

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

föredraget den 18 mars 2021(1)

Mål C-855/19

G. sp. z o.o.

mot

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

(begäran om förhandsavgörande från Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Gemenskapsinternt förvärv av motorbränsle – Skyldighet att betala mervärdesskatten i förskott – Frist på fem dagar från det att motorbränslet fördes in i landet – Artikel 110 FEUF – Förbud mot att ta ut högre inhemska skatter på varor från andra medlemsstater – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 273 – Åtgärder för förebyggande av bedrägeri – Artiklarna 62 och 69 – Mervärdesskattens utkrävbarhet – Föreligger inte – Artikel 206 – Begreppet ’preliminär betalning’ – Preliminär betalning avseende mervärdesskatt som inte är utkrävbar – Beräkningsunderlag – Bruttobelopp beräknat på en beskattningsbar transaktion – Mervärdesskattens nettobelopp beräknat på hela beskattningsperioden”

I. Inledning

1. Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 110 FEUF och artiklarna 69, 206 och 273 i direktiv 2006/112/EG.(2)
2. Begäran har framställts i ett mål mellan G. sp. z o.o. (nedan kallat klaganden i det nationella målet) och Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (direktören för skattemyndigheten i Bydgoszczy, Polen) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör en skyldighet att betala mervärdesskatt i förskott på gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle, vilken införts i syfte att bekämpa bedrägeri.
3. Klaganden i det nationella målet bestred giltigheten, mot bakgrund av unionsrätten, av den skyldighet att erlägga förskottsbetalning som innebar att klaganden var skyldig att betala bruttobeloppet av mervärdesskatten, beräknat utan beaktande av klagandens avdragsrätt, för varje gemenskapsinternt förvärv av motorbränsle, och detta inom fem dagar från det att

motorbränslet infördes i landet.

4. Av de skäl som anges nedan anser jag att artiklarna 62 och 69 i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för en sådan skyldighet att erlägga förskottsbetalning, eftersom denna gör det möjligt för skattemyndigheten att kräva betalning av den beskattningsbara personen innan skatten blir *utkrävbar*.

5. En sådan förskottsbetalning kan inte heller ses som en preliminär betalning i den mening som avses i artikel 206 i direktivet. För det första kan en preliminär betalning endast avse mervärdesskatt som har blivit *utkrävbar* enligt de ovannämnda bestämmelserna. För det andra ska en preliminär betalning avse *nettobeloppet* av mervärdesskatten, beräknat på hela beskattningsperioden, och inte bruttobeloppet av den mervärdesskatt som ska betalas på en beskattningsbar transaktion betraktad för sig.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

6. I artikel 62 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”I detta direktiv avses med

1. *beskattningsgrundande händelse*: den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt skall bli utkrävbar är uppfyllda,

2. *mervärdesskattens utkrävbarhet*: att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.”

7. Artikel 68 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

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

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

8. I artikel 69 i detta direktiv föreskrivs följande:

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

9. Artikel 206 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

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

10. I artikel 222 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”För leveranser av varor som utförs i enlighet med villkoren i artikel 138 eller tillhandahållande av tjänster för vilka förvärvaren ska betala mervärdesskatt enligt artikel 196 ska en faktura utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då den beskattningsgrundande

händelsen inträffade.

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

11. I artikel 273 första stycket i mervärdesskattedirektivet anges följande:

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

B. Polsk rätt

12. I artikel 20.5 i ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (mervärdesskattelagen) av den 11 mars 2004 (Dz. U. 2016, position 710), i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

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

13. Enligt artikel 99.11 a i mervärdeskattelagen är en beskattningsbar person vid gemenskapsinterna förvärv av sådana varor som avses i artikel 103.5 a i denna lag skyldig att varje månad lämna en deklaration till direktören för den tullmyndighet som är ansvarig för punktskatt avseende den skatt som ska betalas senast den femte dagen i den månad som följer på den månad under vilken betalningsskyldigheten uppkom.

14. I artikel 103.5 a i denna lag föreskrivs följande:

”Vid gemenskapsinterna förvärv av sådana motorbränslen som avses i bilaga 2 till ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (lag av den 6 december 2008 om punktskatter) (nedan kallad punktskattelagen)), vars tillverkning eller saluföring är beroende av ett tillstånd enligt bestämmelserna i ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne (lag av den 10 april 1997 om energi) är den beskattningsbara personen skyldig att, utan uppmaning från direktören för tullkontoret, beräkna och betala skatten till den tullmyndighet som är behörig avseende betalningen av punktskatten:

1) fem dagar från den dag då dessa varor infördes på den i tillståndet angivna orten för mottagande av de punktskattebelagda varorna, när varorna har varit föremål för ett gemenskapsinternt förvärv i den mening som avses i [punktskattelagen] av en mottagare som är registrerad i enlighet med uppskovsförfarandet enligt bestämmelserna om punktskatt,

2) Fem dagar från den dag då varorna infördes från en annan medlemsstats territorium än territoriet i den medlemsstat där varorna placerats i ett skatteupplag,

3) vid den tidpunkt då varorna överfördes till medlemsstatens territorium, när varorna överförs utanför ett uppskovsförfarande i enlighet med bestämmelserna om punktskatt.

III. Målet vid den nationella domstolen, tolkningsfrågorna och förfarandet vid domstolen

15. I december 2016 gjorde klaganden i det nationella målet 20 gemenskapsinterna förvärv av

dieselolja, till en sammanlagd volym av 3 190,874 m³.

16. Skattemyndigheten förklarade att de gemenskapsinterna förvärv klaganden i det nationella målet gjort omfattades av det andra typfall som avses i artikel 103.5 a i mervärdesskattelagen, nämligen det fallet att varorna placerats i ett skatteupplag från en annan medlemsstat.

17. Klaganden i det nationella målet betalade inte mervärdesskatten för dessa förvärv, vilken sammanlagt uppgick till 1 530 766 polska zloty (PLN) (cirka 337 319,59 euro) inom fem dagar från det att dieseloljan infördes i landet, såsom krävs enligt artikel 103.5 a i mervärdesskattelagen. Klaganden i det nationella målet lämnade inte heller in någon månadsdeklaration senast den femte dagen i den månad som följer på den månad under vilken betalningsskyldigheten uppkom, såsom krävs enligt artikel 99.11 a i denna lag.

18. Genom beslut av den 6 april 2018 ålade skattemyndigheten klaganden i det nationella målet, enligt ett beslut om efterbeskattning för december 2016, att omedelbart betala mervärdesskatt för de omtvistade gemenskapsinterna förvärven, jämte dröjsmålsränta beräknad från dagen efter förfallodagen.

19. Klaganden i det nationella målet överklagade till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Regionala förvaltningsdomstolen i Bydgoszcz, Polen), som avlog överklagandet genom dom av den 10 juli 2018.

