

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

14. maj 2020 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – ret til fradrag for indgående moms – overskydende moms – tilbageholdelse af det overskydende beløb efter indledning af en afgiftskontrolprocedure – anmodning om tilbagebetaling af den del af dette overskydende beløb, som vedrører transaktioner, der ikke er omfattet af denne procedure – skatte- og afgiftsmyndighedens afslag«

I sag C-446/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik) ved afgørelse af 31. maj 2018, indgået til Domstolen den 9. juli 2018, i sagen

Agrobet CZ s. r. o.

mod

Finanční úřad pro Středočeský kraj,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev (refererende dommer), og dommerne P.G. Xuereb og T. von Danwitz,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: fuldmægtig M. Longar,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. september 2019,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Agrobet CZ s. r. o. ved advokáti M. Jelínek og O. Moravec,
 - den tjekkiske regering ved M. Smolek, J. Vlášil og O. Serdula, som befuldmægtigede,
 - den spanske regering ved S. Jiménez García, som befuldmægtiget,
 - Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og M. Salyková, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 19. december 2019, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 179, 183 og 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) samt princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Agrobet CZ s. r. o. (herefter »Agrobet«) og Finanční úřad pro Středočeský kraj (den regionale skatte- og afgiftsmyndighed i det centrale Bøhmen, Den Tjekkiske Republik) vedrørende sidstnævntes tilbageholdelse af overskydende moms efter indledningen af en afgiftskontrolprocedure.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit, fastsætter:

»Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.«

4 Dette direktivs artikel 167 fastsætter:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

5 Nævnte direktivs artikel 168, litra a), er affattet som følger:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

6 Samme direktivs artikel 179, stk. 1, bestemmer:

»Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de momsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til artikel 178.«

7 Momsdirektivets artikel 183, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Når fradragene overstiger det skyldige momsbeløb for en afgiftsperiode, kan medlemsstaterne enten overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter.«

8 Momsdirektivets artikel 273, stk. 1, fastsætter:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige

personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

Tjekkisk ret

9 § 105, stk. 1, i zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty (lov nr. 235/2004 om merværdiafgift) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, bestemmer:

»Når der, efter fastsættelse af overskydende moms, er et overskydende beløb, der skal tilbagebetales, på mere end 100 [tjekkiske kroner (CZK) (ca. 3,94 EUR)], skal det automatisk tilbagebetales inden for 30 dage efter fastsættelsen. Dette gælder ikke, hvis det overskydende beløb, der skal tilbagebetales, er opstået som følge af en ændring af afgiftsansættelsen efter en efteropkrævning.«

10 § 85, stk. 1, 3 og 4, i zákon ? 280/2009 Sb., da?ový ?ád (lov nr. 280/2009 om lov om skatteproces) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »skatteprocesloven«), fastsætter:

»1. Afgiftskontrollen omfatter afgiftsmæssige forpligtelser, den afgiftspligtige persons angivelser eller andre omstændigheder, der er afgørende med henblik på den nøjagtige fastsættelse af afgiften i en skatte- og afgiftssag.

[...]

3. Skatte- og afgiftsmyndigheden kontrollerer genstanden for afgiftskontrollen i det bestemte omfang. Omfanget af afgiftskontrollen kan udvides eller begrænses i løbet af proceduren ifølge den procedure, der er fastsat for indledningen heraf.

4. Afgiftskontrollen kan foretages samlet med flere skatte- og afgiftssager vedrørende den samme afgiftspligtige person. Skatte- og afgiftsmyndigheden kan ligeledes påbegynde en afgiftskontrol for andre skatte- og afgiftssager ved at udvide den igangværende afgiftskontrol, der vedrører en anden skatte- og afgiftssag.«

11 Skatteproceslovens § 89, stk. 4, bestemmer:

»Såfremt det af den indgivne ordinære afgiftsangivelse eller af en supplerende afgiftsangivelse fremgår, at den afgiftspligtige person er berettiget til et afgiftsfradrag, skal skatte- og afgiftsmyndigheden i tilfælde af tvivl opfordre denne afgiftspligtige person til inden for en frist på 30 dage regnet fra indgivelsen af en sådan angivelse at fremkomme med oplysninger for at fjerne tvivlen, tidligst den sidste dag i fristen for indgivelsen af den ordinære afgiftsangivelse eller den supplerende afgiftsangivelse.«

12 Denne lovs § 90, stk. 2 og 3, har følgende ordlyd:

»2. Såfremt der stadig er tvivl, og såfremt afgiftsbeløbet ikke er fastsat med tilstrækkelig sikkerhed, skal skatte- og afgiftsmyndigheden give den afgiftspligtige person meddelelse om resultatet af klarlægnings- og reguleringsproceduren. Den afgiftspligtige person kan inden for en frist på 15 dage regnet fra den dag, hvor denne fik kendskab til resultatet af klarlægnings- og reguleringsproceduren, indgive en anmodning om fortsat bevisoptagelse sammen med påberåbelse af andre bevismidler.

