

Mål C-855/19

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande i enlighet med artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

22 november 2019

Domstol som begär förhandsavgörande:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

17 oktober 2019

Klagande:

G. Sp. z o.o.

Motpart:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

Saken i det nationella målet

Skyldighet och frist för betalning av mervärdesskatt för gemenskapsinterna förvärv av dieselolja

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

Tolkningsfrågor

I. Utgör artikel 110 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt – konsoliderad version 2012 (EUT C 326 av den 26 oktober 2012, s. 1 och följande sidor) och artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i ändrad lydelse, nedan kallat direktiv 2006/112/EG), inte hinder för en sådan bestämmelse som 103 § 5a ustawy o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. 2016, position 710, i ändrad lydelse, nedan kallad mervärdesskattelagen, enligt vilken en beskattningsbar person vid ett gemenskapsinternt förvärv av motorbränsle är skyldig att utan uppmaning från

direktören för tullmyndigheten beräkna och betala in skattebelopp för det tullverkets räkning som är behörigt för betalning av punktskatt,

1) 5 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 ustawa o podatku akcyzowym (lagen av den 6 december 2008 om punktskatt) av den mottagare som är registrerad i enlighet med uppskovsförfarandet enligt bestämmelserna om punktskatt,

2) 5 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?

II. Utgör artikel 69 i direktiv 2006/112/EG inte hinder för en sådan bestämmelse som 103 § 5a i mervärdesskattelagen, enligt vilken en beskattningsbar person vid ett gemenskapsinternt förvärv av motorbränsle är skyldig att utan uppmaning från direktören för tullmyndigheten beräkna och betala in skattebelopp för det behöriga tullverkets räkning inom ramen för inbetalning av punktskatt,

1) 5 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 lagen av den 6 december 2008 om punktskatt av den mottagare som är registrerad i enlighet med uppskovsförfarandet enligt bestämmelserna om punktskatt,

2) 5 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,

- när de ovannämnda beloppen tolkas på så sätt att de inte utgör ett förskott på mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 206 i direktiv 2006/112/EG?

III. Förlorar förskott på mervärdesskatt, i den mening som avses i artikel 206 i direktiv 2006/112/EG, som inte har betalats i tid, sin rättsliga existens vid utgången av beskattningsperioden för vilken det ska betalas?

Åberopade bestämmelser i unionsrätten

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt: Artikel 110

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess ändrade lydelse (nedan kallat mervärdesskattedirektivet): artiklarna 69, 206, 250, 258 och 273

Åberopade nationella bestämmelser

Lagen av den 11 mars 2004 om skatt på varor och tjänster (Ustawa o podatku od towarów i usług) (Dz. U., 2016, position 710, med ändringar, nedan kallad mervärdesskattelagen):

103 § 5a (i dess lydelse från den 1 augusti 2016 till den 1 mars 2017):

Är en beskattningsbar person vid gemenskapsinternt förvärv av det motorbränsle som anges i bilaga 2 till lagen av den 6 december 2008 om punktskatt, för vilket tillstånd för tillverkning eller försäljning krävs i enlighet med lagen av den 10 april 1997 – energilagen, skyldig att utan uppmaning från direktören för tullmyndigheten beräkna och betala in skattebelopp för det behöriga tullverkets räkning inom ramen för inbetalning av punktskatt,

- 1) 5 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 lagen av den 6 december 2008 om punktskatt av den mottagare som är registrerad i enlighet med uppskovsförfarandet enligt bestämmelserna om punktskatt,
- 2) 5 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.

20 § 5:

Vid gemenskapsinterna förvärv av varor blir skatten utkrävbar när den beskattningsbara personen har utfärdat fakturor för mervärdesskatt, dock senast den 15 i den månad som följer på den månad under vilken leveransen av den vara som är föremål för ett gemenskapsinternt förvärv har utförts, om inte annat följer av punkterna 8 och 9 samt 20b §. Bestämmelsen i punkt 1a ska gälla i tillämpliga delar.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

Skattemyndigheten konstaterade att klaganden, G. Sp. z o.o. w B., i december 2016 förvärvade 3 190,874 m³ dieselolja enligt KN-nummer 2710 19 43 gemenskapsinternt, varför klaganden var skyldig att betala skatt på varor och tjänster (mervärdesskatt) i enlighet med 103 § 5a i mervärdeskattelagen inom 5 dagar från och med den dag då dessa varor infördes i landet, för sammanlagt 21 transaktioner om 1 530 766 PLN, vilket klaganden inte gjorde.

