

Zaak C-855/19

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie van de Europese Unie

Datum van indiening:

22 november 2019

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

17 oktober 2019

Verzoekende partij:

G. Sp. z o.o.

Verwerende partij:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Verplichting tot betaling van btw op intracommunautaire verwervingen van dieselbrandstof en de termijnen voor de betaling daarvan

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Uitlegging van het Unierecht; artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

I. Verzetten artikel 110 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (geconsolideerde versie PB 2012, C 326, blz. 1) en artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1, zoals gewijzigd) zich niet tegen een bepaling als artikel 103, lid 5a, 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 gewijzigd), 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:

- 1) binnen 5 dagen na de datum waarop deze accijnsgoederen zijn binnengebracht in de plaats van ontvangst als vermeld in de relevante vergunning - indien de goederen worden verworven in het intracommunautaire handelsverkeer in de zin van de ustawa o podatku akcyzowym (wet op de accijns) van 6 december 2008, door een geregistreerde afnemer, die daarbij gebruikmaakt van de accijnsschorsingsregeling overeenkomstig de bepalingen inzake de accijns;
- 2) binnen 5 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?

II. Verzet artikel 69 van richtlijn 2006/112/EG zich niet tegen een bepaling als artikel 103, lid 5a, van de ustawa o podatku od towarów i usług, 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:

- 1) binnen 5 dagen na de datum waarop deze accijnsgoederen zijn binnengebracht in de plaats van ontvangst als vermeld in de relevante vergunning - indien de goederen worden verworven in het intracommunautaire handelsverkeer in de zin van de ustawa o podatku akcyzowym van 6 december 2008, door een geregistreerde afnemer, die daarbij gebruikmaakt van de accijnsschorsingsregeling overeenkomstig de bepalingen inzake de accijns;
- 2) binnen 5 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

- aldus uitgelegd dat deze bedragen geen voorlopige vooruitbetalingen op de btw in de zin van artikel 206 van richtlijn 2006/112/EG zijn?

III. Verliest een niet tijdig verrichte voorlopige vooruitbetaling op de btw in de zin van artikel 206 van richtlijn 2006/112/EG haar juridisch bestaan aan het einde

van het belastingtijdvak waarvoor de voorlopige vooruitbetaling moest worden verricht?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Verdrag betreffende de werking van de Europese (hierna: „VWEU”): artikel 110

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd (hierna: „btw-richtlijn”): artikelen 69, 206, 250, 258 en 273

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

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 gewijzigd; hierna: „u.p.t.u.”):

Artikel 103, lid 5a (in de versie die van kracht was tot en met 1 maart 2017):

In het geval van intracommunautaire verwervingen van de motorbrandstoffen die worden genoemd in bijlage nr. 2 bij de ustawa o podatku akcyzowym (wet op de accijns) van 6 december 2008 en waarvan de productie of de verhandeling een vergunning overeenkomstig de bepalingen van de ustawa - Prawo energetyczne (energiewet) van 10 april 1997 vereist, is de belastingplichtige 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:

- 1) binnen 5 dagen na de datum waarop deze accijnsgoederen zijn binnengebracht in de plaats van ontvangst als vermeld in de relevante vergunning - indien de goederen worden verworven in het intracommunautaire handelsverkeer in de zin van de ustawa o podatku akcyzowym van 6 december 2008, door een geregistreerde afnemer, die daarbij gebruikmaakt van de accijnsschorsingsregeling overeenkomstig de bepalingen inzake de accijns;
- 2) binnen 5 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.

Artikel 20, lid 5:

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 is van de intracommunautaire verwerving zich heeft voorgedaan, onverminderd de leden 8 en 9 en artikel 20b. Lid 1a is van overeenkomstige toepassing.

Korte beschrijving van de feiten en van de procedure in het hoofdgeding

De belastingautoriteiten hebben vastgesteld dat verzoekster G. Sp. z o.o., gevestigd te B., in december 2016 in totaal 3 190,874 m³ dieselolie van GN-code 2710 19 43 heeft verworven en bijgevolg overeenkomstig artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. verplicht was om binnen 5 dagen na elk van de 20 transacties in het kader waarvan zij dergelijke goederen op het nationale grondgebied heeft binnengebracht belasting over de toegevoegde waarde (btw) ten bedrage van in totaal 1 530 766 PLN te betalen, hetgeen verzoekster heeft verzuimd.