3. Hvis skatte- og afgiftsmyndigheden finder, at der er grundlag for at fortsætte bevisoptagelsen, skal den indlede en afgiftskontrol på det foreliggende grundlag. Hvis skatte- og afgiftsmyndigheden ikke finder, at der er grundlag for den fortsatte bevisoptagelse, skal den træffe

afgørelse om fastsættelse af afgiften inden for en frist på 15 dage regnet fra den dag, hvor den afgiftspligtige person indgav anmodning om fortsat bevisoptagelse.«

13 Nævnte lovs § 148 bestemmer:

»1. Fastsættelse af afgiften er kun mulig efter udløbet af fristen for afgiftens fastsættelse, som er tre år. Fristen for afgiftens fastsættelse begynder at løbe den dag, hvor fristen for indgivelse af den ordinære afgiftsangivelse udløber, eller den dag, hvor afgiften forfalder, uden at der samtidig består en forpligtelse til at indgive en ordinær afgiftsangivelse.

[...]

3. Såfremt der, inden udløbet af fristen for afgiftens fastsættelse, er indledt en afgiftskontrol, indgivet en ordinær afgiftsangivelse eller fremsendt en opfordring til indgivelse af en ordinær afgiftsangivelse, begynder fristen for afgiftens fastsættelse at løbe på ny fra og med den dag, hvor denne disposition blev foretaget.

4. Fristen for afgiftens fastsættelse ophører at løbe fra og med:

[...]

f) dagen for anmodning om internationalt samarbejde inden for rammerne af skatteforvaltningen til og med den dag, hvor der opnås svar på denne anmodning, eller til og med dagen for fremsendelse af meddelelsen om ophøret af det internationale samarbejde inden for rammerne af skatteforvaltningen i den konkrete sag.

5. Fristen for afgiftens fastsættelse udløber senest ti år efter, at den begyndte at løbe i henhold til stk. 1.

[...]«

14 Samme lovs § 254a bestemmer:

»1. For det tilfælde, at klarlægnings- og reguleringsproceduren vedrørende en ordinær afgiftsangivelse eller en supplerende afgiftsangivelse, hvoraf det fremgår, at den afgiftspligtige person har ret til et afgiftsfradrag, varer mere end fem måneder, har den afgiftspligtige person ret til rente af afgiftsfradraget, således som dette er fastsat af skatte- og afgiftsmyndigheden.

2. Den afgiftspligtige person har ret til rente af afgiftsfradraget regnet fra dagen efter udløbet af fristen på fem måneder, som løber fra og med den dag, hvor klarlægnings- og reguleringsproceduren, som varer mere end fem måneder, blev indledt, og indtil den dag, hvor der sker tilbagebetaling af afgiftsfradraget, eller hvor det anvendes til betaling af en restance, dog senest inden udløbet af fristen for tilbagebetaling.

3. Der svares rente af afgiftsfradraget til den årlige repo-rentesats, som fastsættes af den tjekkiske nationalbank, forhøjet med et procentpoint, som finder anvendelse på den første dag i det pågældende kalenderhalvår.

[...]

6. Rente tillagt i henhold til denne bestemmelse skal anvendes i sager om erstatning for økonomisk skade og erstatning for ikke-økonomisk skade, som den afgiftspligtige person har lidt på grund af en ulovlig afgørelse eller skatte- og afgiftsmyndighedens ikke-forskriftsmæssige forvaltningsprocedure.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

15 I februar 2016 indgav Agrobet to momsangivelser for afgiftsperioderne for december 2015 og januar 2016 og angav heri, at der var overskydende moms for henholdsvis 2 958 167 CZK (ca. 116 462 EUR) og 1 559 241 CZK (ca. 61 386 EUR). Idet den regionale skatte- og afgiftsmyndighed i det centrale Bøhmen havde alvorlige tvivl med hensyn til rigtigheden af de transaktioner vedrørende rapsolie, som Agrobet havde foretaget i løbet af disse to afgiftsperioder, indledte denne myndighed en afgiftskontrolprocedure afgrænset til disse transaktioner alene. Eftersom det fremgik af skatte- og afgiftsmyndighedens konstateringer, at rapsolien, som stammede fra Polen, var blevet solgt videre i Den Tjekkiske Republik i uændret form, inden den derefter igen blev leveret i Polen af Agrobet, rejste nævnte myndighed nærmere bestemt spørgsmål om overholdelsen af de nødvendige betingelser for, at Agrobet kunne omfattes af momsfrigivelse for leveringerne af rapsolie og kunne fradrage indgående moms betalt for indkøb i relation hertil. Den forelæggende ret har præciseret, at den regionale skatte- og afgiftsmyndighed i det centrale Bøhmen allerede havde indledt sådanne procedurer for afgiftsperioderne for oktober og november 2015.

