te verzekeren, zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt.

76. Uit het voorgaande volgt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verplichting tot vooruitbetaling voldoet aan de uitdrukkelijk in artikel 273 van de btw-richtlijn gestelde voorwaarden.

77. Niettemin moet ook worden nagegaan of de invoering van een dergelijke verplichting niet verder gaat dan de speelruimte die artikel 273 van de btw-richtlijn de lidstaten biedt.

78. Dienaangaande heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld dat artikel 273 van de btw-richtlijn de lidstaten weliswaar een bepaalde speelruimte biedt om maatregelen te nemen om de juiste inning van btw te waarborgen en fraude te voorkomen, maar dat de lidstaten hun bevoegdheid moeten uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de beginselen daarvan, met name de beginselen van evenredigheid en neutraliteit van de btw.(23)

79. Dit vereiste van overeenstemming met het recht van de Unie impliceert dat een door een lidstaat opgelegde verplichting, om op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn te kunnen worden gerechtvaardigd, verenigbaar moet zijn met de overige bepalingen van deze richtlijn.

80. Zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, wordt deze uitlegging bevestigd door artikel 395 van de btw-richtlijn, volgens hetwelk de Raad op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat kan machtigen bijzondere maatregelen te treffen die *afwijken van deze richtlijn*, teneinde de belastinginning te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen.

81. Het verband tussen deze twee bepalingen lijkt mij duidelijk: aangezien artikel 395 van de btw-richtlijn de vaststelling van maatregelen die van de bepalingen van deze richtlijn afwijken afhankelijk stelt van een machtiging door de Raad, heeft artikel 273 van die richtlijn noodzakelijkerwijs betrekking op de vaststelling van maatregelen die *niet afwijken* van die richtlijn. Een tegenovergestelde uitlegging zou ertoe leiden dat artikel 395, en met name de noodzaak om de machtiging van de Raad te verkrijgen om afwijkende maatregelen vast te stellen, wordt uitgehold.

82. Steun voor deze uitlegging vind ik in het arrest Maks Pen(24), waarin het Hof onderzocht of een op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn ingestelde verplichting verenigbaar was met de bepalingen betreffende de verschuldigdheid en het recht op belastingaftrek.

83. In het kader van de onderhavige zaak dient derhalve te worden onderzocht of de

verplichting tot vooruitbetaling verenigbaar is met de andere bepalingen van de btw-richtlijn, met name die inzake de belastingplicht, waarop de tweede en de derde vraag van de verwijzende rechter betrekking hebben.

C. Verenigbaarheid met de artikelen 62, 69 en 206 van de btw-richtlijn van een verplichting tot vooruitbetaling van een niet-verschuldigde belasting (tweede en derde vraag)

84. Met zijn tweede en derde vraag wenst de verwijzende rechter van het Hof in wezen te vernemen of een verplichting tot vooruitbetaling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, in strijd is met de artikelen 62 en 69 van de btw-richtlijn, die de verschuldigdheid van de belasting op intracommunautaire verwervingen regelen, uitgelegd tegen de achtergrond van artikel 206 van deze richtlijn, dat voorziet in de mogelijkheid om voorlopige vooruitbetalingen te innen.

85. Om de strekking van deze vragen te verduidelijken, lijkt het mij nuttig eraan te herinneren hoe de begrippen „belastbaar feit”, „verschuldigdheid van de belasting” en „verplichting tot betaling van de btw” zich tot elkaar verhouden.

86. Volgens de definities van artikel 62 van de btw-richtlijn wordt onder *belastbaar feit* verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld. De belasting wordt geacht *verschuldigd te zijn* vanaf het tijdstip waarop de schatkist krachtens de wet de *betaling* van de belasting van de tot voldoening van de belasting gehouden persoon kan vorderen, zelfs indien uitstel van de *betaling* kan worden verleend. Ingevolge artikel 206 van deze richtlijn ontstaat de *verplichting tot betaling* in beginsel bij de indiening van de btw-aangifte.