Trots att en beskattningsbar person enligt 99 § 11 b i mervärdeskattelagen, vid gemenskapsinterna förvärv av varor som avses i artikel 103 § 5a, är skyldig att inge en deklaration till direktören för den tullmyndighet som är ansvarig för punktskatt avseende det skattebelopp som ska betalas för månatliga perioder, senast den 5 i den månad som följer på den månad under vilken betalningsskyldigheten uppkom, har klaganden inte ingett mervärdesskattedeklaration 14 för den period som omfattas av det aktuella förfarandet.

Det ansågs följaktligen att mervärdesskattebeloppet om 1 530 766 PLN utgjorde en skatteskuld för december 2016, vilken, jämte dröjsmålsränta, utan dröjsmål skulle betalas in till skattemyndighetens bankkonto.

Bolaget överklagade beslutet från Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (direktören för skattekontoret i Bydgoszcz) av den 6 april 2018 angående mervärdesskatt för december 2016 till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (vojvodskapsförvaltningsdomstolen i Bydgoszcz), som ogillade överklagandet genom dom av den 10 juli 2018.

Domstolen i första instans delade överklagandeorganets uppfattning att klaganden borde ha redovisat skatten i enlighet med 103 § 5a i mervärdeskattelagen. Enligt domstolen saknade det betydelse huruvida klaganden de facto förfogade över ett tillstånd eller att den förvärvade oljan inte erbjöds till försäljning eller användes för framdrivning av förbränningsmotorer (den skulle vara avsedd för tillverkning av produkter som inte är motorbränsle).

Nämnda domstol fann även att det skattebelopp som skulle betalas enligt 103 § 5a i mervärdeskattelagen inte är förskott på skatt, utan utgör skattebelopp ("ett separat skatteupplägg"). Den fann vidare inte heller att 103 § 5a i mervärdeskattelagen strider mot artikel 206 i mervärdesskattedirektivet, eller mot artikel 110 FEUF.

Bolaget överklagade denna dom till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen), som beslutade att vilandeförklara målet och ställa tolkningsfrågor till domstolen.