16 Agrobet indgav klager over indledningen af disse procedurer og gjorde herved bl.a. gældende, at idet skatte- og afgiftsmyndighedens tvivl kun vedrørte en lille del af den angivne overskydende moms, var tilbageholdelsen af hele dette overskydende beløb under flere på hinanden følgende afgiftsperioder en uforholdsmæssig byrde for Agrobet med hensyn til formålet om bekæmpelse af skattesvig. Agrobet krævede derfor betaling af den del af dette overskydende beløb, som ikke var omtvistet, dvs. den del heraf, der vedrørte transaktioner, som ikke var omfattet af de nævnte procedurer.

17 Efter at den regionale skatte- og afgiftsmyndighed i det centrale Bøhmen havde givet afslag på Agrobets klager, anmodede Agrobet i maj 2016 Odvolací finanční úřad (skatteappeldirektoratet, Den Tjekkiske Republik) om at undersøge, hvordan disse klager var blevet behandlet, og gentog bl.a., at tilbageholdelsen gennem flere på hinanden følgende måneder af angiven overskydende moms, hvoraf en væsentlig del ikke var genstand for skatte- og afgiftsmyndighedens tvivl, var uforholdsmæssig. Skatteappeldirektoratet fandt, at denne anmodning savnede grundlag, idet det ikke i skatteprocesloven er foreskrevet, at der skal udstedes en delvis afgiftsansættelse, og idet momsen altid vedrører hele afgiftsperioden og ikke kun en del af de afgiftspligtige transaktioner.

18 Agrobet anlagde herefter sag ved Krajský soud v Praze (retten for regionen Prag, Den Tjekkiske Republik) med påstand om, at skatte- og afgiftsmyndigheden for afgiftsperioden oktober 2015 skulle pålægges at fastsætte den overskydende moms i samme omfang som det beløb, der ikke var omfattet af de pågældende afgiftskontrolprocedurer. Ved dom af 4. oktober 2016 gav denne ret Agrobet medhold under henvisning til bl.a. momsdirektivets artikel 183 og dom af 18. december 1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623).

19 Idet skatteappeldirektoratet havde afvist at anvende denne dom af 4. oktober 2016 på afgiftsperioderne december 2015 og januar 2016, anlagde Agrobet på ny sag ved Krajský soud v Praze (retten for regionen Prag) med påstand om at få en tilsvarende afgørelse for disse perioder.

20 Dommen fra Krajský soud v Praze (retten for regionen Prag) af 4. oktober 2016 blev i

mellemtiden ophævet ved dom fra den forelæggende ret af 11. maj 2017 med den begrundelse, at idet skatteprocesloven ikke udtrykkeligt foreskriver muligheden for at fastsætte en delvis afgiftsansættelse, kan skatte- og afgiftsmyndigheden ikke gøre brug af en sådan beføjelse uden retligt grundlag herfor. Den forelæggende ret har endvidere præciseret, at det ikke fremgår af dom af 18. december 1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623), at national ret skal tillade en delvis fastsættelse af overskydende moms i samme omfang som det uomtvistede beløb.

21 Under henvisning til nævnte dom af 11. maj 2017 afviste Krajský soud v Praze (retten for regionen Prag) ved dom af 13. juni 2017 Arobets krav med hensyn til afgiftsperioderne december 2015 og januar 2016.

22 Agrobet har iværksat kassationsappel ved den forelæggende ret til prøvelse af nævnte dom af 13. juni 2017 og har gjort gældende, at de nationale retsplejeregler, idet de ikke tillader fastsættelse af en delvis afgiftsansættelse, er uforenelige med momsdirektivet og Domstolens praksis. Ifølge Agrobet tillader EU-retten og navnlig proportionalitetsprincippet kun at udsætte tilbagebetaling af overskydende moms som følge af indledningen af en afgiftskontrolprocedure i det omfang, det er nødvendigt for at opnå det formål, der forfølges med denne procedure. Eftersom en del af den overskydende moms ikke bestrides af skatte- og afgiftsmyndigheden og ikke er genstand for nævnte procedure, kan det ikke slutes, at tilbageholdelsen af den uomtvistede del af dette overskydende beløb er forholdsmæssig.