87. Uit deze definities kan worden afgeleid dat het belastbare feit, de verschuldigdheid van de belasting en de verplichting tot betaling drie *opeenvolgende* fasen vormen in het proces dat leidt tot de inning van de belasting: om een verplichting tot betaling te doen ontstaan, moet de belasting verschuldigd zijn geworden en om de belasting verschuldigd te doen zijn, moet zich eerst het belastbare feit hebben voorgedaan.(25)

88. Wat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verplichting tot vooruitbetaling betreft, lijkt het mij moeilijk te betwisten dat het *belastbare feit* zich daadwerkelijk heeft voorgedaan op het tijdstip waarop deze verplichting is ontstaan, zoals de belastingdienst en de Commissie terecht hebben opgemerkt.

89. Volgens artikel 68 van de btw-richtlijn vindt het belastbare feit immers plaats op het tijdstip waarop de intracommunautaire verwerving van goederen wordt verricht. Artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. doelt uitdrukkelijk op „intracommunautaire verwervingen” van motorbrandstoffen en laat de litigieuze verplichting ontstaan nadat de motorbrandstoffen op het nationale grondgebied zijn binnengebracht.(26) De in het hoofdgeding aan de orde zijnde verplichting tot vooruitbetaling ontstaat dus, per definitie, na het intreden van het belastbare feit.

90. Ik ben daarentegen van mening dat een dergelijke verplichting niet verenigbaar is met de bepalingen betreffende de *verschuldigdheid* van de belasting, en meer bepaald niet met de artikelen 62 en 69 van de btw-richtlijn.

91. Wat betreft intracommunautaire verwervingen bepaalt artikel 69 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 222 van die richtlijn, dat de btw *verschuldigd wordt* bij de uitreiking van de factuur, of uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgende op die waarin het belastbare feit zich heeft voorgedaan (wanneer vóór die datum geen factuur is uitgereikt).

92. Artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. doet de verplichting tot vooruitbetaling ontstaan los van de in artikel 69 van de btw-richtlijn gestelde voorwaarden voor verschuldigdheid, en wel binnen een termijn van vijf dagen nadat de motorbrandstoffen op het nationale grondgebied zijn binnengebracht. Meer bepaald ontstaat deze verplichting onafhankelijk van de uitreiking van een factuur en vóór het verstrijken van de in het vorige punt bedoelde termijn (na afloop waarvan de belasting noodzakelijkerwijs verschuldigd wordt).

93. Een dergelijke bepaling lijkt mij derhalve onverenigbaar met artikel 69 van de btw-richtlijn, gelezen in het licht van artikel 62 van die richtlijn. De belasting is namelijk verschuldigd „wanneer de schatkist [...] de belasting [...] van de belastingplichtige kan vorderen”. Vóórdat dit recht is ontstaan, kan de schatkist niets ondernemen om betaling van de belasting te verkrijgen.

94. Ik benadruk dat de btw-richtlijn geen enkele uitzondering bevat op de bepalingen van artikel 69 ervan betreffende de verschuldigdheid van de belasting over intracommunautaire verwervingen, zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt. Ongeacht de precieze inhoud van de regels die bepalen wanneer de belasting verschuldigd wordt⁽²⁷⁾, geldt voor alle aan de belasting onderworpen handelingen hetzelfde uitgangspunt: een belastingdienst kan geen betaling *eisen* voordat de belasting *verschuldigd* is geworden.

95. Anders dan de belastingdienst en de Poolse regering stellen, geldt deze vaststelling ook voor de in artikel 206, tweede volzin, van de btw-richtlijn neergelegde mogelijkheid om te bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan.

96. Volgens deze bepaling moet iedere belastingplichtige het nettobedrag van de btw bij de indiening van zijn aangifte voldoen, zij het dat de lidstaten kunnen bepalen dat vooraf voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan.

97. Uit de bewoordingen van de betrokken bepalingen blijkt duidelijk dat deze aan de lidstaten geboden mogelijkheid om voorlopige vooruitbetalingen te eisen, alleen betrekking kan hebben op een belasting die overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de btw-richtlijn *verschuldigd is geworden*.

98. Om te beginnen is het duidelijk dat artikel 206, tweede volzin, van de btw-richtlijn (mogelijkheid van inning van voorlopige vooruitbetalingen) een aanvulling vormt op het in de eerste volzin van deze bepaling neergelegde beginsel (verplichting tot betaling bij de indiening van de aangifte), dat valt onder titel XI, hoofdstuk 1, van deze richtlijn, getiteld „Verplichting tot betaling”.