20. Klaganden i det nationella målet överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen och ifrågasatte lagenligheten av artikel 103.5 a i mervärdesskattelagen i förhållande till artikel 110 FEUF och artiklarna 69 och 206 i mervärdesskattedirektivet.

21. Den hänskjutande domstolen förklarade att artikel 103.5 a i mervärdesskattelagen ingår i ett "bränslepaket" som antagits på nationell nivå och som trädde i kraft den 1 augusti 2016, med ett antal ändringar som syftar till att förbättra uppbörden av mervärdesskatt på gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle och att förhindra mervärdesskattebedrägerier i den gränsöverskridande handeln med motorbränslen.

22. Den hänskjutande domstolen har beskrivit de praktiska följderna av denna nya ordning för beskattningsbara personer som gör gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle, såsom klaganden i det nationella målet, på följande sätt.

23. Enligt de allmänna bestämmelserna för gemenskapsinterna förvärv ska förvärvaren i princip deklarera den mervärdesskatt som ska betalas och göra gällande sin avdragsrätt i samma deklaration, varvid deklarationen ska lämnas senast den 25 i den månad som följer efter varje efterföljande beskattningsperiod (månad eller kvartal).

24. Enligt de nya bestämmelserna som införts genom artikel 103.5 a i mervärdesskattelagen är tidsfristen för betalning av mervärdesskatt på gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle avsevärt förkortad, eftersom denna mervärdesskatt ska betalas inom fem dagar från det att motorbränslet fördes in i landet.

25. I praktiken betalar den beskattningsbara personen den mervärdesskatt som ska betalas för gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle innan vederbörande lämnar in mervärdesskattedeklarationen för dessa förvärv. Denna deklaration ska lämnas senast den 5 i den månad som följer på den månad under vilken betalningsskyldigheten uppkom, enligt artikel 99.11 a i denna lag.

26. En beskattningsbar person som gör sådana förvärv kan endast utöva sin avdragsrätt i den

deklaration vederbörande lämnar in efter det att den mervärdesskatt som ska betalas har betalats. Till skillnad från de ordinarie bestämmelserna för gemenskapsinterna förvärv finns det således en tidsförskjutning mellan tidpunkten för betalning av mervärdesskatt, som krävs inom fem dagar från det att motorbränslet förts in i landet, och tidpunkten för avdrag för denna mervärdesskatt, som inträffar när mervärdesskattedeklarationen lämnas.

27. Det är mot bakgrund av dessa särskilda omständigheter som den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida de bestämmelser som införts genom artikel 103.5 a i mervärdesskattelagen är förenlig med flera bestämmelser i unionsrätten.

28. Den hänskjutande domstolen vill först och främst få klarhet i huruvida detta nya system är förenligt med artikel 110 FEUF och artikel 273 i mervärdesskattedirektivet. Denna frågeställning avser inte skillnaden mellan bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle och andra gemenskapsinterna förvärv, som beskrivits ovan, utan den eventuella skillnaden i behandling mellan gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle och inhemska motorbränsleleveranser.

29. Den hänskjutande domstolen vill vidare få klarhet i huruvida skyldigheten att betala mervärdesskatt i förskott, såsom föreskrivs i artikel 103.5 a i mervärdesskattelagen, är förenlig med artikel 69 i mervärdesskattedirektivet, som reglerar mervärdesskattens utkrävbarhet.

30. Slutligen undrar den hänskjutande domstolen om skyldigheten att erlägga förskottsbetalning eventuellt kan betraktas som en preliminär betalning som får tas ut enligt artikel 206 i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende påpekat att det belopp som den beskattningsbara personen ska betala är ett "bruttobelopp" för mervärdesskatt, det vill säga den skatt som ska betalas på gemenskapsinterna förvärv före avdrag.

31. Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Utgör artikel 110 [FEUF] och artikel 273 i [mervärdesskattedirektivet] hinder mot en sådan bestämmelse som artikel 103.5 a i [mervärdesskattelagen], som innebär en beskattningsbar person vid ett gemenskapsinternt förvärv av motorbränsle är skyldig att utan uppmaning från direktören för tullmyndigheten beräkna och betala in mervärdesskatten till den tullmyndighet som är behörig för betalning av punktskatt,

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

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

3) vid den tidpunkt då varorna överfördes till medlemsstaten, när varorna överförs utanför ett uppskovsförfarande i enlighet med bestämmelserna om punktskatt?

2) Utgör artikel 69 i [mervärdesskattedirektivet] hinder mot en sådan bestämmelse som artikel 103.5 a i mervärdesskattelagen, som innebär att en beskattningsbar person vid ett gemenskapsinternt förvärv av motorbränsle är skyldig att utan uppmaning från direktören för tullmyndigheten beräkna och betala in skattebelopp till den tullmyndighet som är behörig inom ramen för inbetalning av punktskatt,

- a) fem dagar från den dag då dessa varor infördes på den i tillståndet angivna orten för mottagande av de punktskattebelagda varorna, när varorna har förvärvats gemenskapsinternt i den mening som avses i [punktskattelagen] av den mottagare som är registrerad i enlighet med uppskovsförfarandet enligt bestämmelserna om punktskatt,
- b) fem dagar från den dag då varorna infördes från en annan medlemsstat till ett skatteupplag,
- c) vid den tidpunkt då varorna överfördes till medlemsstaten, när varorna överförs utanför ett uppskovsförfarande i enlighet med bestämmelserna om punktskatt, när bestämmelsen tolkas på så sätt att beloppet i fråga inte utgör en preliminär betalning av mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 206 i [mervärdesskattedirektivet]?
- 3) Förlorar preliminär betalning av mervärdesskatt, i den mening som avses i artikel 206 i [mervärdesskattedirektivet], som inte har betalats i tid, sin rättsliga existens vid utgången av den beskattningsperiod under vilken denna preliminära betalning ska ske?"

32. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 22 november 2019.

33. Klaganden i det nationella målet, skattemyndigheten, den polska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Dessa parter och rättegångsdeltagare har även skriftligen besvarat frågor som domstolen ställt den 27 november 2020.

IV. **Bedömning**

34. Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor för att få klarhet i huruvida en skyldighet att erlägga förskottsbetalning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, är förenlig med artikel 110 FEUF och artiklarna 69, 206 och 273 i mervärdesskattedirektivet. Det framgår av beslutet om hänskjutande att klaganden i det nationella målet på grund av denna skyldighet var skyldig att betala hela den mervärdesskatt som skulle betalas för varje gemenskapsinternt förvärv av motorbränsle inom fem dagar från det att motorbränslet fördes in i landet.

35. För tydlighetens skull anser jag det lämpligt att dela in min bedömning i fyra delar.

36. För det första kommer jag att avfärda att det skulle föreligga diskriminering som är förbjuden enligt artikel 110 FEUF, eftersom inhemska transaktioner och gemenskapsinterna förvärv inte är jämförbara med avseende på risken för mervärdesskattebedrägeri.