23 Den regionale skatte- og afgiftsmyndighed i det centrale Bøhmen har for den forelæggende ret gjort gældende, at den overskydende moms kun kan opstå som en udelelig helhed, eftersom den vedrører hele afgiftsperioden. Ifølge denne skatte- og afgiftsmyndighed består der derfor ikke en uomtvistet del af den overskydende moms, som det er muligt at fastsætte delvist og tilbagebetale til den afgiftspligtige person. Skatte- og afgiftsmyndigheden er endvidere af den opfattelse, at det ikke fremgår af dom af 18. december 1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623), at skatte- og afgiftsmyndighederne i medlemsstaterne har pligt til at foretage sådanne delvise tilbagebetalinger.

24 Den forelæggende ret har medgivet, at de nationale foranstaltninger, der træffes i henhold til momsdirektivets artikel 273 for at bekæmpe skattesvig, kan indebære en begrænsning af fradragsretten og således medføre, at medlemsstaterne på grundlag af den procesautonomi, som de er tillagt i medfør af dette direktivs artikel 183, tilbageholder overskydende moms i forbindelse med en afgiftskontrol. Under henvisning til bl.a. præmis 33 og 53 i dom af 12. maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), har den forelæggende ret anført, at en sådan tilbageholdelse ikke må overskride det nødvendige for gennemførelsen af denne kontrol, og at ethvert økonomisk afsavn, som den afgiftspligtige person lider, skal kompenseres ved betaling af renter, således at overholdelsen af princippet om afgiftens neutralitet sikres, samt tilføjet, at i overensstemmelse med præmis 49 i dom af 28. juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), må foranstaltningerne til bekæmpelse af skattesvig ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms og dermed princippet om momsens neutralitet.

25 Den forelæggende ret er i det væsentlige af den opfattelse, at en national lovgivning, som i lighed med den tjekkiske lovgivning under en bestemt periode ikke anerkender en angivet momspligtig transaktion, hvis rigtighed der ikke er tvivl om, eller som end ikke tillader, at der føres bevis for rigtigheden heraf, systematisk anfægter retten til fradrag af moms. Når der ikke er nogen tvivl om rigtigheden af visse transaktioner i en afgiftsperiode, bør skatte- og afgiftsmyndigheden ifølge den forelæggende ret derfor ikke have ret til at tilbageholde den overskydende moms, som vedrører disse transaktioner. Idet betingelserne for tilbagebetaling af en del af den overskydende moms, som vedrører de nævnte transaktioner, er opfyldt, skal denne del af det overskydende

beløb således ikke længere tilbageholdes og bør tilbagebetales.

26 På denne baggrund har Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det i overensstemmelse med EU-retten og i særdeleshed med princippet om momsens neutralitet, når en medlemsstat vedtager en foranstaltning, hvorefter ansættelsen og betalingen af en del af et momsfradrag, som der er fremsat krav om, gøres betinget af afslutningen af en procedure, der omfatter alle afgiftspligtige transaktioner i en given afgiftsperiode?«

Det præjudicielle spørgsmål

27 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 179, 183 og 273, sammenholdt med princippet om afgiftens neutralitet, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der ikke indeholder en mulighed for, at skatte- og afgiftsmyndigheden inden afslutningen af en afgiftskontrolprocedure vedrørende en momsangivelse, der for en given afgiftsperiode udviser et overskydende beløb, kan tilbagebetale den del af dette overskydende beløb, der vedrører transaktioner, som ikke indgår i denne procedure på tidspunktet for indledningen heraf.

28 Indledningsvis bemærkes, at dette spørgsmål er opstået i en kontekst, hvor skatte- og afgiftsmyndigheden ifølge den forelæggende rets oplysninger har meddelt at ville begrænse den pågældende afgiftskontrolprocedure til bestemte transaktioner, der danner grundlag for momsangivelsens udfærdigelse, og hvor den del af den overskydende moms, der vedrører transaktioner, som ikke indgår i nævnte procedure, ved indledningen af denne procedure således synes at kunne anses for uomtvistede og i givet fald blive genstand for tilbagebetaling inden afslutningen af denne procedure. En sådan mulighed er imidlertid ikke indeholdt i tjekkisk ret.