Skäl för begäran om förhandsavgörande

Den första frågan

- 1 Den 1 augusti 2016 trädde lagen av den 7 juli 2016 om ändring av lagen om skatt på varor och tjänster samt vissa andra lagar (Dz.U., 2016, position 1052, med ändringar), varigenom det så kallade bränslepaketet regleras, i kraft, det vill säga en förteckning över ändringar som syftar till att ”täta” uttaget av mervärdesskatt vid gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle, och därmed förhindra mervärdesskattebedrägerier vid utrikeshandel med dessa bränslen.
- 2 Genom att inom ramen för 103 § 5a i mervärdeskattelagen införa nya bestämmelser i punkterna 5a-5d gjordes en väsentlig ändring, eftersom det gemenskapsinterna förvärvet av motorbränsle enligt de bestämmelser som var i kraft fram till den 31 juli 2016 inte förutsatte att mervärdesskatt betalades vid den tidpunkt då det ägde rum (inom en bestämd tidsfrist från den dag då bränslet fördes in i landet), eftersom en beskattningsbar person som bedrev verksamhet i princip redovisade mervärdesskatt för detta förvärv inom ramen för den utgående och ingående mervärdesskatten i mervärdesskattedeklaration 7, senast den 25 i den månad som följer efter varje efterföljande beskattningsperiod (månad eller kvartal). I samma deklARATION redovisades den mervärdesskatt som skulle betalas för gemenskapsinterna förvärv av bränsle, liksom ingående mervärdesskatt på samma belopp som den mervärdesskatt som skulle betalas, i den mån som förvärvet var kopplat till en skattepliktig försäljning.
- 3 I överklagandet har det gjorts gällande att de nya bestämmelserna i 103 § 5a i mervärdeskattelagen strider mot artikel 110 FEUF, eftersom därigenom har införts en diskriminerande skatt på varor med ursprung i andra medlemsstater i unionen.
- 4 Enligt artikel 110 FEUF ska ingen medlemsstat, direkt eller indirekt, på varor från andra medlemsstater lägga interna skatter eller avgifter, av vilket slag de än är, som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor. Vidare ska ingen medlemsstat på varor från andra medlemsstater lägga sådana interna skatter eller avgifter som är av sådan art att de indirekt skyddar andra varor.
- 5 Klaganden har i sitt överklagande angett att domstolen i sin praxis har tolkat denna bestämmelse åtminstone två gånger i samband med fastställandet av tidigare tidsfrister för skattebetalning för produkter som importerats från andra medlemsstater i unionen. För det första konstaterade domstolen i domen av den 27 februari 1980, 55/79, kommissionen/Irland (EU:C:1980:56), att för det fall nationella aktörer som bedriver handel med en viss typ av varor omfattas av en längre tidsfrist för betalning av mervärdesskatt än de som förvärvar liknande varor, men som härrör från andra medlemsstater, utgör detta en diskriminerande behandling av varor.
- 6 För det andra slog domstolen i domen av den 17 juni 1998, C-68/96, Grundig Italiana (EU:C:1998:299), fast att artikel 95 i fördraget (nu artikel 110 FEUF) ska

anses ha åsidosatts när, vad gäller produkter som importeras, betalningsskyldigheten för skatten till tullkontoret inträder vid den tidpunkt då produkten förs in i landet, medan den för inhemska produkter endast inträder när den inhemske producenten inger deklarationen till skattemyndigheten under den månad som följer på det kvartal då varorna förts ut på marknaden, vilket medför att skattskyldighet inträder, vilket är fallet när produkten förs ut för konsumtion på den nationella marknaden (punkt 25). Domstolen slog följaktligen fast att artikel 95 i fördraget ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för att en medlemsstat inför och uttar en konsumtionsskatt i den mån som beskattningsunderlaget och förfarandena för uttaget av denna skatt är olika för inhemska produkter och produkter importerade från andra medlemsstater.

- 7 Domstolen drog i ovannämnda domar slutsatsen att artikel 95 i fördraget (nu artikel 110 FEUF) ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver en kortare betalningsfrist för skatt på varor från andra medlemsstater än betalningsfristen för skatt på liknande inhemska varor, vilket bör vara bindande för den nationella domstolen.
- 8 Domstolen slog fast att den tidigare betalningsfristen för skatt på varor från andra medlemsstater innebär att dessa varor diskrimineras, vilket är logiskt, eftersom en ekonomisk aktör får en ekonomisk fördel till följd av förseningen med betalningen av skatten, och för det fall betalningsfristen för skatten tidigareläggs, försämras dess ekonomiska situation.
- 9 Så är enligt klaganden fallet vid tillämpningen av 103 § 5a i mervärdesskattelagen, eftersom det i denna bestämmelse fastställs en tidigare tidsfrist för betalning av mervärdesskatt för motorbränsle från andra medlemsstater. Det bör noteras att rätten till avdrag för skatt på den grunden uppkommer i enlighet med 86 § 2 punkt 4 c jämförd med 86 § 10 och 10b punkt 2 i mervärdesskattelagen vid den avräkning som sker för den period under vilken skattskyldigheten inträdde för de varor och tjänster som förvärvats av den beskattningsbara personen (20 § 5 i mervärdesskattelagen), förutsatt att den skattskyldiga personen
 - a) mottar en faktura för en leverans av varor, som för denne utgörs av ett gemenskapsinternt förvärv av en vara, inom tre månader från utgången av den månad då skattskyldighet inträdde för de förvärvade varorna,
 - b) beaktar det skattebelopp som ska betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor i den skattedeklaration i vilken den beskattningsbara personen ska redovisa mervärdesskatten senast inom 3 månader från utgången av den månad då skattskyldighet inträdde för de förvärvade varorna.
- 10 Den bristande överensstämmelsen mellan den tidsfrist för betalning av mervärdesskatt som anges i 103 § 5a i mervärdesskattelagen, å ena sidan, och den tidpunkt då rätten till avdrag för mervärdesskatt uppkom för gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle, leder nödvändigtvis till att förvärvaren i större uträkning måste tillföra egna medel vid en tidigare redovisning av