37. Därefter kommer jag, för det andra, att undersöka möjligheten att föreskriva en sådan skyldighet att erlägga förskottsbetalning med stöd av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet som en åtgärd för förebyggande av bedrägeri. Även om en sådan möjlighet inte är utesluten, måste den emellertid vara förenlig med övriga bestämmelser i detta direktiv, i synnerhet bestämmelserna om mervärdesskattens utkrävbarhet.

38. För det tredje kommer jag att redogöra för skälen till att en sådan skyldighet att erlägga förskottsbetalning är oförenlig med artiklarna 62 och 69 i mervärdesskattedirektivet, eftersom den gör det möjligt för skattemyndigheten att kräva betalning från den beskattningsbara personen innan skatten blir *utkrävbar* och möjligheten att ta ut preliminär betalning enligt artikel 206 i direktivet endast kan avse en skatt som blivit utkrävbar enligt ovannämnda bestämmelser.

39. För det fjärde, och i andra hand, kommer jag att förklara varför artikel 206 i nämnda direktiv utgör hinder för att det tas ut preliminär betalning på *bruttobeloppet* för en beskattningsbar transaktion, betraktad för sig, utan att den beskattningsbara personens avdragsrätt beaktas.

A. Huruvida skyldigheten att erlägga förskottsbetalning är förenlig med artikel 110 FEUF (den första frågan)

40. Den polska regeringen har inledningsvis gjort gällande att artikel 110 FEUF inte är tillämplig, eftersom mervärdesskattedirektivet innebär en fullständig harmonisering.

41. Enligt fast rättspraxis ska nationella åtgärder inom ett område där det har skett en fullständig harmonisering på unionsnivå bedömas mot bakgrund av harmoniseringsbestämmelserna och inte mot bakgrund av de primärrättsliga bestämmelserna.(3)

42. Vissa bestämmelser i mervärdesskattedirektivet ger visserligen inte medlemsstaterna något utrymme för skönsmässig bedömning, bland annat vad gäller definitionen av gemenskapsinternt förvärv, definitionen av import(4) och fastställandet av beskattningsunderlaget.(5)

43. Andra bestämmelser ger dock medlemsstaterna ett ibland betydande utrymme för skönsmässig bedömning, vilket innebär att direktivet inte kan anses ha medfört en fullständig harmonisering i alla aspekter.(6) Så är bland annat fallet med artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, som utgör föremål för frågor till domstolen i förevarande mål och som tillåter medlemsstaterna att anta vissa åtgärder för att säkerställa att rätt mervärdesskatt tas ut och för att förebygga bedrägeri.(7)

44. Jag anser följaktligen att bestämmelserna i primärrätten, inbegripet artikel 110 FEUF, faktiskt är tillämpliga på sådana åtgärder. Jag vill understryka att domstolen uttalade sig om tolkningen av både mervärdesskattelagstiftningen och artikel 110 FEUF i målet Dansk Denavit,(8) som rörde ett mål som hade vissa likheter med förevarande mål.

45. Efter detta klargörande vill jag tillägga att denna fråga endast har en rent formell innebörd i förevarande mål, eftersom förbudet mot diskriminering av transaktioner mellan medlemsstater jämfört med inhemska transaktioner i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet ingår som villkor för att de antagna åtgärderna ska vara giltiga, vilket innebär att förbudet i artikel 110 FEUF därmed omfattas.

46. Enligt artikel 110 FEUF ska ingen medlemsstat, direkt eller indirekt, på varor från andra medlemsstater lägga skatter eller avgifter som är högre än de skatter eller avgifter som läggs på liknande inhemska varor.

47. Jag vill understryka att gemenskapsinterna förvärv och inhemska leveranser *in fine* leder till betalning av samma mervärdesskattebelopp, såsom skattemyndigheten och den polska regeringen har framhållit. Dessa två transaktionstyper omfattas nämligen av samma mervärdesskattesats och ger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

48. Frågan är huruvida det föreligger en *likviditetsnackdel* som drabbar gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle negativt i förhållande till inhemska leveranser av motorbränsle. Domstolen har redan vid flera tillfällen slagit fast att det i princip strider mot artikel 110 FEUF att införa kortare betalningsfrister för interna skatter och avgifter på varor från andra medlemsstater.(9)

49. Det ska därför fastställas huruvida de beskattningsbara personer som gör gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle, inom ramen för det nationella målet, är skyldiga att betala mervärdesskatt snabbare än de beskattningsbara personer som köper motorbränsle inom

ramen för inhemska leveranser.

50. Såsom skattemyndigheten och den polska regeringen har förklarat finns det, när det gäller betalning av mervärdesskatt, en viss likhet mellan de bestämmelser som är tillämpliga på dessa två typer av transaktioner.

51. Vid gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle är den beskattningsbara personen enligt artikel 103.5 a i mervärdesskattelagen skyldig att betala in mervärdesskatten till staten inom fem dagar från det att motorbränslet förts in i landet. I sin senare deklaration har den beskattningsbara personen rätt att dra av detta mervärdesskattebelopp.

52. Vid inhemsk leverans av motorbränsle är säljaren skyldig att fakturera köparen det mervärdesskattebelopp som ska betalas. I praktiken betalar köparen inte mervärdesskatten direkt till staten, utan till säljaren, eftersom det är säljaren som har till uppgift att betala in denna mervärdesskatt till staten, varvid köparen får rätt att dra av denna mervärdesskatt i en senare deklaration.

53. I båda fallen (gemenskapsinternt förvärv eller inhemsk leverans av varor) måste förvärvaren således "lägga ut" det totala mervärdesskattebeloppet för inköp av motorbränsle, varvid vederbörande har rätt att dra av denna mervärdesskatt i en senare deklaration.

54. När detta klargjorts är frågan i vilka situationer, inom ramen för det nationella målet, gemenskapsinterna förvärv av motorbränslen får en likviditetsnackdel i förhållande till inhemska leveranser av motorbränsle. Förekomsten av en sådan nackdel beror på de betalningsvillkor som säljaren och förvärvaren kommit överens om inom ramen för inhemska leveranser av motorbränsle, såsom skattemyndigheten och den polska regeringen helt riktigt har påpekat.

55. Mer exakt formulerat får gemenskapsinterna förvärv en likviditetsnackdel varje gång den avtalade betalningsfristen för inhemska leveranser är *längre* än den som föreskrivs i artikel 103.5 a i mervärdesskattelagen, det vill säga fem dagar från det att motorbränslet fördes in i landet. För att återge de formuleringar som både skattemyndigheten och den polska regeringen har använt kan den frist som parterna kommit överens om inom ramen för en inhemsk leverans i praktiken vara både kortare och längre än fem dagar.