29 Hvad for det første angår spørgsmålet om tilbageholdelse af den overskydende moms, som er opstået i en bestemt afgiftsperiode, for i givet fald at kunne identificere en uomtvistet del af dette overskydende beløb skal det bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 179, stk. 1, foretages fradraget under ét af den afgiftspligtige person, ved at den pågældende i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de momsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves. Dette direktivs artikel 183, stk. 1, præciserer, at når fradragene overstiger det skyldige momsbeløb for en afgiftsperiode, foreligger der et overskydende beløb, som kan overføres til den følgende periode eller tilbagebetales, idet der i tjekkisk ret er valgt at foretage tilbagebetaling.

30 Det fremgår af momsdirektivets artikel 179, stk. 1, sammenholdt med dets artikel 183, stk. 1, at overskydende moms opstår som følge af en matematisk udregning, som den afgiftspligtige person foretager samlet for hele afgiftsperioden, således at et sådant overskydende momsbeløb kun fremkommer på momsangivelsen som et enkelt resultat.

31 At den overskydende moms beregnes samlet indebærer imidlertid ikke, at denne, således som den tjekkiske og den spanske regering samt Europa-Kommissionen i det væsentlige har gjort gældende i deres skriftlige og mundtlige indlæg, skal anses for at udgøre et uadskilleligt hele, som det er umuligt at opdele i henholdsvis en omtvistet del og en uomtvistet del af de specificerede transaktioner, der omfattes eller ej af en afgiftskontrolprocedure som den i hovedsagen omhandlede.

32 Det fremgår nemlig for det første af ordlyden af momsdirektivets artikel 179, og således som generaladvokaten har anført i punkt 34 i forslaget til afgørelse, at denne artikel i stk. 1 alene

fastsætter den afgiftspligtige persons forpligtelse til at foretage fradraget under ét. På samme måde er ordlyden af nævnte direktivs artikel 183, stk. 1, ikke i sig selv til hinder for en delvis eller opdelt overførsel eller tilbagebetaling af overskydende moms.

33 Denne fortolkning støttes af den sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 179 og 183 indgår. Hvor direktivets artikel 178-183 alene vedrører betingelserne for udøvelsen af fradragsretten, henhører selve eksistensen af denne ret, som indtræder samtidigt med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, således som Domstolen nemlig allerede har fastslået, under nævnte direktivs artikel 167-172, der findes i direktivets kapitel 1, afsnit X, med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« (jf. i denne retning dom af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn, C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis). Heraf følger, at momsdirektivet sonderer klart mellem de materielle betingelser for momsfradragsretten og de formelle betingelser for denne ret (dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 47). Mens den afgiftspligtige person er forpligtet til at overholde betingelserne for udøvelse af momsfradragsretten og navnlig at indgive en enkelt momsangivelse for hele afgiftsperioden, kan vedkommende således ikke efterfølgende, i mangel af modstående bestemmelser i dette direktiv, hindres i delvist at gøre de materielle rettigheder og krav, som den afgiftspligtige person har for hver transaktion i henhold til nævnte kapitel 1, gældende.

34 For det andet fremgår det af dette direktivs artikel 1, stk. 2, andet afsnit, og artikel 168, litra a), at den afgiftspligtige person er betalingspligtig for momsen eller kan kræve fradrag herfor for enhver transaktion, som den pågældende foretager. Som generaladvokaten har anført i punkt 36 i forslaget til afgørelse, er fradragsretten for indgående moms således transaktionsrelateret.

35 Endvidere har Domstolen præciseret, at selv om medlemsstaterne har et vist råderum med hensyn til at fastsætte bestemmelser om tilbagebetaling som omhandlet i momsdirektivets artikel 183, må disse bestemmelser ikke krænke princippet om afgiftens neutralitet ved, at den afgiftspligtige helt eller delvist kommer til at bære denne afgift. Navnlig skal disse bestemmelser gøre det muligt for den afgiftspligtige på passende betingelser at få dækket hele fordringen på overskydende moms, hvilket indebærer, at tilbagebetalingen skal ske inden for en rimelig frist og i form af kontantbetaling eller lignende, og at den vedtagne tilbagebetalingsform under alle omstændigheder ikke må indebære en økonomisk risiko for den afgiftspligtige (jf. i denne retning dom af 10.7.2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis). Bestemmelser, der i en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke gør det muligt for den afgiftspligtige person at kunne udskille en bestemt del af den overskydende moms, som den pågældende anser for at være uomtvistet, ville hindre denne afgiftspligtige person i at gøre gældende, at der består en sådan uomtvistet del, og i at gøre krav på ret til tilbagebetaling af denne del, idet denne således i strid med princippet om afgiftens neutralitet delvist pålægges at bære denne afgiftsbyrde.

36 Heraf følger, at momsdirektivets artikel 179 og 183, henset til princippet om afgiftens neutralitet, ikke kan fortolkes således, at de principielt udelukker muligheden for – for en afgiftsperiode – at identificere en uomtvistet del af den overskydende moms, der er angivet i momsangivelsen, og som kan give anledning til delvis overførsel eller delvis tilbagebetaling af dette overskydende beløb.