mervärdesskatten. De ekonomiska aktörer som bedriver handel med den typen av inhemska varor ska däremot betala skatt senast den tjugofemte dagen i den månad som följer efter den månad då leveransen ägde rum.

- 11 Enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna 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 i handeln mellan medlemsstaterna inte leder till formaliteter i samband med en gränspassage.
- 12 I artikel 258 i mervärdesskattedirektivet anges visserligen att medlemsstaterna ska fastställa närmare regler för deklarationen när det gäller sådana gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel som avses i artikel 2.1 b ii och sådana gemenskapsinterna förvärv av punktskattepliktiga varor som avses i artikel 2.1 b iii, men för det första avser en sådan situation gemenskapsinterna förvärv av punktskattepliktiga varor av ekonomiska aktörer som inte är mervärdesskattskyldiga på grund av andra typer av gemenskapsinterna förvärv, och för det andra avser denna bestämmelse deklaration och inte uttag av mervärdesskatt som tvisten i förevarande mål rör.
- 13 Däremot ska, i fråga om medlemsstaternas utrymme för skönmässig bedömning att bestämma betalningsfristerna för mervärdesskatt, även vad gäller den omtvistade rätten, hänsyn tas till de krav som i detta avseende följer av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga
 - de måste vara nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri,
 - de måste säkerställa likabehandling av inhemska transaktioner och gemenskapsinterna transaktioner
 - de får inte leda till formaliteter i samband med en gränspassage.
- 14 Vad gäller de omtvistade bestämmelserna i 103 § 5a i mervärdeskattelagen råder det tvivel om de uppfyller de två sistnämnda kriterierna.

Den andra frågan

- 15 För det fall att domstolen skulle fastställa att bestämmelserna om tidigare betalning av mervärdesskatt som avses i 103 § 5a i mervärdeskattelagen inte strider mot artikel 110 FEUF och artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, avser den andra frågan i förevarande mål, mot bakgrund av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, arten av denna betalning i samband med tidpunkten för skattskyldighetens inträde, det vill säga om betalningen av den skatt som avses i 103 § 5a i mervärdeskattelagen är ett separat upplägg för tidigare uttag av mervärdesskatt eller om den utgör förskott på skatt i den mening som avses i artikel 206 i mervärdesskattedirektivet.