56. Det framgår av fast rättspraxis att det är oförenligt med artikel 110 FEUF att en importerad vara beläggs med skatter eller avgifter, vilka fastställs enligt andra beräkningsmetoder och regler än de som gäller för en liknande inhemsk vara, om detta leder till en högre skatt eller avgift för den vara som importerats, *även om denna skillnad endast uppstår i vissa fall*.⁽¹⁰⁾ Härav följer att ett avgifts- eller beskattningssystem ska anses förenligt med artikel 110 i fördraget endast om det är organiserat så, att det *under alla omständigheter* är uteslutet att importerade varor avgiftsbeläggs eller beskattas högre än inhemska varor.⁽¹¹⁾

57. Med tillämpning av denna rättspraxis är den omständigheten att beskattningsbara personer som gör gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle *i vissa fall* är skyldiga att betala mervärdesskatt snabbare än de beskattningsbara personer som köper motorbränsle inom ramen för inhemska leveranser i princip tillräcklig för att konstatera att artikel 110 FEUF har åsidosatts.

58. Det återstår emellertid att fastställa huruvida artikel 110 FEUF medför en absolut skyldighet, i den meningen att den förbjuder *alla* inhemska skatter eller avgifter som i högre grad läggs på varor från andra medlemsstater, eller om denna skyldighet är förenad med en viss flexibilitet som gör det möjligt för den berörda medlemsstaten att *rättfärdiga* en sådan skillnad i behandling.

59. Det ska i detta hänseende påpekas att artikel 110 FEUF inte åtföljs av något undantag för fall där en åtgärd kan rättfärdigas, såsom bland annat är fallet med de bestämmelser som förbjuder inskränkningar i den fria rörligheten.(12) Enligt domstolens sätt att formulera sig: "Så snart en diskriminering fastställts finns det nämligen enligt artikel [110 FEUF] inte längre någon som helst möjlighet för den berörda medlemsstaten att rättfärdiga sitt handlande".(13)

60. Den princip om icke-diskriminering som kommer till uttryck i artikel 110 FEUF(14) förutsätter emellertid, när det är fråga om en sådan skillnad i behandling som den som är aktuell i det nationella målet, att de aktuella situationerna är *jämförbara*.

61. Kommissionen har dock gjort gällande att de beskattningsbara personer som köper motorbränsle inom ramen för ett gemenskapsinternt förvärv respektive vid en inhemsk leverans inte befinner sig i jämförbara situationer, vilket innebär att skyldigheten att erlagga förskottsbetalning för gemenskapsinterna förvärv inte strider mot artikel 110 FEUF.

62. Kommissionen har erinrat om att inom ramen för de övergångsbestämmelser som infördes genom direktiv 91/680/EEG(15) kännetecknas gemenskapsinterna förvärv av att en vara som är undantagen från mervärdesskatt levereras inom destinationsmedlemsstatens territorium. En gemenskapsintern leverans som genomförs av säljaren är nämligen undantagen från mervärdesskatt i ursprungslandet och det ankommer på den beskattningsbara person som gör det gemenskapsinterna förvärvet i destinationslandet att i sin deklaration beräkna vilken mervärdesskatt som ska betalas.(16) De inneboende riskerna för bedrägerier i denna situation rättfärdigar att särskilda förebyggande åtgärder vidtas.

63. Jag instämmer i detta resonemang.

64. Det är nämligen välkänt att riskerna för storskaliga bedrägerier inom mervärdesskatteområdet särskilt avser gemenskapsinterna transaktioner, bland annat i form av "karusellbedrägerier" eller så kallade bedrägerier med "skenföretag".(17) Gemenskapsinterna förvärv och inhemska leveranser av motorbränsle befinner sig därmed inte i en jämförbar situation vad gäller risken för mervärdesskattebedrägerier. Såsom kommissionen har påpekat är denna objektiva skillnad ett resultat av de val som unionslagstiftaren gjorde när övergångsbestämmelserna infördes genom direktiv 91/680.

65. Det har för övrigt inte bestritts att den skyldighet att erlagga förskottsbetalning som är i fråga i det nationella målet gör det möjligt att bekämpa denna typ av bedrägerier. Bekämpning av mervärdesskattebedrägerier är det mål som uttryckligen eftersträvas genom det "bränslepaket" som denna skyldighet avseende förskottsbetalning är en del av.(18) Vidare möjliggör skyldigheten att betala hela beloppet för mervärdesskatten som ska betalas för köp av motorbränsle, såsom kommissionen påpekat, i detta fall inom fem dagar från det att motorbränslet fördes in i landet, bekämpande av bedrägerier med så kallade "skenföretag".

66. Jag vill även understryka att detta synsätt är förenligt med domstolens synsätt i domen i målet Dansk Denavit.(19) Domstolen har nämligen funnit att artikel 110 FEUF inte utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs olika frister för "import" (begrepp som vid den tiden omfattade gemenskapsinterna förvärv)(20) och inhemska transaktioner på området för mervärdesskatt, med hänsyn till att de regelverk som var tillämpliga på dessa transaktioner inte var jämförbara.(21)

67. Slutligen vill jag understryka konsekvenserna på systemnivå av en motsatt tolkning, vilken skulle innebära att artikel 110 FEUF har åsidosatts. Mot bakgrund av normhierarkin i unionsrätten skulle den tolkningen innebära att unionslagstiftaren inte hade befogenhet att ändra

mervärdesskattedirektivet så att det föreskrivs en skyldighet att erlägga förskottsbetalning enbart för gemenskapsinterna förvärv i syfte att bekämpa ovannämnda bedrägerier. En sådan tolkning kan enligt min mening inte godtas.

68. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att artikel 110 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att det inrättas en sådan skyldighet att betala mervärdesskatt i förskott för gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle inom fem dagar från det att motorbränslet förts in i landet som den som är fallet i det nationella målet.

B. Huruvida det är möjligt att se skyldigheten att betala i förskott som en "åtgärd för att förebygga bedrägeri" i den mening som avses i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet (den första frågan)

69. Enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna införa vissa ytterligare skyldigheter för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri, under förutsättning att

- dessa skyldigheter inte strider mot kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater, och
- dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

70. Det ska inledningsvis prövas huruvida dessa villkor är uppfyllda vad gäller den skyldighet att erlägga förskottsbetalning som är i fråga i det nationella målet.

71. För det första syftar denna skyldighet, såsom jag har påpekat i punkt 65 ovan, till att bekämpa mekanismer för mervärdesskattebedrägeri genom utnyttjande av särdragen i den ordning som är tillämplig på gemenskapsinterna förvärv.

72. Därefter har jag, i punkterna 58–68 i detta förslag till avgörande, redogjort för skälen till att denna skyldighet inte är diskriminerande, eftersom gemenskapsinterna förvärv och inhemska leveranser av motorbränsle inte befinner sig i en jämförbar situation med avseende på risken för mervärdesskattebedrägeri.

73. Slutligen tillägger jag att skyldigheten att erlägga förskottsbetalning inte, i handeln mellan medlemsstaterna, leder till "gränsformaliteter i handeln medlemsstater emellan" i den mening som avses i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet.