37 Hvad for det andet angår spørgsmålet om, under hvilke betingelser det kan lægges til grund, at en del af den overskydende moms ikke faktisk er uomtvistet under en afgiftskontrolprocedure, som skatte- og afgiftsmyndigheden i henhold til national ret har afgrænset til bestemte transaktioner i en afgiftsperiode, bemærkes, at idet den overskydende moms følger af den matematiske udregning, som er nævnt i nærværende doms præmis 30 og 31, er det kun muligt at tale om en uomtvistet del af dette overskydende beløb, hvis det afgiftsbeløb, der skal betales, og

beløbet af den fradragsberettigede afgift af disse transaktioner selv er uomtvistede.

38 Hvis skatte- og afgiftsmyndigheden ved indledningen af afgiftskontrolproceduren eller i løbet heraf ikke kan udelukke, at det afgiftsbeløb, der skal betales, og det fradragsberettigede afgiftsbeløb for de transaktioner, der ikke omfattes af nævnte procedure, kan ændre sig i forhold til de beløb, som den afgiftspligtige person har angivet, kan det imidlertid ikke antages, at den del, der svarer til den pågældende overskydende moms, ikke er omtvistet. Endvidere skal skatte- og afgiftsmyndigheden ved indledningen af den pågældende afgiftskontrolprocedure eller i løbet heraf have sikret sig, at de elementer, der er indgået i beregningen af nævnte del, ikke længere kan drages i tvivl inden afslutningen af denne procedure.

39 Det følger heraf, at det, for at en del af den overskydende moms kan anses for at være uomtvistet, hverken er tilstrækkeligt, at den afgiftspligtige person ensidigt bekræfter, at der består en uomtvistet del af dette overskydende beløb, eller at der synes at bestå en sådan del alene af den grund, at skatte- og afgiftsmyndigheden ved indledningen af den pågældende afgiftskontrolprocedure har afgrænset denne procedure til bestemte af den afgiftspligtige persons transaktioner. Det er tværtimod nødvendigt, at skatte- og afgiftsmyndigheden sikrer sig dels, at eventuelle uregelmæssigheder, som den har mistanke om, ikke, såfremt de viser sig at foreligge, vil kunne få konsekvenser for det skyldige momsbeløb og for momsfradragsbeløbet for de transaktioner, der ikke er omfattet af nævnte procedure, og følgelig for det overskydende momsbeløb, som synes uomtvistet, dels, at den ikke vil skulle udvide omfanget af denne samme procedure for heri at inkludere alle eller en del af de oprindeligt ikke-kontrollerede transaktioner. Sådanne elementer skal fremgå klart, præcist og entydigt af samtlige dokumenter, der indgår i afgiftskontrolproceduren, og af de relevante omstændigheder i den konkrete sag.

40 I denne sammenhæng bemærkes for det første, at fristen for tilbagebetaling af overskydende moms principielt kan forlænges med det formål at gennemføre en skattekontrol, uden at en sådan fristforlængelse skal anses for urimelig, forudsat at forlængelsen ikke overskrider det nødvendige for gennemførelsen af denne kontrolprocedure (dom af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis), og for det andet, at princippet om momssystemets afgiftsneutralitet ved tilbagebetaling til den afgiftspligtige person af et sådant overskydende beløb, som sker efter en rimelig frist, kræver, at det økonomiske tab, som følger heraf til skade for den afgiftspligtige person på grund af den manglende rådighed over de omhandlede beløb, skal kompenseres gennem betaling af morarenter (dom af 28.2.2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

41 Idet formålet om bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som udtrykkeligt anerkendes og støttes i momsdirektivet, og navnlig i dets artikel 273, og idet borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, tilkommer det endvidere de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (jf. i denne retning dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 50, og af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 34). I forbindelse med afgiftskontrolprocedurerne skal skatte- og afgiftsmyndighederne således med henblik på det endelige mål om at fastsætte afgiftsbeløbet korrekt ikke alene fjerne den tvivl, som de kan have med hensyn til rigtigheden af visse af den afgiftspligtige person foretagne transaktioner, men ligeledes sikre sig, at eventuelle uregelmæssigheder, som de måtte finde, ikke er af et større omfang end det, de har mistanke om.