Bovendien heeft verzoekster verzuimd om voor de periode waarop deze procedure betrekking heeft de btw-aangifte VAT-14 in te dienen, hoewel iedere belastingplichtige in het geval van een intracommunautaire verwerving van de goederen bedoeld in artikel 103, lid 5a, overeenkomstig artikel 99, lid 11a, u.p.t.u. verplicht is om uiterlijk op de 5e 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.

Bijgevolg is vastgesteld dat het btw-bedrag van 1 530 766 PLN voor december 2016 een belastingachterstand vormt, die, tezamen met de verschuldigde vertragingsrente, onmiddellijk op de bankrekening van de belastingdienst diende te worden gestort.

De vennootschap heeft de beslissing van de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (directeur van de belastingdienst Bydgoszcz) van 6 april 2018 betreffende de btw voor december 2016 aangevochten bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (bestuursrechter in eerste aanleg Bydgoszcz, Polen), die de ingediende klacht bij beslissing van 10 juli 2018 heeft afgewezen.

De rechter in eerste aanleg was het eens met het standpunt van de bezwaarinstantie dat verzoekster de belasting overeenkomstig artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. had moeten voldoen. Volgens deze rechterlijke instantie was het niet van belang of verzoekster de facto in het bezit was van een vergunning en dat de verworven olie niet te koop was aangeboden of gebruikt als motorbrandstof (zij was bestemd voor de vervaardiging van andere producten dan motorbrandstoffen).

Deze rechterlijke instantie heeft tevens geoordeeld dat de krachtens artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. verschuldigde bedragen niet het karakter van vooruitbetalingen van belasting hebben maar verschuldigde belastingen betreffen („afzonderlijke belastingregeling”). Zij heeft evenmin vastgesteld dat artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. in strijd is met artikel 206 van de btw-richtlijn of met artikel 110 VWEU.

De vennootschap heeft cassatieberoep tegen deze uitspraak ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), die de behandeling van de zaak heeft geschorst en aan het Hof de prejudiciële vragen heeft voorgelegd.

Motivering van de verwijzingsbeslissing

Eerste prejudiciële vraag

- 1 Op 1 augustus 2016 is de ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (wet tot wijziging van de wet inzake de belasting over goederen en diensten en bepaalde andere wetten) van 7 juli 2016 (Dz. U. 2016, volgnr. 1052, zoals gewijzigd) in werking getreden. Bij deze wet is een regeling ingevoerd met betrekking tot het zogenaamde „brandstofpakket”, dat wil zeggen een reeks wijzigingen met het oog op de „aanscherping” van de inning van btw op intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen en de voorkoming van btw-fraude in de buitenlandse handel daarin.
- 2 Door de toevoeging van de nieuwe bepalingen van de leden 5a tot en met 5d aan artikel 103 u.p.t.u. is een belangrijke wijziging in deze wet aangebracht. Overeenkomstig de bepalingen die tot en met 31 juli 2016 van kracht waren, moest er in het geval van een intracommunautaire verwerving van motorbrandstoffen namelijk geen btw worden betaald op het moment van verwerving (binnen een bepaalde termijn vanaf de invoering van de brandstof op het nationale grondgebied) aangezien de actieve btw-plichtige deze verwerving in beginsel - met betrekking tot zowel de verschuldigde belasting als de voorbelasting - diende af te wikkelen door middel van de aangifte VAT-7, tegen de 25e van de maand na ieder opeenvolgend belastingtijdvak (maand of kwartaal). Voor zover de verwerving geassocieerd was met een belastbare verkoop werd in diezelfde aangifte melding gemaakt van de uit hoofde van de intracommunautaire verwerving van de brandstoffen verschuldigde btw alsmede van de daaraan identieke voorbelasting.
- 3 In het cassatieberoep is aangevoerd dat de nieuwe regeling van artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. in strijd is met artikel 110 VWEU, aangezien bij deze regeling een belasting is ingevoerd die discriminerend is voor goederen die afkomstig zijn uit andere lidstaten.
- 4 Overeenkomstig artikel 110 VWEU heffen de lidstaten op producten van de overige lidstaten, al dan niet rechtstreeks, geen hogere binnenlandse belastingen

van welke aard ook dan die welke, al dan niet rechtstreeks, op gelijksoortige nationale producten worden geheven. Bovendien heffen de lidstaten op de producten van de overige lidstaten geen zodanige binnenlandse belastingen, dat daardoor andere producties zijdelings worden beschermd.