99. Artikel 206, tweede volzin, van de btw-richtlijn bevat daarentegen geen afwijking van de artikelen 62 en 69 van deze richtlijn, die vallen onder titel VI ervan, die het opschrift „Belastbaar feit en verschuldigdheid van de btw” draagt.

100. Meer concreet biedt de mogelijkheid van de inning van voorlopige vooruitbetalingen de lidstaten de mogelijkheid om niet de datum waarop de belasting verschuldigd wordt (tweede fase van het proces van belastinginning) te vervroegen, maar de datum van betaling van een belasting die reeds verschuldigd is geworden (derde fase van het proces van belastinginning).⁽²⁸⁾

101. Deze uitlegging vindt mijns inziens ook steun in artikel 206 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 250 daarvan. Het is juist dat artikel 206 van die richtlijn voorziet in een verplichting tot betaling bij de indiening van de aangifte, maar artikel 250 van die richtlijn bepaalt dat de belastingplichtige ervoor moet zorgen dat in die aangifte „alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de *verschuldigde* belasting en van de aftrek vast te stellen”.⁽²⁹⁾ Deze

bepalingen bevestigen dat in het kader van de bij de btw-richtlijn ingevoerde regeling elke verplichting tot betaling, zelfs vooraf, slechts betrekking kan hebben op belasting die *verschuldigd* is geworden, en die in de aangifte van de belastingplichtige moet worden vermeld.

102. Ik vind ook bevestiging voor deze uitlegging in het arrest Balocchi(30), waarin het Hof een onderscheid maakt tussen verschuldigde belastingen en niet-verschuldigde belastingen.

103. In dat arrest ging het om een Italiaanse wettelijke regeling volgens welke belastingplichtigen uiterlijk op 20 december een vooruitbetaling moesten voldoen van 65 % van het over het gehele lopende kwartaal verschuldigde nettobedrag van de btw en zulks uiterlijk op 5 maart van het daaropvolgende jaar.

104. Het Hof heeft geoordeeld dat een dergelijk mechanisme in strijd is met de bepalingen van de Zesde richtlijn die overeenkomen met de artikelen 62, 63 en 206 van de btw-richtlijn, aangezien het ertoe leidt dat „de vooruitbetalingen veranderen in voorschotten, hetgeen in strijd is met de regel van de richtlijn, die bepaalt dat de lidstaten *slechts betaling eisen van de btw over verrichte handelingen*”.(31)

105. Met andere woorden, het Hof heeft geoordeeld dat geen betaling, ook geen voorlopige vooruitbetaling, kan worden gevorderd voordat de belasting *verschuldigd* wordt.(32) Hiermee heeft het Hof het door de Commissie in die zaak verdedigde standpunt gevolgd(33), dat overeenstemt met de uitlegging die ik in deze zaak voorstel.

106. Ik wijs erop dat deze uitlegging niet in de weg staat aan de forfaitaire berekening van voorlopige vooruitbetalingen, mits deze berekening zodanig van opzet is dat belastingen die nog niet verschuldigd zijn geworden, er niet in zijn begrepen. Dat is mijns inziens de belangrijkste lering die uit het arrest Balocchi valt te trekken.(34)

107. Uit het voorgaande volgt dat de artikelen 62 en 69 van de btw-richtlijn zich verzetten tegen een verplichting tot vooruitbetaling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, voor zover de belastingdienst op grond daarvan van de belastingplichtige een betaling kan verlangen voordat de belasting verschuldigd wordt. Hieraan wordt niet afgedaan door de in artikel 206 van deze richtlijn neergelegde mogelijkheid om voorlopige vooruitbetalingen te innen, die uitsluitend betrekking kan hebben op een belasting die krachtens voormelde bepalingen verschuldigd is geworden.

108. Aangezien zij in strijd is met verschillende bepalingen van de btw-richtlijn, kan een dergelijke verplichting tot vooruitbetaling niet worden vastgesteld op de grondslag van artikel 273 van deze richtlijn.