42 Det skal ligeledes bemærkes, at den i hovedsagen omhandlede tjekkiske lovgivning, således som den forelæggende ret har anført i sin argumentation som redegjort for i nærværende

doms præmis 25, end ikke giver den afgiftspligtige person mulighed for at godtgøre, at der er grundlag for det påståede om, at der består en uomtvistet del af den overskydende moms, hvilket er i strid med de krav, der følger af det almindelige princip om god forvaltning.

43 I denne henseende bemærkes for det første, at når en medlemsstat gennemfører EU-retten, finder de krav, der følger af retten til god forvaltning, som udgør et almindeligt EU-retligt princip, og bl.a. enhver persons ret til at få sin sag behandlet uvildigt og inden for en rimelig frist, anvendelse i forbindelse med en afgiftskontrolprocedure (jf. analogt dom af 8.5.2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, præmis 49 og 50).

44 Det skal for det andet bemærkes, at dette princip om god forvaltning kræver af en forvaltningsmyndighed som den i hovedsagen omhandlede skatte- og afgiftsmyndighed, at den inden for rammerne af den forpligtelse til efterprøvelse, som påhviler den, foretager en omhyggelig og upartisk undersøgelse af alle relevante aspekter for således at sikre sig, at den ved vedtagelsen af sin endelige afgørelse i dette øjemed råder over så væsentlige og pålidelige elementer som muligt (jf. i denne retning dom af 2.9.2010, Kommissionen mod Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, præmis 90 og den deri nævnte retspraksis). Denne forpligtelse til at udvise omhu, hvis logiske følge er enhver persons ret til at få sin sag behandlet uvildigt, retfærdigt og inden for en rimelig frist af forvaltningsmyndighederne, kræver i det væsentlige, at disse myndigheder omhyggeligt og uvildigt undersøger alle relevante forhold i den enkelte sag, herunder og især forhold, der vedrører påstande fremsat af en afgiftspligtig person såsom Agrobot (jf. analogt dom af 22.10.1991, Nölle, C-16/90, EU:C:1991:402, præmis 30-35).

45 Denne retspraksis finder ligeledes anvendelse i det tilfælde, hvor den afgiftspligtige person bekræfter, at den mistanke, som skatte- og afgiftsmyndigheden har med hensyn til rigtigheden af en del af de transaktioner, der indgår i udfærdigelsen af den pågældende momsangivelse, hverken kan have konsekvenser for de transaktioner, der ikke er omfattet af den pågældende afgiftskontrolprocedure, eller for en del af den overskydende moms, der er angivet i denne angivelse, og at der således består en uomtvistet del af dette overskydende beløb. Der kan nemlig være en legitim interesse for den afgiftspligtige person i at søge at opnå en afgørelse fra skatte- og afgiftsmyndigheden, der bekræfter, at nævnte procedure vil være afgrænset til visse transaktioner alene, og så meget desto mere når disse transaktioner kun vedrører en lille del af den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.

46 Under disse omstændigheder skal det fremhæves, at en national lovgivning, der som led i de foranstaltninger, som en medlemsstat har truffet i henhold til momsdirektivets artikel 273, hverken tillader en afgiftspligtig person at fremlægge sådanne beviser eller skatte- og afgiftsmyndigheden at træffe en afgørelse i denne henseende, går imod princippet om god forvaltning og følgelig ikke er forenelig med momsdirektivet.

47 Det skal endvidere præciseres, at en afgiftspligtig persons mulighed for at gøre gældende, at der består en uomtvistet del af den overskydende moms for en afgiftsperiode, for på denne måde at opnå tilbagebetaling heraf inden afslutningen af afgiftskontrolproceduren ikke automatisk indebærer, at skatte- og afgiftsmyndigheden er forpligtet til at tilbagebetale denne del som forskud, heller ikke når den anerkender, at den nævnte del er uomtvistet. Det fremgår således af momsdirektivets artikel 183, at medlemsstaterne, uafhængigt af de bestemmelser, som de selv fastsætter, kun er forpligtet til at tilbagebetale eller overføre den overskydende moms, når fradragsbeløbet overstiger det momsbeløb, der skal betales for den pågældende afgiftsperiode. Den forpligtelse til tilbagebetaling eller overførsel, som i medfør af denne bestemmelse påhviler medlemsstaterne, er således betinget af, at der består et overskydende momsbeløb for hele den pågældende afgiftsperiode.