74. Det framgår nämligen av fast rättspraxis att även om syftet med den nationella skatten är att säkerställa betalning av den skatteskuld som motsvarar nämnda skatt, hänger en sådan formalitet samman med den beskattningsgrundande händelsen, det vill säga det gemenskapsinterna förvärvet, och inte en gränspassage i den mening som avses i denna bestämmelse.(22)

75. Det råder knappast något tvivel om att en skyldighet att erlägga förskottsbetalning redan till sin natur syftar till att säkerställa betalning av den skuld som motsvarar det skattebelopp som ska betalas, såsom kommissionen helt riktigt har påpekat.

76. Av det ovan anförda följer att de villkor som uttryckligen anges i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda genom den skyldighet att erlägga förskottsbetalning som är aktuell i det nationella målet.

77. Det ska emellertid även undersökas huruvida fastställandet av en sådan skyldighet går

utöver det handlingsutrymme som medlemsstaterna har enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet.

78. Domstolen har i detta hänseende vid upprepade tillfällen slagit fast att artikel 273 i mervärdesskattedirektivet visserligen ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller medlen för att uppnå målen att uppbära hela mervärdesskatten och bekämpa mervärdesskattebedrägerier. Medlemsstaterna är emellertid skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet iakta unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper och bland annat med beaktande av proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet.(23)

79. Detta krav på iakttagande av unionsrätten innebär att en skyldighet som införts av en medlemsstat måste vara förenlig med övriga bestämmelser i mervärdesskattedirektivet för att kunna rättfärdigas med stöd av artikel 273 i direktivet.

80. Såsom kommissionen helt korrekt har understrukt bekräftas denna tolkning av artikel 395 i mervärdesskattedirektivet, vari det föreskrivs att rådet genom enhälligt beslut på förslag av kommissionen får bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som utgör *undantag från detta direktiv*, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av mervärdesskattebedrägerier eller skatteundandragande.

81. Förhållandet mellan dessa båda bestämmelser är enligt min mening klart. Eftersom det enligt artikel 395 i mervärdesskattedirektivet krävs tillstånd av rådet för att anta bestämmelser som utgör undantag från detta direktiv, avser artikel 273 i direktivet med nödvändighet antagandet av åtgärder *som inte utgör undantag* från detta direktiv. En motsatt tolkning skulle leda till att nämnda artikel 395 blev innehållslös, i synnerhet vad gäller behovet av att erhålla tillstånd av rådet för att vidta undantagsåtgärder.

82. Denna tolkning bekräftas enligt min mening av domen Maks Pen,(24) i vilken domstolen prövade huruvida en skyldighet som införts på grundval av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet var förenlig med bestämmelserna om skattens utkrävbarhet och rätten till avdrag för mervärdesskatt.

83. I förevarande mål ska det följaktligen prövas huruvida skyldigheten att erlagga förskottsbetalning är förenlig med övriga bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, särskilt bestämmelserna om mervärdesskattens utkrävbarhet, vilka är föremål för den hänskjutande domstolens andra och tredje fråga.

C. Huruvida en skyldighet att betala ej utkrävbar mervärdesskatt i förskott är förenlig med artiklarna 62, 69 och 206 i mervärdesskattedirektivet (den andra och den tredje frågan)

84. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra och den tredje frågan för att få klarhet i huruvida en sådan skyldighet att erlagga förskottsbetalning som den som är aktuell i det nationella målet strider mot artiklarna 62 och 69 i mervärdesskattedirektivet, vilka reglerar mervärdesskattens utkrävbarhet vid gemenskapsinterna förvärv, tolkade mot bakgrund av artikel 206 i direktivet, i vilken det föreskrivs en möjlighet att ta ut preliminär betalning.

85. För att klargöra räckvidden av dessa frågor anser jag det lämpligt att erinra om förhållandet mellan begreppen "beskattningsgrundande händelse", "utkrävbarhet" och "skyldighet avseende betalning" av mervärdesskatt.

86. Enligt de definitioner som fastställs i artikel 62 i mervärdesskattedirektivet avser den *beskattningsgrundande händelsen* den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt ska bli utkrävbar är uppfyllda. *Mervärdesskattens utkrävbarhet* innebär att staten

enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är *betalningsskyldig* för skatten; detta hindrar inte att tidpunkten för *betalning* får skjutas upp. Enligt artikel 206 i detta direktiv uppkommer *skyldighet avseende betalning* i princip när mervärdesskattedeklarationen lämnas.

87. Av dessa definitioner kan man dra slutsatsen att den beskattningsgrundande händelsen, utkrävbarheten och betalningsskyldigheten utgör tre *på varandra följande* steg i förfarandet som leder till skatteuttaget: för att en skyldighet avseende betalning ska uppkomma måste mervärdesskatten ha blivit utkrävbar och för att mervärdesskatten ska vara utkrävbar måste den beskattningsgrundande händelsen först ha inträffat.(25)

88. När det gäller den skyldighet att erlägga förskottsbetalning som är i fråga i det nationella målet, anser jag att det är svårt att ifrågasätta att den *beskattningsgrundande händelsen* faktiskt inträffade när denna skyldighet uppkom, såsom skattemyndigheten och kommissionen helt riktigt har påpekat.

89. Enligt artikel 68 i mervärdesskattedirektivet inträffar nämligen den beskattningsgrundande händelsen vid den tidpunkt då det gemenskapsinterna förvärvet äger rum. Artikel 103.5 a i mervärdesskattelagen avser uttryckligen "gemenskapsinterna förvärv" av motorbränsle och innebär att den omtvistade betalningsskyldigheten uppkommer efter det att motorbränslen förts in i landet.(26) Den skyldighet att erlägga förskottsbetalning som är aktuell i det nationella målet uppkommer således hypotetiskt sett efter det att den beskattningsgrundande händelsen inträffat.

90. Däremot anser jag att en sådan skyldighet inte är förenlig med bestämmelserna om skattens *utkrävbarhet*, närmare bestämt artiklarna 62 och 69 i mervärdesskattedirektivet.

91. Enligt artikel 69 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 222 i samma direktiv, blir skatten på ett gemenskapsinternt förvärv *utkrävbar* när fakturan utfärdas eller senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken den beskattningsgrundande händelsen inträffade (om ingen faktura har utfärdats före detta datum).

92. Enligt artikel 103.5 a i mervärdesskattelagen uppkommer emellertid en skyldighet att erlägga förskottsbetalning oberoende av de villkor för utkrävbarhet som anges i artikel 69 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga inom fem dagar från det att motorbränslet förts in i landet. Närmare bestämt uppkommer denna skyldighet oberoende av utfärdandet av en faktura och före utgången av den frist som anges i föregående punkt (vid vars utgång mervärdesskatten med nödvändighet blir utkrävbar).

93. Jag anser följaktligen att en sådan bestämmelse inte är förenlig med artikel 69 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 62 i samma direktiv. Mervärdesskattens utkrävbarhet innebär nämligen "att staten får rätt att kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten". Innan denna rätt har uppkommit får staten inte vidta några åtgärder för att erhålla betalning av skatten.