D. Verenigbaarheid met artikel 206 van de btw-richtlijn van een verplichting tot vooruitbetaling op het brutobedrag van de belasting die verschuldigd is voor een belastbare handeling (tweede en derde vraag)

109. Subsidiair wil ik nog een ander aspect van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verplichting tot vooruitbetaling onderzoeken, namelijk het feit dat deze betrekking heeft op het *brutobedrag* van de btw die verschuldigd is over een afzonderlijke intracommunautaire verwerving van motorbrandstoffen, zonder rekening te houden met het recht op aftrek van de belastingplichtige.

110. Om de volgende redenen ben ik van mening dat artikel 206 van de btw-richtlijn zich verzet tegen een dergelijke verplichting, zoals verzoekster in het hoofdgeding en de Commissie terecht hebben aangevoerd.

111. Het grondbeginsel van artikel 206 van de btw-richtlijn is dat de belastingplichtige de btw niet na elke *belastbare handeling* (bijvoorbeeld een intracommunautaire verwerving of een levering van goederen), maar aan het einde van elk *belastingtijdvak* moet voldoen. Aldus wordt het in de eerste volzin van deze bepaling bedoelde *nettobedrag* van de btw verkregen door de belastingen die verschuldigd zijn over alle belastbare handelingen gedurende het belastingtijdvak op te tellen en de in het belastingtijdvak over alle handelingen betaalde voorbelasting ervan af te trekken.

112. Mijns inziens maakt de in artikel 206, tweede volzin, van de btw-richtlijn neergelegde mogelijkheid om voorlopige vooruitbetalingen te innen het mogelijk om *vooraf* de gedeeltelijke betaling te eisen van het *nettobedrag* van de btw die over het gehele belastingtijdvak is berekend. De uitdrukking „voorlopige vooruitbetaling” impliceert namelijk de gedeeltelijke betaling van een bedrag dat later verschuldigd zal zijn, dat wil zeggen het nettobedrag van de btw berekend over het gehele belastingtijdvak. Deze uitlegging wordt bevestigd door de Poolse taalversie van deze bepaling, die, zoals verzoekster in het hoofdgeding heeft benadrukt, uitdrukkelijk verwijst naar de ontvangst van voorlopige vooruitbetalingen over „dat bedrag”.(35)

113. Anders dan de belastingdienst en de Poolse regering stellen, maakt deze uitlegging het innen van voorlopige vooruitbetalingen in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk. Om te voldoen aan artikel 206, tweede volzin, van de btw-richtlijn moeten dergelijke vooruitbetalingen gebaseerd zijn op een schatting van het nettobedrag van de btw dat verschuldigd is aan het einde van het belastingtijdvak, op dezelfde wijze als de door het Hof in het arrest Balocchi onderzochte verplichting tot vooruitbetaling.(36)

114. Deze bepaling kan daarentegen niet aldus worden uitgelegd dat op grond daarvan het *brutobedrag* van de btw die voor elke afzonderlijke *belastbare handeling* verschuldigd is, kan worden gevorderd, zoals is bepaald in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verplichting tot vooruitbetaling. Mijns inziens zou een dergelijke uitlegging leiden tot een wijziging van de aard van de btw, aangezien de btw een belasting is die aan het einde van elk *belastingtijdvak* moet worden betaald en niet na elke belastbare handeling.

115. Ik wijs erop dat deze uitlegging op geen enkele wijze op losse schroeven komt te staan door het arrest Macikowski(37). Zoals verzoekster in het hoofdgeding en de Commissie terecht hebben opgemerkt, werd de in dat arrest gekozen oplossing gerechtvaardigd door bijzondere, zelfs uitzonderlijke omstandigheden met betrekking tot alle aan btw onderworpen handelingen, en kan zij niet worden veralgemeend.

116. Meer bepaald ging het in dat arrest om de betaling van de btw die verschuldigd was bij de gedwongen verkoop van een onroerend goed van een belastingplichtige, te weten de vennootschap Royal. De gerechtsdeurwaarder, Marian Macikowski, was overgegaan tot inbeslagname en verkoop bij opbod van dit onroerend goed. De verkoopprijs, inclusief het bedrag van de verschuldigde btw, was op de rekening van de bevoegde rechtbank gestort. Aangezien de belasting echter niet binnen de gestelde termijn was betaald, heeft de belastingdienst Macikowski aansprakelijk gesteld als degene die de btw verschuldigd was.