48 Under disse omstændigheder må det fastslås, at i det tilfælde, hvor en afgiftspligtig person

påberåber sig, at der består en uomtvistet del af den overskydende moms i forbindelse med en afgiftskontrolprocedure, er skatte- og afgiftsmyndigheden kun forpligtet til at tilbagebetale eller overføre den del af den overskydende moms, som den under hensyn til den tvivl, som den har rejst i forbindelse med denne procedure, og henset til de relevante omstændigheder i den konkrete sag, er i stand til at fastsætte klart, præcist og entydigt, uafhængigt af udfaldet af nævnte procedure, og under hensyntagen til hele den afgiftsperiode, som den oprindelige momsangivelse omfatter. En sådan forpligtelse til tilbagebetaling eller overførsel skal således, idet den angår en bestemt afgiftsperiode, ikke alene foreligge med hensyn til det skyldige afgiftsbeløb og det fradragsberettigede afgiftsbeløb for de transaktioner, der ikke er omfattet af den pågældende afgiftskontrolprocedure, hvilke beløb skatte- og afgiftsmyndigheden har fundet uomtvistede, men under hensyn til den del af den overskydende moms, der vedbliver at bestå uafhængigt af denne procedure, og som i sidste ende i sig selv kan anses for uomtvistet. I denne henseende bemærkes, at denne uomtvistede del af den overskydende moms i givet fald kan være mindre end den del af det overskydende beløb, som den afgiftspligtige person gør krav på, og som vedrører de nævnte beløb, der anerkendes som uomtvistede af skatte- og afgiftsmyndigheden.

49 I den foreliggende sag tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve, om skatte- og afgiftsmyndigheden i lyset af de beviselementer, som Agrobet måtte have fremlagt, på et hvilket som helst tidspunkt under den i hovedsagen omhandlede afgiftskontrolprocedure klart, præcist og entydigt har fastsat eller burde have fastsat, at der består en uomtvistet del af den overskydende moms, og navnlig om den har eller burde have bestemt, at det skyldige afgiftsbeløb og det fradragsberettigede afgiftsbeløb for de transaktioner, der ikke er omfattet af denne procedure, ikke længere inden afslutningen heraf kunne ændre sig i forhold til de beløb, som den afgiftspligtige person har angivet. Det tilkommer endvidere den forelæggende ret at efterprøve, om skatte- og afgiftsmyndigheden har eller burde have været i stand til, under hensyn til den tvivl, som myndigheden har rejst i forbindelse med nævnte procedure, og henset til samtlige dokumenter, der indgår heri, samt de relevante omstændigheder i den konkrete sag, på samme måde at afgøre, om en overskydende moms, hvoraf beløbet kan være lavere end det beløb, der angår transaktioner, som ikke er omfattet af kontrollen, vedbliver at bestå uanset udfaldet af denne samme procedure. Ved en sådan efterprøvelse skal der navnlig tages hensyn til eventuelle sanktioner, som den afgiftspligtige person vil kunne mødes med i tilfælde af en delvis eller foreløbig tilbagebetaling af den del af den overskydende moms, der er blevet krævet for det tilfælde, at afgiftskontrollen falder positivt ud.

50 Hvis skatte- og afgiftsmyndigheden ikke var i stand til at foretage disse konstateringer, kan den ikke foreholdes at have afvist fastsættelsen af en delvis afgiftsansættelse inden afslutningen af den i hovedsagen omhandlede afgiftskontrolprocedure.

51 Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 179, 183 og 273, sammenholdt med princippet om afgiftens neutralitet, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning, der ikke indeholder en mulighed for, at skatte- og afgiftsmyndigheden inden afslutningen af en afgiftskontrolprocedure vedrørende en momsangivelse, der for en given afgiftsperiode udviser et overskydende beløb, kan tilbagebetale den del af dette overskydende beløb, der vedrører transaktioner, som ikke indgår i denne procedure på tidspunktet for indledningen heraf, forudsat at det ikke er muligt klart, præcist og entydigt at fastsætte, at den overskydende moms, hvis beløb eventuelt kan være lavere end det beløb, der vedrører de transaktioner, som ikke er omfattet af nævnte procedure, vedbliver at bestå uanset udfaldet af proceduren, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagsomkostninger

52 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer

for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 179, 183 og 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med princippet om afgiftens neutralitet, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning, der ikke indeholder en mulighed for, at skatte- og afgiftsmyndigheden inden afslutningen af en afgiftskontrolprocedure vedrørende en angivelse af merværdiafgift (moms), der for en given afgiftsperiode udviser et overskydende beløb, kan tilbagebetale den del af dette overskydende beløb, der vedrører transaktioner, som ikke indgår i denne procedure på tidspunktet for indledningen heraf, forudsat at det ikke er muligt klart, præcist og entydigt at fastsætte, at den overskydende moms, hvis beløb eventuelt kan være lavere end det beløb, der vedrører de transaktioner, som ikke er omfattet af nævnte procedure, vedbliver at bestå uanset udfaldet af proceduren, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Underskrifter

* Processprog: tjekkisk.