94. Jag vill understryka att mervärdesskattedirektivet, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat, inte innehåller något undantag från bestämmelserna i artikel 69 i direktivet om utkrävbarhet av skatt på gemenskapsinterna förvärv. Oberoende av det exakta innehållet i de regler som avgör vid vilken tidpunkt skatten blir utkrävbar,(27) ska samma princip gälla för alla skattepliktiga transaktioner: en skattemyndighet får inte *kräva* någon som helst betalning innan skatten blir *utkrävbar*.

95. Detta konstaterande gäller även för möjligheten att ta ut preliminär betalning enligt artikel 206 andra meningen i mervärdesskattedirektivet, i motsats till vad skattemyndigheten och den

polska regeringen har gjort gällande.

96. Enligt denna bestämmelse är varje beskattningsbar person skyldig att betala nettobeloppet av mervärdesskatten när deklarationen lämnas, varvid medlemsstaterna har möjlighet att kräva preliminär betalning.

97. Det framgår av sambandet mellan de relevanta bestämmelserna att den möjlighet som medlemsstaterna har att kräva preliminär betalning endast kan avse en skatt som blivit utkrävbar enligt artikel 62 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet.

98. För det första är det uppenbart att artikel 206 andra meningen i mervärdesskattedirektivet (möjlighet att ta ut preliminär betalning) innebär ett avsteg från den princip som fastställs i första meningen i denna bestämmelse (betalningsskyldighet vid ingivandet av deklarationen), vilken ingår i avdelning XI, kapitel 1 i detta direktiv, med rubriken "Skyldigheter avseende betalning".

99. I artikel 206 andra meningen i mervärdesskattedirektivet föreskrivs däremot inte något undantag från artiklarna 62 och 69 i direktivet, vilka ingår i avdelning VI i direktivet, med rubriken "Beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet".

100. Mer konkret ger möjligheten att ta ut preliminär betalning medlemsstaterna möjlighet att senarelägga inte det datum då skatten blir utkrävbar (det andra steget i förloppet för uppbörd av mervärdesskatten), utan tidpunkten för betalningen av en mervärdesskatt som redan blivit utkrävbar (det tredje steget i förloppet för uppbörd av mervärdesskatten).(28)

101. Denna tolkning bekräftas även av en jämförelse mellan artiklarna 206 och 250 i mervärdesskattedirektivet. Även om det i artikel 206 i direktivet föreskrivs en skyldighet att betala när deklarationen lämnas, preciseras det i artikel 250 i direktivet att den beskattningsbara personen i deklarationen ska ange "alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är *utkrävbar*".(29) Dessa bestämmelser bekräftar att betalningsskyldighet, även för betalning i förskott, i det system som inrättats genom mervärdesskattedirektivet kan endast avse en skatt som blivit *utkrävbar*, vilken ska anges i den beskattningsbara personens deklaration.

102. Jag anser att detta även bekräftas av domen Balocchi,(30) i vilken domstolen skiljde mellan mervärdesskatt som är utkrävbar och mervärdesskatt som inte är utkrävbar.

103. Denna dom rörde italiensk lagstiftning som innebar att beskattningsbara personer var skyldiga att före den 20 december preliminärt betala 65 procent av nettobeloppet av den mervärdesskatt som skulle betalas för hela innevarande kvartal, vilket skulle vara senast den 5 mars följande år.

104. Domstolen slog fast att en sådan mekanism stred mot de bestämmelser i sjätte direktivet som motsvarar artiklarna 62, 63 och 206 i mervärdesskattedirektivet, eftersom den ledde till "att betalningarna omvandlades till förskott i strid med bestämmelsen i direktivet enligt vilken medlemsstaterna *endast ska kräva betalning av mervärdesskatt för genomförda transaktioner*".(31)

105. Med andra ord fann domstolen att ingen betalning, och detta inbegripet preliminär betalning, får krävas före det att mervärdesskatten blivit *utkrävbar*.(32) Därigenom följde domstolen den ståndpunkt kommissionen försvarat i detta mål,(33) som motsvarar den tolkning även jag förespråkar.

106. Jag vill förtydliga att denna tolkning inte utgör hinder för en schablonmässig beräkning av preliminär betalning, under förutsättning att beräkningen görs på ett sådant sätt att det undviks att skatt som ännu inte ännu inte är utkrävbar inkluderas. Detta är enligt min mening den

107. Det följer av vad som anförts ovan att artiklarna 62 och 69 i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för en sådan skyldighet att erlægga förskottsbetalning som den som är aktuell i det nationella målet, eftersom den gör det möjligt för skattemyndigheten att kräva betalning av den beskattningsbara personen innan skatten blir utkrävbar. Denna slutsats påverkas inte av den möjlighet att ta ut preliminär betalning som föreskrivs i artikel 206 i direktivet, vilken endast kan avse skatt som blivit utkrävbar enligt ovannämnda bestämmelser.

108. Eftersom skyldigheten att erlægga förskottsbetalning strider mot flera bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, kan den inte antas med stöd av artikel 273 i direktivet.

D. Huruvida en skyldighet att erlægga förskottsbetalning avseende bruttobeloppet av den skatt som ska betalas för en beskattningsbar transaktion är förenlig med artikel 206 i mervärdesskattedirektivet (den andra och den tredje frågan)

109. I andra hand vill jag även undersöka en annan aspekt av den skyldighet att erlægga förskottsbetalning som är aktuell i det nationella målet, nämligen den omständigheten att den avser *bruttobeloppet* av den mervärdesskatt som ska betalas för ett gemenskapsinternt förvärv av motorbränsle, betraktad för sig utan att hänsyn tas till den beskattningsbara personens avdragsrätt.

110. Av de skäl som anges nedan anser jag att artikel 206 i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för en sådan skyldighet, såsom klaganden i det nationella målet och kommissionen helt riktigt har anfört.

111. Den grundläggande princip som fastställs i artikel 206 i mervärdesskattedirektivet är att den beskattningsbara personen är skyldig att betala mervärdesskatt vid utgången av varje *beskattningsperiod* och inte efter varje *beskattningsbar transaktion* som vederbörande genomför (till exempel ett gemenskapsinternt förvärv eller en leverans av varor). *Nettobeloppet* av mervärdesskatten, som nämns i första meningen i denna bestämmelse, erhålls genom att den skatt som ska betalas för samtliga skattepliktiga utgående transaktioner som genomförts under beskattningsperioden läggs ihop och den skatt som erlagts för samtliga ingående transaktioner under samma period dras av från det beloppet.