117. Het Hof heeft geoordeeld dat in dergelijke omstandigheden artikel 206 van de btw-richtlijn niet in de weg staat aan de verplichting van de gerechtsdeurwaarder om het *brutobedrag* van de btw die verschuldigd is bij de gedwongen verkoop van het onroerend goed te betalen.(38)

118. Deze uitlegging berustte echter uitdrukkelijk op een wezenlijke vaststelling, namelijk het onderscheid tussen degene die de belasting over deze handeling verschuldigd is (de gerechtsdeurwaarder, dat wil zeggen Macikowski) en degene die aan het einde van het belastingtijdvak recht op aftrek heeft (de belastingplichtige, dat wil zeggen de vennootschap

Royal).(39) In die omstandigheden verzet artikel 206 van de btw-richtlijn zich niet tegen een verplichting tot betaling van het brutobedrag van de belasting over de betrokken belastbare handeling, aangezien de persoon die dit bedrag verschuldigd is (de gerechtsdeurwaarder), hypothetisch gezien, niet over het overeenkomstige recht op aftrek beschikt.

119. Bovendien wijs ik erop dat deze aanpak is toegesneden op de context van een gedwongen verkoop, waarvan de opbrengst niet kan worden uitgekeerd aan de eigenaar van het onroerend goed, met andere woorden de belastingplichtige.

120. Het arrest Macikowski(40) is evenwel irrelevant in alle „gewone” situaties, waarin degene die de belasting moet voldoen en de belastingplichtige die recht op aftrek heeft, *één en dezelfde persoon zijn*. In al deze situaties kan een voorlopige vooruitbetaling in de zin van deze bepaling slechts betrekking hebben op een gedeelte van het *nettobedrag* van de belasting dat in de loop van het *belastingtijdvak* verschuldigd is geworden.

121. Ik voeg hieraan toe dat de reikwijdte van het arrest Macikowski(41) verder wordt beperkt door punt 58 ervan, waarin het Hof opmerkt dat de betaling van de btw door de tot voldoening van de belasting gehouden persoon (de deurwaarder) wordt geëist *na de indiening van de aangifte* door de belastingplichtige. In de omstandigheden van het hoofdgeding moet de vooruitbetaling evenwel worden voldaan voordat de belastingplichtige de aangifte indient.(42)

122. Uit het voorgaande volgt dat artikel 206 van de btw-richtlijn zich verzet tegen een verplichting tot vooruitbetaling van de btw voor intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen binnen vijf dagen na het binnenbrengen van de motorbrandstoffen op het nationale grondgebied, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, wanneer die verplichting betrekking heeft op het brutobedrag van de over die afzonderlijke handeling verschuldigde belasting en niet op het nettobedrag van de over het gehele belastingtijdvak berekende belasting.

V. Conclusie

123. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Naczelny Sąd Administracyjny te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 110 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen de invoering van een verplichting tot vooruitbetaling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen binnen vijf dagen na het binnenbrengen van de motorbrandstoffen op het nationale grondgebied.

2) Artikel 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 (EU) 2016/856 van de Raad van 25 mei 2016, moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen de invoering van een verplichting tot vooruitbetaling van de btw voor intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen binnen vijf dagen na het binnenbrengen van de motorbrandstoffen op het nationale grondgebied, voor zover deze verplichting verenigbaar is met de andere bepalingen van deze richtlijn, met name die inzake de belastingplicht.

3) De artikelen 62 en 69 van richtlijn 2006/12, zoals gewijzigd bij richtlijn 2016/856, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een verplichting tot vooruitbetaling van de btw voor intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen binnen vijf dagen na het binnenbrengen van de motorbrandstoffen op het nationale grondgebied, voor zover de belastingdienst op grond daarvan van de belastingplichtige een betaling kan verlangen voordat de belasting verschuldigd wordt, met dien verstande dat de in artikel 206 van deze richtlijn neergelegde mogelijkheid om voorlopige vooruitbetalingen te innen uitsluitend betrekking kan

hebben op een belasting die krachtens voormelde bepalingen verschuldigd is geworden.