- 5 In haar cassatieberoep heeft verzoekster erop gewezen dat het Hof deze bepaling in zijn rechtspraak ten minste twee keer heeft uitgelegd in het kader van de vaststelling van kortere termijnen voor de betaling van belasting op goederen uit andere lidstaten. In de eerste plaats heeft het Hof in zijn arrest van 27 februari 1980, Commissie/Ierland, 55/79, EU:C:1980:56, geoordeeld dat wanneer nationale handelaren in bepaalde soorten goederen een langere termijn voor de betaling van btw genieten dan handelaren die soortgelijke goederen verwerven uit andere lidstaten, dit een discriminerende behandeling van deze goederen vormt.
- 6 In de tweede plaats heeft het Hof in zijn arrest van 17 juni 1998, Grundig Italiana, C-68/96, EU:C:1998:299, geoordeeld dat artikel 95 van het Verdrag (thans artikel 110 VWEU) moet worden geacht te zijn geschonden voor zover voor de ingevoerde producten de verplichting tot betaling van de belasting ontstaat op het tijdstip van de inklaring van de producten, terwijl voor de nationale producten die verplichting eerst ontstaat bij de aangifte, die bij de belastingdienst moet worden ingediend in de maand volgend op het kwartaal waarin de producten in het verkeer zijn gebracht, terwijl het belastbare feit plaatsvindt wanneer het product ten verbruik op de nationale markt wordt gebracht (punt 25). Bijgevolg heeft het Hof verklaard dat artikel 95 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de invoering en heffing van een verbruiksbelasting door een lidstaat, voor zover de grondslag en de heffingsmodaliteiten van de belasting voor nationale en voor uit andere lidstaten ingevoerde producten verschillend zijn geregeld.
- 7 In deze arresten heeft het Hof geoordeeld dat artikel 95 van het Verdrag (thans artikel 110 VWEU) aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die voorziet in een kortere termijn voor de betaling van belasting op goederen uit andere lidstaten dan de termijn voor betaling van belasting op soortgelijke nationale goederen, wat voor de nationale rechter bindend moet zijn.
- 8 Het Hof heeft geoordeeld dat een verkorte termijn voor de betaling van belasting op goederen uit andere lidstaten discriminerend voor die goederen is. Dat is logisch, aangezien een langere termijn bij de betaling van belasting tot gevolg heeft dat de betrokken handelaar een specifiek economisch voordeel verwerft en hij zich daarentegen in een nadeligere financiële situatie bevindt wanneer de termijn voor de betaling van belasting op goederen uit andere lidstaten wordt verkort.
- 9 Volgens verzoekster is er sprake van een dergelijk situatie in het geval van de toepassing van artikel 103, lid 5a, u.p.t.u., aangezien deze bepaling voorziet in een verkorte termijn voor de betaling van btw op motorbrandstoffen uit andere

lidstaten. Er zij op gewezen dat deze belasting overeenkomstig artikel 86, lid 2, punt 4, onder c), gelezen in samenhang met lid 10 en lid 10b, punt 2, u.p.t.u., kan worden afgetrokken bij de afwikkeling van de periode waarin de belastingschuld met betrekking tot de door de belastingplichtige verworven goederen en diensten is ontstaan (artikel 20, lid 5, u.p.t.u.), mits de belastingplichtige:

- a) binnen een termijn van 3 maanden na het einde van de maand waarin de belastingschuld met betrekking tot de verworven goederen is ontstaan een factuur voor de vanuit zijn oogpunt intracommunautaire verwerving ontvangt,
 - b) binnen een termijn van 3 maanden na het einde van de maand waarin de belastingschuld met betrekking tot de verworven goederen is ontstaan het bedrag van de belasting die over de intracommunautaire verwerving verschuldigd is, opneemt in de relevante belastingaangifte.
- 10 De discrepantie tussen de termijnen voor de betaling van de belasting in de zin van artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. en het moment van verkrijging van het recht op aftrek van belasting op intracommunautaire verwervingen van brandstoffen heeft ongetwijfeld tot gevolg dat de verwerver meer eigen financiële middelen moet inbrengen voor de versnelde voldoening van de btw. Entiteiten die dergelijke goederen binnenslands verhandelen, betalen de belasting namelijk tegen de 25e van de maand die volgt op de maand waarin de verwerving heeft plaatsgevonden.
- 11 Overeenkomstig artikel 273 van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten, 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.
- 12 Hoewel artikel 258 van de btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten nadere regels vaststellen met betrekking tot de aangifte ter zake van de in artikel 2, lid 1, onder b), punt ii), bedoelde intracommunautaire verwervingen van nieuwe vervoermiddelen en de in artikel 2, lid 1, onder b), punt iii), bedoelde intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten, betreft een dergelijke situatie enerzijds intracommunautaire verwervingen van accijnsgoederen door entiteiten die niet verplicht zijn btw over andere soorten intracommunautaire verwervingen te voldoen en heeft deze regel anderzijds betrekking op de indiening van de aangifte en niet op de regels voor de inning van de btw, die het voorwerp van het onderhavige geschil uitmaakt.
- 13 Daarentegen moet, met betrekking tot de vrijheid van de lidstaten om de termijnen voor de betaling van de btw vast te stellen, ook in geval van een litigieuze titel, rekening worden gehouden met de relevante vereisten die voortvloeien uit artikel 273 van de btw-richtlijn, dat wil zeggen:

- ze moeten noodzakelijk zijn ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van belastingfraude,
 - ze dienen de gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en intracommunautaire handelingen te waarborgen,
 - ze mogen geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.
- 14 Ten aanzien van het litigieuze artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. rijst de vraag of deze bepaling aan de laatste twee criteria voldoet.

Tweede prejudiciële vraag

- 15 Indien het Hof vaststelt dat de regeling inzake versnelde betalingen van btw in de zin van artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. niet in strijd is met artikel 110 VWEU en artikel 273 van de btw-richtlijn, is het tweede punt dat in de onderhavige zaak tegen de achtergrond van de bepalingen van de btw-richtlijn aan de orde is, de vraag naar de aard van deze betalingen, gelet op het tijdstip waarop de belastingschuld ontstaat, dat wil zeggen of de betalingen van belasting in de zin van artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. een afzonderlijk geregelde versnelde heffing van btw dan wel voorlopige vooruitbetalingen van deze belasting in de zin van artikel 206 van de btw-richtlijn betreffen.
- 16 Om te beginnen wordt de btw overeenkomstig artikel 69 van de btw-richtlijn (sinds 1 januari 2013) in het geval van intracommunautaire verwervingen van goederen verschuldigd bij de uitreiking van de factuur, of bij het verstrijken van de in artikel 222, eerste alinea, van de richtlijn bedoelde termijn indien er voor die datum geen factuur is uitgereikt.
- 17 In het licht van deze bepaling ontstaat de belastingschuld bij de uitreiking van de factuur, en indien er voor de datum van de intracommunautaire verwerving geen factuur is uitgereikt, op de 15e van de maand die volgt op de maand waarin het belastbare feit zich heeft voorgedaan.
- 18 Deze regeling is specifiek van aard en er zijn dan ook geen uitzonderingen op. Dit betekent dat de btw op de intracommunautaire verwerving van goederen pas door de belastingplichtige verschuldigd wordt wanneer de hierboven genoemde omstandigheden zich voordoen.
- 19 Artikel 69 van de btw-richtlijn is omgezet in artikel 20, lid 5, u.p.t.u., waarin is bepaald dat in het geval van een intracommunautaire levering van goederen de belasting verschuldigd wordt 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 intracommunautaire levering is verricht.
- 20 Tegen de achtergrond van deze regels rijst derhalve de vraag of de inning van btw over de intracommunautaire verwerving van motorbrandstoffen zoals bedoeld in

artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. nog vóór het ontstaan van de in artikel 69 van de btw-richtlijn (artikel 20, lid 5, u.p.t.u.) bedoelde belastingschuld mogelijk is.