112. Jag anser att möjligheten att ta ut preliminär betalning, såsom föreskrivs i artikel 206 andra meningen i mervärdesskattedirektivet, gör det möjligt att *i förskott* kräva delvis betalning av *nettobeloppet* av den mervärdesskatt som beräknats för hela *beskattningsperioden*. Uttrycket "preliminär betalning" innebär nämligen delvis betalning av ett belopp som ska betalas senare, det vill säga nettobeloppet av den mervärdesskatt som beräknats för hela beskattningsperioden. Denna tolkning bekräftas av den polska språkversionen av denna bestämmelse, vilken uttryckligen avser uttag av preliminär betalning av "detta belopp",⁽³⁵⁾ såsom klaganden i det nationella målet har påpekat.

113. I motsats till vad skattemyndigheten och den polska regeringen har gjort gällande medför inte denna tolkning att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att ta ut en preliminär betalning. För att vara förenliga med artikel 206 andra meningen i mervärdesskattedirektivet ska sådana förskott grundas på en uppskattning av nettobeloppet av den mervärdesskatt som ska betalas vid utgången av beskattningsperioden, i likhet med den skyldighet att erlægga förskottsbetalning vilken domstolen undersökte i domen Balocchi.⁽³⁶⁾

114. Däremot kan denna bestämmelse inte tolkas så, att det är tillåtet att kräva *bruttobeloppet* av den mervärdesskatt som ska betalas för varje *beskattningsbar transaktion* betraktad för sig, såsom föreskrivs i den skyldighet att erlægga förskottsbetalning som är i fråga i det nationella målet. Jag

anser att en sådan tolkning skulle leda till att mervärdesskattens själva karaktär ändras, eftersom den är en skatt som ska betalas vid utgången av varje *beskattningsperiod* och inte efter varje beskattningsbar transaktion.

115. Jag vill förtydliga att denna tolkning inte på något sätt motsägs av domen i målet Macikowski.(37) Såsom klaganden i det nationella målet och kommissionen helt riktigt har påpekat, motiverades den lösning som valdes i den domen av särskilda omständigheter, eller rentav exceptionella omständigheter med hänsyn till samtliga mervärdesskattepliktiga transaktioner, och den kan inte göras generell.

116. Närmare bestämt avsåg denna dom betalning av mervärdesskatt på exekutiv försäljning av en lägenhetsbyggnad som tillhörde den beskattningsbara personen bolaget Royal. Förrättningsmannen Marian Macikowski hade inlett och genomfört en auktionsförsäljning av denna byggnad. Köpeskillingen, inklusive det mervärdesskattebelopp som skulle betalas, hade betalats in på den behöriga domstolens deponeringskonto. Eftersom skatten inte hade betalats inom den föreskrivna fristen, höll skattemyndigheten emellertid Marian Macikowski, i egenskap av betalningsskyldig för mervärdesskatten, skyldig att betala mervärdesskatten.

117. Domstolen slog fast att artikel 206 i mervärdesskattedirektivet under sådana omständigheter inte utgör hinder för förrättningsmannens skyldighet att betala *bruttobeloppet* av den mervärdesskatt som ska betalas vid exekutiv försäljning av en fastighet.(38)

118. Denna tolkning grundade sig emellertid uttryckligen på ett väsentligt konstaterande, nämligen åtskillnaden mellan den person som var skyldig att betala mervärdesskatt för denna transaktion (förrättningsmannen, Marian Macikowski) och den person som hade avdragsrätt vid utgången av beskattningsperioden (den beskattningsbara personen, Royal).(39) Under sådana omständigheter utgör artikel 206 i mervärdesskattedirektivet inte hinder för en skyldighet att betala bruttobeloppet av skatten på den aktuella beskattningsbara transaktionen, eftersom den som är betalningsskyldig för detta belopp (förrättningsmannen) hypotetiskt sett inte har motsvarande avdragsrätt.

119. För övrigt vill jag understryka att denna lösning är anpassad till sammanhanget kring en exekutiv försäljning för vilken intäkten inte kan utbetalas till fastighetsägaren, som inte är någon annan än den beskattningsbara personen.

120. Domen Macikowski (40) saknar däremot all relevans i alla "vanliga" situationer där den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten är den beskattningsbara person som har rätt till avdrag. I samtliga dessa situationer kan en preliminär betalning, i den mening som avses i denna bestämmelse, endast avse en del av *nettobeloppet* av den skatt som ska betalas under *beskattningsperioden*.

121. Det ska tilläggas att betydelsen av domen i målet Macikowski(41) begränsas än mer av punkt 58 i den domen, i vilken domstolen påpekade att det krävs att den som är skyldig att betala skatten (förrättningsmannen) betalar mervärdesskatten *efter det att den beskattningsbara personen har lämnat in sin deklaration*. Under omständigheterna i det nationella målet krävs emellertid förskottsbetalning innan den beskattningsbara personen lämnar in deklarationen.(42)

122. Av det ovan anförda följer att artikel 206 i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för sådan en skyldighet att betala mervärdesskatt i förskott för gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle inom fem dagar från det att motorbränslet förts in i landet, såsom den som är aktuell i det nationella målet, eftersom denna skyldighet avser bruttobeloppet av den mervärdesskatt som ska betalas på denna transaktion, betraktad för sig, och inte nettobeloppet av den mervärdesskatt som beräknats för hela beskattningsperioden.

V. Förslag till avgörande

123. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att de frågor som ställts av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) ska besvaras på följande sätt:

- 1) Artikel 110 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder mot att det inrättas en skyldighet att betala mervärdesskatt i förskott för gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle inom fem dagar från det att motorbränslet förts in i landet.
- 2) Artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EEG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2016/856 av den 25 maj 2016, ska tolkas så, att den inte utgör hinder mot att det inrättas en skyldighet att betala mervärdesskatt i förskott för gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle inom fem dagar från det att motorbränslet förts in i landet, under förutsättning att denna skyldighet är förenlig med de övriga bestämmelserna i detta direktiv, särskilt bestämmelserna avseende mervärdesskattens utkrävbarhet.
- 3) Artiklarna 62 och 69 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2016/856, ska tolkas så, att de utgör hinder mot en skyldighet att betala mervärdesskatt i förskott för gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle inom fem dagar från det att motorbränslet förts in i landet, eftersom den gör det möjligt för skattemyndigheten att kräva betalning av den beskattningsbara personen innan mervärdesskatten blir utkrävbar och möjligheten att ta ut preliminär betalning enligt artikel 206 i direktivet endast kan avse mervärdesskatt som blivit utkrävbar enligt ovannämnda bestämmelser.
- 4) Artikel 206 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2016/856, ska tolkas så, att den utgör hinder mot en skyldighet att betala mervärdesskatt i förskott för gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle, eftersom denna skyldighet avser bruttobeloppet av den mervärdesskatt som ska betalas på denna transaktion, betraktad för sig, och inte nettobeloppet av den mervärdesskatt som beräknats för hela beskattningsperioden.

1 Originalspråk: franska.

2 Rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2016/856 av den 25 maj 2016 (EUT L 142, 2016, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet)).

3 Se, bland annat, dom av den 11 december 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, punkt 64); dom av den 1 juli 2014, Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, punkt 57) och dom av den 17 september 2020, Hidroelectrica (C-648/18, EU:C:2020:723, punkt 25).