4) Artikel 206 van richtlijn 2006/12, zoals gewijzigd bij richtlijn 2016/856, moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een verplichting tot vooruitbetaling van de btw voor intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen, wanneer die verplichting betrekking heeft op het brutobedrag van de over die afzonderlijke handeling verschuldigde belasting en niet op het nettobedrag van de over het gehele belastingtijdvak berekende belasting.”

1 Oorspronkelijke taal: Frans.

2 Richtlijn 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 (EU) 2016/856 van de Raad van 25 mei 2016 (PB 2016, L 142, blz. 12) (hierna: „btw-richtlijn”).

3 Zie onder andere arresten van 11 december 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, punt 64); 1 juli 2014, Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, punt 57), en 17 september 2020, Hidroelectrica (C-648/18, EU:C:2020:723, punt 25).

4 Zie conclusie van advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona in de gevoegde zaken Eurogate Distribution en DHL Hub Leipzig (C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:1, punt 106).

5 Zie conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Grattan (C-310/11, EU:C:2012:568, punt 50), en het arrest van 19 december 2012 in diezelfde zaak (EU:C:2012:822, punt 34).

6 Zie in dezelfde zin, wat betreft richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB 1992, L 76, blz. 1), conclusie van advocaat-generaal Cruz Villalón in de zaak Commissie/Frankrijk (C-216/11, EU:C:2012:819, punt 49), en het arrest van 14 maart 2013 in diezelfde zaak (EU:C:2013:162, punt 28).

7 Zie in die zin conclusie van advocaat-generaal Elmer in de zaak Eismann (C-217/94, EU:C:1996:183, punt 29).

8 Arrest van 10 juli 1984 (42/83, EU:C:1984:254, punt 27). In die zaak ging het om een Deense wettelijke regeling die voorzag in verschillende afrekeningstijdvakken en betalingstermijnen voor btw bij invoer en btw in binnenlands verkeer.

9 Zie arresten van 27 februari 1980, Commissie/Ierland (55/79, EU:C:1980:56, punt 9); 10 juli 1984, Dansk Denkavit (42/83, EU:C:1984:254, punt 30); 17 juni 1998, Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299, punten 23 en 24), en 12 februari 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punt 48).

10 Zie onder andere arresten van 2 april 1998, Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, punt 34); 19 maart 2009, Commissie/Finland (C-10/08, niet gepubliceerd, EU:C:2009:171, punt 23), en 15 maart 2018, Cali Esprou (C-104/17, EU:C:2018:188, punt 41).

11 Zie onder andere arresten van 19 maart 2009, Commissie/Finland (C-10/08, niet gepubliceerd, EU:C:2009:171, punt 24); 19 december 2013, X (C-437/12, EU:C:2013:857, punt 28), en 12 februari 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punt 46).

12 Zo is bijvoorbeeld artikel 36 VWEU een rechtvaardigingsbepaling die de in de artikelen 34 en 35 VWEU neergelegde verbodsbepalingen versoepelt.