- 21 Ervan uitgaande dat de betalingen van belasting in de zin van artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. een afzonderlijk geregelde versnelde heffing van btw betreffen, moet worden aangenomen dat de verplichting tot betaling van deze belasting vóór het ontstaan van de belastingschuld in de zin van artikel 69 van de richtlijn (artikel 20, lid 5, u.p.t.u.) in strijd is met deze bepalingen, aangezien een belastingplichtige niet kan worden verplicht tot betaling van btw voordat de betalingsverplichting ontstaat.
- 22 Derhalve lijkt het erop dat deze betalingen alleen kunnen worden geacht niet in strijd te zijn met de hierboven genoemde regels indien zij overeenkomstig artikel 206 van de btw-richtlijn als vooruitbetalingen worden beschouwd.
- 23 Overeenkomstig artikel 206 van de btw-richtlijn moet iedere belastingplichtige die tot voldoening van de belasting is gehouden, 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.
- 24 De eerste volzin van deze bepaling verwijst naar de verplichting tot betaling van het nettobedrag van de btw op het tijdstip van indiening van de in artikel 250 bedoelde btw-aangifte. De betaling van artikel 103, lid 5a, u.p.t.u., die wordt berekend door de kostprijs van de in het intracommunautaire handelsverkeer verworven motorbrandstoffen te vermenigvuldigen met het passende belastingtarief, zonder aftrek van voorbelasting, betreft evenwel het brutobedrag.
- 25 Dit bedrag is verschuldigd binnen een termijn van 5 dagen vanaf de invoering van de motorbrandstof op het nationale grondgebied, dat wil zeggen nog vóór het ontstaan van de verplichting tot indiening van de voor deze handelingen specifieke aangifte VAT-14, waarin alle intracommunautaire verwervingen van motorbrandstoffen van de afgelopen maand moeten worden opgegeven onder vermelding van de daarover geheven belasting (die is betaald binnen de in artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. gestelde termijn). Deze aangifte moet bij de bevoegde autoriteit worden ingediend binnen een termijn die verstrijkt op de 5e van de maand die volgt op die waarin de belastingschuld uit hoofde van artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. is ontstaan, onder vermelding van het belastingbedrag voor de betrokken maand, dat overeenkomt met de som van alle deelbedragen voor de verschillende handelingen in die periode die overeenkomstig artikel 103, leden 5a en 5b, van de wet moeten zijn voldaan.
- 26 Er zij op gewezen dat de belastingplichtige het nettobedrag van de btw overeenkomstig artikel 206, eerste volzin, van de btw-richtlijn pas aangeeft in de aangifte VAT-7 (die wordt ingediend na het verstrijken van het belastingtijdvak), waarin de krachtens artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. in het betrokken tijdvak voldane belasting op intracommunautaire verwervingen van brandstof alsmede het bedrag

van de over de intracommunautaire verwerving van andere goederen verschuldigde belasting wordt aangegeven - onder aftrek van de toepasselijke voorbelasting voor dat belastingtijdvak.

- 27 Zoals het Hof heeft opgemerkt in het arrest van 26 maart 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, volgt uit de artikelen 206 en 250 van de btw-richtlijn dat het aan de schatkist gestorte btw-bedrag een nettobedrag moet zijn, dat wil zeggen een bedrag dat rekening houdt met de toe te passen aftrek, en dat iedere aftrek moet gebeuren met betrekking tot het belastingtijdvak waarin het recht op die aftrek is ontstaan.
- 28 Voor zover artikel 206, tweede volzin, van de btw-richtlijn voorziet in de mogelijkheid „een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag vast te stellen”, wordt daarmee dus het bedrag van de eerste volzin bedoeld, namelijk het nettobedrag van de btw en niet het brutobedrag. Wanneer een lidstaat een verplichting invoert tot betaling van het brutobedrag over een intracommunautaire verwerving van goederen, zoals bedoeld in artikel 103, lid 5a, u.p.t.u., lijkt dit bijgevolg geen betrekking te kunnen hebben op een btw-bedrag dat op een ander tijdstip moet worden betaald maar op een voorlopige vooruitbetaling in de zin van artikel 206, tweede volzin, in fine, van de richtlijn.
- 29 Het Hof heeft in voornoemd arrest Macikowski (weliswaar in het geval van een betaler) geoordeeld dat een situatie waarin de betaler na de indiening van de aangifte door de belastingplichtige de btw over diezelfde handeling stort, kan worden gerechtvaardigd op grond van artikel 206, tweede volzin, van de btw-richtlijn, ingevolge waarvan de lidstaten mogen bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan.
- 30 In deze omstandigheden lijkt het erop dat de in artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. bedoelde betalingen van de belastingplichtige slechts kunnen worden geacht niet in strijd te zijn met de artikelen 69 en 206 van de btw-richtlijn indien deze als voorlopige vooruitbetalingen van de belasting in de zin van artikel 206 van de btw-richtlijn worden beschouwd.