4 Se förslag till avgörande av generaladvokat Campos Sánchez-Bordona i de förenade målen Eurogate Distribution och DHL Hub Leipzig (C-226/14 och C-228/14, EU:C:2016:1, punkt 106).

5 Se förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i målet Grattan (C-310/11, EU:C:2012:568, punkt 50) och dom av den 19 december 2012, Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822, punkt 34).

6 Se, i detta hänseende, vad gäller rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57), förslag till avgörande av generaladvokat Cruz Villalón i målet kommissionen/Frankrike (C-216/11,

EU:C:2012:819, punkt 49) och dom av den 14 mars 2013, kommissionen/Frankrike (C-216/11, EU:C:2013:162, punkt 28).

7 Se, i detta hänseende, förslag till avgörande av generaladvokat Elmer i målet Eismann (C-198/94, EU:C:1996:183, punkt 29).

8 Dom av den 10 juli 1984 (42/83, EU:C:1984:254, punkt 27). Det målet rörde en dansk lagstiftning i vilken det föreskrevs andra perioder för avräkning och tidsfrister för betalning av mervärdesskatt vid import än de betalningsfrister som gällde för betalning mervärdesskatt i det inhemska systemet.

9 Se dom av den 27 februari 1980, kommissionen/Irland (55/79, EU:C:1980:56, punkt 9); dom av den 10 juli 1984, Dansk Denavit (42/83, EU:C:1984:254, punkt 30); dom av den 17 juni 1998, Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299, punkterna 23 och 24) och dom av den 12 februari 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punkt 48).

10 Se, bland annat, dom av den 2 april 1998, Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, punkt 34); dom av den 19 mars 2009, kommissionen/Finland (C-10/08, ej publicerad, EU:C:2009:171, punkt 23) och dom av den 15 mars 2018, Cali Esprou (C-104/17, EU:C:2018:188, punkt 41).

11 Se, bland annat, dom av den 19 mars 2009, kommissionen/Finland (C-10/08, ej publicerad, EU:C:2009:171, punkt 24); dom av den 19 december 2013, X (C-437/12, EU:C:2013:857, punkt 28) och dom av den 12 februari 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punkt 46).

12 Ett exempel på detta är artikel 36 FEUF som är ett undantag där för fall där en åtgärd kan rättfärdigas vilket gör de förbud som anges i artiklarna 34 och 35 FEUF mer flexibla.

13 Dom av den 17 juni 1998, Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299, punkt 24). Se även förslag till avgörande av generaladvokat Jääskinen i målet Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:463, punkt 57).

14 Se, bland annat, dom av den 17 juli 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, punkt 29); dom av den 5 oktober 2006, Nádasdi och Németh (C-290/05 et C-333/05, EU:C:2006:652, punkt 51) och dom av den 8 november 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten et Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, punkt 56).

15 Rådets direktiv av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, 1991, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33)

16 Se punkt 23 ovan.

17 Se, bland annat, förslag till avgörande av generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer i de förenade målen Kittel et Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:174, punkterna 27–35); förslag till avgörande av generaladvokat Poirares Maduro i målet Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2005:745, punkterna 7–9) och förslag till avgörande av generaladvokat Szpunar i de förenade målen Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2217, punkterna 31–38).

18 Se punkt 21 ovan.

19 Dom av den 10 juli 1984 (42/83, EU:C:1984:254, punkt 32).

20 Innan begreppet ”gemenskapsinternt förvärv” infördes genom direktiv 91/680 inom ramen

för övergångsbestämmelserna, definierades i artikel 7 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva område 9, volym 1. 28, nedan kallat sjätte direktivet) införsel av varor som införsel av varor till landets territorium. I den nuvarande ordningen avser begreppet ”gemenskapsinternt förvärv” leverans av varor mellan medlemsstaterna (artikel 20 i mervärdesskattedirektivet), medan begreppet ”import” är begränsat till import av varor från tredjeländer (artikel 30 i mervärdesskattedirektivet).

21 Dom av den 10 juli 1984, Dansk Denavit (42/83, EU:C:1984:254, punkt 32).

22 Dom av den 18 januari 2007, Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, punkterna 47 och 48); dom av den 3 juni 2010, Kalinchev (C-2/09, EU:C:2010:312, punkt 27), och dom av den 12 februari 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punkt 37).

23 Se, bland annat, dom av den 17 maj 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321, punkt 41); dom av den 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 35) och dom av den 8 maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkterna 38 och 39).

24 Se dom av den 13 februari 2014 (C-499/13, EU:C:2014:69, punkterna 42–48).

25 Vad beträffar nödvändigheten av att skilja mellan dessa tre begrepp, se dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-499/92, EU:C:1993:846, punkterna 21–24).

26 Se punkt 14 ovan.

27 Vad gäller inhemska transaktioner gäller mer komplexa regler för vid vilken tidpunkt mervärdesskatten blir utkrävbar: se artiklarna 63–67 i mervärdesskattedirektivet.

28 Se punkterna 85–87 ovan.

29 Min kursivering.

30 Dom av den 20 oktober 1993 (C-499/92, EU:C:1993:846).

31 Se dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-499/92, EU:C:1993:846, punkterna 27–31). Min kursivering.

32 I artikel 63 i mervärdesskattedirektivet anges att ”den beskattningsgrundande händelsen inträffar och *mervärdesskatt blir utkrävbar* vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna *äger rum*”. (Min kursivering.)

33 I förhandlingsrapporten i målet Balocchi (C-10/92) sammanfattas kommissionens argument på följande sätt: ”Kommissionen har för det första gjort gällande att den italienska lagstiftningen strider mot artikel 10 i direktivet. Den viktigaste regeln i denna bestämmelse – som har harmoniserat begreppen beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet – är att *mervärdesskatten inte kan tas ut förrän den mervärdesskattepliktiga transaktionen har genomförts; en förskottsbetalning av mervärdesskatten, även om den endast sker delvis, kan inte under några omständigheter krävas*. ... På samma sätt skulle artikel 22 i direktivet, i vilken det föreskrivs en möjlighet att ta ut ”preliminär betalning” i praktiken tillåta medlemsstaterna att senarelägga förfallodagen för betalningen av mervärdesskatten och *begära förskott mellan den tidpunkt då skatten är utkrävbar och den tidpunkt som det föreskrivs att den ska betalas*” (min kursivering).

- 34 Dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-499/92, EU:C:1993:846, punkterna 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 av den 20 oktober 1993 (C-499/92, EU:C:1993:846). Se punkterna 102–106 ovan.
- 37 Dom av den 26 mars 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).
- 38 Dom av den 26 mars 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punkt 57 och följande punkter).
- 39 Dom av den 26 mars 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punkt 57).
- 40 Dom av den 26 mars 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).
- 41 Dom av den 26 mars 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).
- 42 Se punkterna 17 och 26 ovan.