- 13 Arrest van 17 juni 1998, *Grundig Italiana* (C-68/96, EU:C:1998:299, punt 24). Zie ook conclusie van advocaat-generaal Bot in de zaak *Visnapuu* (C-198/14, EU:C:2015:463, punt 57).
- 14 Zie onder andere arresten van 17 juli 1997, *Haahr Petroleum* (C-90/94, EU:C:1997:368, punt 29); 5 oktober 2006, *Nádasdi en Németh* (C-290/05 en C-333/05, EU:C:2006:652, punt 51), en 8 november 2007, *Stadtgemeinde Frohnleiten en Gemeindebetriebe Frohnleiten* (C-221/06, EU:C:2007:657, punt 56).
- 15 Richtlijn van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB 1991, L 376, blz. 1).
- 16 Zie punt 23 van deze conclusie.
- 17 Zie onder andere conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in de gevoegde zaken *Kittel en Recolta Recycling* (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:174, punten 27-35); conclusie van advocaat-generaal Poiares Maduro in de zaak *Federation of Technological Industries e.a.* (C-384/04, EU:C:2005:745, punten 7-9), en conclusie van advocaat-generaal Szpunar in de gevoegde zaken *Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti e.a.* (C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2217, punten 31-38).
- 18 Zie punt 21 van deze conclusie.
- 19 Arrest van 10 juli 1984 (42/83, EU:C:1984:254, punt 32).
- 20 Vóór de invoering van het begrip „intracommunautaire verwerving” bij richtlijn 91/680 in het kader van de overgangsregeling definieerde artikel 7 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”) het begrip „invoer” als het binnenkomen van een goed in het binnenland. In de huidige regeling doelt het begrip „intracommunautaire verwerving” op de levering van goederen tussen de lidstaten (artikel 20 van de btw-richtlijn), terwijl het begrip „invoer” zich beperkt tot het binnenbrengen van een goed uit een derdelandsgebied (artikel 30 van de btw-richtlijn).
- 21 Arrest van 10 juli 1984, *Dansk Denkavit* (42/83, EU:C:1984:254, punt 32).
- 22 Arresten van 18 januari 2007, *Brzeziński* (C-313/05, EU:C:2007:33, punten 47 en 48); 3 juni 2010, *Kalinchev* (C-2/09, EU:C:2010:312, punt 27), en 12 februari 2015, *Oil Trading Poland* (C-349/13, EU:C:2015:84, punt 37).
- 23 Zie onder andere arresten van 17 mei 2018, *Vámos* (C-566/16, EU:C:2018:321, punt 41); 21 november 2018, *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932, punt 35), en 8 mei 2019, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, punten 38 en 39).
- 24 Arrest van 13 februari 2014 (C-18/13, EU:C:2014:69, punten 42-48).
- 25 Zie wat betreft de noodzaak om deze drie begrippen te onderscheiden arrest van 20 oktober 1993, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, punten 21-24).
- 26 Zie punt 14 van deze conclusie.
- 27 Wat betreft interne handelingen vormt het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt

het voorwerp van complexere regels: zie de artikelen 63-67 van de btw-richtlijn.

28 Zie de punten 85-87 van deze conclusie.

29 Cursivering van mij.

30 Arrest van 20 oktober 1993 (C-10/92, EU:C:1993:846).

31 Zie arrest van 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punten 27 en 31).
Cursivering van mij.

32 Artikel 63 van de btw-richtlijn bepaalt dat „[h]et belastbare feit [...] plaats[vindt] en *de belasting [...] verschuldigd [wordt]* op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten *worden verricht*” (cursivering van mij).

33 In het rapport ter terechtzitting in de zaak Balocchi (C-10/92) worden de argumenten van de Commissie als volgt samengevat: „De Commissie betoogt in de eerste plaats dat de Italiaanse wettelijke regeling in strijd is met artikel 10 van de richtlijn. De wezenlijke regel van deze bepaling – die de begrippen ‚belastbaar feit’ en ‚verschuldigdheid van de belasting’ zou hebben geharmoniseerd – is dat *de belasting pas verschuldigd is wanneer de belastbare handeling is verricht; een vooruitbetaling van de belasting, ook al is het slechts gedeeltelijk, kan in geen geval worden gevorderd.* [...] Evenzo geeft artikel 22 van de richtlijn, dat voorziet in de mogelijkheid om ‚voorlopige vooruitbetalingen’ te innen, de lidstaten in feite de mogelijkheid om de vervaldag voor de betaling van de belasting op te schuiven en *vooruitbetalingen te eisen tussen het tijdstip waarop de belasting verschuldigd is en het tijdstip waarop zij moet worden betaald.*” (Cursivering van mij.)

34 Arrest van 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punten 27-31).

35 „KaŹdy podatnik zobowiŹzany do zapŹaty VAT musi zapŹaciŹ kwotŹ netto VAT w momencie skŹadania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. PaŹstwa czŹonkowskie mogŹ jednakŹe ustaliŹ inny termin zapŹaty tej kwoty lub pobraŹ zaliczki od tej kwoty.”

36 Arrest van 20 oktober 1993 (C-10/92, EU:C:1993:846). Zie de punten 102-106 van deze conclusie.

37 Arrest van 26 maart 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).

38 Arrest van 26 maart 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punten 57 e.v.).

39 Arrest van 26 maart 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punt 57).

40 Arrest van 26 maart 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).

41 Arrest van 26 maart 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).

42 Zie de punten 17 en 26 van deze conclusie.