Derde prejudiciële vraag

- 31 Ervan uitgaande dat de in artikel 103, lid 5a, u.p.t.u. bedoelde betalingen van de belastingplichtige het karakter van vooruitbetalingen hebben, rijst voorts de vraag of een niet tijdig verrichte vooruitbetaling van btw in de zin van artikel 206 van de btw-richtlijn juridisch niet meer bestaat aan het einde van het belastingtijdvak waarvoor zij moet worden verricht. Dit is relevant voor de vaststelling of na het verstrijken van het belastingtijdvak de omvang van de vooruitbetalingen moet worden vastgesteld alsook voor de vaststelling tot en met welke datum rente over de niet tijdig verrichte vooruitbetalingen moet worden berekend.
- 32 In een stelsel van vooruitbetalingen worden er gedurende het gehele belastingtijdvak voorschotten betaald maar wordt het in totaal verschuldigde

bedrag pas later vastgesteld, namelijk na afloop van het belastingtijdvak. Pas op dat moment rekent de belastingplichtige definitief af met de staatsbegroting door betaling van het saldo of terugbetaling van de te veel betaalde voorschotten, rekening houdend met – in het geval van btw – de voorbelasting. Dit leidt tot vaststelling van het nettobedrag van de te betalen belasting (of van het bedrag van de btw-teruggaaf). Om deze reden moet, na afloop van het belastingtijdvak, de omvang van de vooruitbetalingen niet worden vastgesteld met betrekking tot het brutobedrag met het oog op de vaststelling van de achterstallige belastingschulden. De aldus vormgegeven belastingschuld wordt namelijk geconcretiseerd in de vorm van de nettobelastingschuld voor de gehele periode waarvoor de vooruitbetalingen zijn geïnd.

- 33 De autonomie van de belastingschuld uit hoofde van de brutovoortbetalingen, en dus hun juridische zelfstandigheid, houdt niet in dat er geen normatieve verbanden bestaan met de nettobelastingschuld voor het belastingtijdvak waarvoor de brutovoortbetalingen verschuldigd zijn.
- 34 Een belastingschuld uit hoofde van voortbetalingen is namelijk één van de vormen waarin een belastingschuld kan bestaan, maar de essentie ervan bestaat erin dat de schuld uit hoofde van de voortbetalingen na het verstrijken van het belastingtijdvak ophoudt te bestaan. In dat geval wordt het bedrag van de belasting voor die periode namelijk geconcretiseerd. Dit is het gevolg van het tijdelijke karakter van voortbetalingen, waardoor het recht op vaststelling van voortbetalingen aan het einde van het belastingtijdvak zou moeten wegvallen.
- 35 Dit zou betekenen dat een niet tijdig verrichte voortbetaling een belastingachterstand wordt, maar slechts tot op het moment waarop het juridisch niet meer bestaat, dat wil zeggen tot aan het einde van het belastingtijdvak waarvoor de voortbetaling verschuldigd is.
- 36 Na het verstrijken van het btw-tijdvak zou de door de belastingdienst verrichte vaststelling van de verschuldigde brutovoortbetalingen op de belasting in het geval van onregelmatig voortbetaalde belasting derhalve zonder voorwerp raken, hetgeen de belastingplichtige evenwel niet zou mogen ontslaan van de verplichting tot betaling van rente over de niet tijdig verrichte voortbetalingen – voor zover deze hoger is dan de voor het betrokken belastingtijdvak verschuldigde belasting.