- 16 Framför allt gäller enligt artikel 69 i mervärdesskattedirektivet (från den 1 januari 2013) att 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.
- 17 Enligt denna bestämmelse inträder skattskyldigheten när fakturan utfärdas och, om ingen faktura har utfärdats före tidpunkten för det gemenskapsinterna förvärvet, inträder skattskyldigheten den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då den beskattningsgrundande händelsen inträffade.
- 18 Denna bestämmelse är av särskild karaktär och det finns därför inga undantag från den. Detta innebär att mervärdesskatten på gemenskapsinterna förvärv av varor endast kan utkrävas från den beskattningsbara personen från och med den dag då ovannämnda omständigheter föreligger.
- 19 Artikel 69 i mervärdesskattedirektivet har införlivats genom 20 § 5 i mervärdesskattelagen, enligt vilken skattskyldighet för gemenskapsinterna leveranser av varor inträder när fakturan utfärdas av den beskattningsbara personen, dock senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då leveransen ägde rum.
- 20 Mot bakgrund av dessa bestämmelser uppkommer frågan huruvida det är möjligt att ta ut mervärdesskatt på gemenskapsinterna förvärv av motorbränsle såsom det som anges i 103 § 5a i mervärdesskattedirektivet redan innan den skattskyldighet som avses i artikel 69 i mervärdesskattedirektivet inträder (20 § 5 i mervärdesskattelagen).
- 21 Om det antas att de skattebetalningar som avses i 103 § 5a i mervärdesskattelagen utgör ett separat upplägg av tidigare uppbörd av mervärdesskatt, ska det anses att skyldigheten att erlägga dem före utgången av skattskyldighetens inträde enligt artikel 69 i direktivet (20 § 5 i mervärdesskattelagen) strider mot dessa bestämmelser, eftersom det saknas grund för kravet på att en beskattningsbar person ska betala mervärdesskatt innan skattskyldigheten inträder.
- 22 Det verkar således som att det endast är när dessa betalningar betraktas som förskott på skatt i den mening som avses i artikel 206 i mervärdesskattedirektivet som de kan anses strida mot ovannämnda bestämmelser.
- 23 Enligt artikel 206 i mervärdesskattedirektivet ska varje beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt 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.
- 24 I den första meningen i denna bestämmelse nämns skyldigheten att betala nettobeloppet av mervärdesskatt när den mervärdesskattedeklaration som avses i artikel 250 lämnas. Däremot utgör betalningen enligt 103 § 5a i

mervärdesskattelagen, som beräknas som genom att priset på det motorbränsle som förvärvats gemenskapsinternt multipliceras med motsvarande skattesats, utan avdrag för den ingående mervärdesskatten, en bruttobetaling.

- 25 Den kan utkrävas inom fem dagar från och med den dag då motorbränslet importerades till landet, det vill säga redan före skyldigheten att inge en särskild mervärdesskattedeclaration 14 för dessa transaktioner, enligt vilken alla gemenskapsinterna transaktioner avseende förvärv av motorbränsle under föregående månad ska anges liksom skatten för dessa (som redan betalats inom de tidsfrister som anges i 103 § 5a och 5b i mervärdesskattelagen). Den ska inges till den ansvariga myndigheten senast den femte dagen i den månad som följer på den månad då skattskyldigheten enligt 103 § 5a i mervärdesskattelagen inträdde, varvid skattebeloppet för den månaden ska anges, vilket motsvarar summan av delbeloppen för enskilda transaktioner under denna period, som ska betalas i enlighet med 103 § 5a och 5b i mervärdesskattelagen.
- 26 Det ska påpekas att den beskattningsbara personen enligt artikel 206 första meningen i mervärdesskattedirektivet först ska ange nettobeloppet av mervärdesskatten i mervärdesskattedeclarationen 7 (som inges efter utgången av beskattningsperioden), i vilken hänsyn tas till den skatt som under den berörda beskattningsperioden enligt 103 § 5a i mervärdesskattelagen ska betalas för gemenskapsinternt förvärv av bränsle, och det skattebelopp som ska betalas för gemenskapsinterna förvärv av bränsle, samt den skatt som ska betalas för gemenskapsinterna förvärv av andra varor, med avdrag för motsvarande belopp för den ingående skatten för denna beskattningsperiod.
- 27 Såsom domstolen angav i domen av den 26 mars 2015, C-499/13, Macikowski (EU:C:2015:201), följer av artiklarna 206 och 250 i mervärdesskattedirektivet att det mervärdesskattebelopp som ska betalas in till staten ska vara ett nettobelopp, det vill säga ett belopp som tar hänsyn till de avdrag som ska göras, samt att samtliga avdrag ska göras med avseende på den beskattningsperiod under vilka avdragsrätten uppkom.
- 28 När det i artikel 206 andra meningen i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att ”en annan förfallodag för betalning av detta belopp [får fastställas]”, innebär detta att det rör sig om det belopp som avses i den första meningen, det vill säga nettobeloppet av mervärdesskatten, och inte bruttobeloppet. När en medlemsstat inför en skyldighet till betalning av ett bruttobelopp för det berörda gemenskapsinterna förvärvet av varor, såsom de som föreskrivs i 103 § 5a i mervärdesskattelagen, förefaller det som om det inte kan röra sig om mervärdesskatt med en annan föreskriven betalningsfrist, utan om ett förskott, såsom det som avses i artikel 206 andra meningen i slutet i direktivet.
- 29 Domstolen slog i domen i det ovannämnda målet Macikowski (visserligen i den betalningsskyldiges fall) fast, att den mervärdesskatt som ska betalas med anledning av den transaktion som anges i den deklARATION som den beskattningsbara personen har ingett har sin grund i artikel 206 andra meningen i

mervärdesskattedirektivet, enligt vilken medlemsstaterna får begära preliminär betalning.

- 30 Under dessa omständigheter förefaller det som om den beskattningsbara personens betalningar som avses i 103 § 5a i mervärdesskattelagen, för att inte anses strida mot artikel 69 och artikel 206 i mervärdesskattedirektivet, ska betraktas som förskott på skatt i den mening som avses i artikel 206 i mervärdesskattedirektivet.

Den tredje frågan

- 31 Om det antas att den beskattningsbara personens betalningar som avses i 103 § 5a i mervärdesskattelagen utgör förskott på skatt, uppkommer frågan huruvida förskott på mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 206 i mervärdesskattedirektivet, som inte har betalats i tid, förlorar sin rättsliga existens vid utgången av den beskattningsperiod för vilken förskott på skatt ska betalas, vilket är relevant för att avgöra huruvida förskottet ska fastställas efter utgången av beskattningsperioden och för att fastställa den tidpunkt fram till vilken dröjsmålsränta ska beräknas på de förskott som inte betalats inom den föreskrivna tidsfristen.
- 32 I förskottssystemet ska betalningar göras under hela beskattningsperioden för att fullgöra en skyldighet som först kommer att fastställas i framtiden (efter utgången av beskattningsperioden). Det är först vid denna tidpunkt som den beskattningsbara personen gör sin slutgiltiga redovisning genom tillägg eller återbetalning av överskjutande förskott med – i fråga om mervärdesskatt – hänsyn till ingående mervärdesskatt, vilket innebär att nettobeloppet för den skatt som ska betalas fastställs (eller det mervärdesskattebelopp som ska återbetalas). Detta är skälet till att det efter utgången av beskattningsperioden anses att förskott på skatt inte bör fastställas i bruttobelopp och skatteskulden fastställas på den grunden, eftersom skatteskulden i denna form har konkretiserats i en nettoskatteskyldighet för hela den period för vilken förskotten har tagits ut.
- 33 Den särskilda skatteskulden avseende bruttoförskottbetalningar och följaktligen dess oberoende i rättsligt hänseende innebär inte att det inte finns något normativt samband med nettoskatteskyldigheten för den beskattningsperiod, för vilken bruttoförskottbetalningar ska göras.
- 34 Skatteskulden som avser förskottbetalningar utgör nämligen en av de olika formerna av skattskyldighet, men dess centrala betydelse är att skatteskulden som avser förskottbetalningar upphör att existera efter beskattningsperioden, eftersom skattebeloppet konkretiseras för denna period. Detta följer av den tillfälliga karaktären av förskotten, till följd av vilken rätten att fastställa förskott bör upphöra att gälla vid utgången av beskattningsperioden.

- 35 Detta innebär att det förskott som inte har betalats inom fristen blir en skatteskuld, men endast fram till dess att den förlorar sin rättsliga existens, det vill säga fram till utgången av den beskattningsperiod, för vilken förskott på skatt ska betalas.
- 36 Efter utgången av beskattningsperioden för mervärdesskatt skulle det följaktligen inte finnas någon anledning för skattemyndigheten att fastställa de bruttoförskottsbelopp på skatt som ska betalas för det fall att de betalas på ett oriktigt sätt, vilket emellertid inte innebär att den beskattningsbara personen bör befrias från skyldigheten att betala ränta på förskott som inte har betalats inom förskrivna tidsfrist, i den del som överstiger den skatt som ska betalas för en viss beskattningsperiod.

ARBETS
DOKUMENT