

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 14 maj 2020 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Överskjutande mervärdesskatt – Innehållande av den överskjutande mervärdesskatten efter inledandet av en skattekontroll – Begäran om återbetalning av den del av den överskjutande mervärdesskatten som hänför sig till transaktioner som inte omfattas av denna kontroll – Skattemyndigheten avslår begäran”

I mål C-446/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Republiken Tjeckien) genom beslut av den 31 maj 2018, som inkom till domstolen den 9 juli 2018, i målet

Agrobet CZ s. r. o.

mot

Finanční úřad pro Středočeský kraj,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev (referent) samt domarna P.G. Xuereb och T. von Danwitz,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren M. Longar,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 september 2019,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Agrobet CZ s.r.o., genom M. Jelínek och O. Moravec, advokāti,
- Tjeckiens regering, genom M. Smolek, J. Vlášil och O. Serdula, samtliga i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom S. Jiménez García, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och M. Salyková, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 19 december 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 179, 183 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) och principen om mervärdesskattens neutralitet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Agrobet CZ s. r. o. (nedan kallat Agrobet) och Finan?ní ú?ad pro St?edo?eský kraj (skattekontoret i regionen centrala Böhmen, Republiken Tjeckien) angående den sistnämndas innehållande av överskjutande mervärdesskatt efter inledandet av ett skattekontrollförfarande.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.”

4 I artikel 167 i direktivet föreskrivs följande:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

5 Artikel 168 a i nämnda direktiv har följande lydelse:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

...”

6 I artikel 179 första stycket i samma direktiv anges följande:

”Den beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178.”

7 Artikel 183 första stycket i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Om avdragen för en viss beskattningsperiod överstiger den mervärdesskatt som skall betalas får medlemsstaterna föra över det överskjutande beloppet till nästa period eller göra en återbetalning enligt de villkor som de skall fastställa.”

8 I artikel 273 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

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

Tjeckisk rätt

9 Enligt 105 § punkt 1 zákon ?. 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty (lag nr 235/2004 om mervärdesskatt), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

"Om den överskjutande skatten fastställs till ett belopp som överstiger 100 [tjeckiska kronor (CZK) (cirka 3,94 euro)] ska det automatiskt återbetalas till den beskattningsbara personen inom 30 dagar från fastställandet av det överskjutande beloppet. Detta gäller inte om det överskjutande belopp som ska återbetalas är resultatet av en ändring av den skatt som fastställts till följd av ett efterbeskattningsbeslut."

10 Enligt 85 § punkterna 1, 3 och 4 i zákon ?. 280/2009 Sb., da?ový ?ád (lag nr 280/2009 om införande av skatteförfarandelagen), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad skatteförfarandelagen), föreskrivs följande:

"1. Skattekontrollen avser skyldigheter i skattehänseende, den beskattningsbara personens deklarationer eller andra omständigheter som är avgörande för att beräkna och exakt fastställa den skatt som är hänförlig till ett skatteförfarande.

...

3. Skattemyndigheten kontrollerar föremålet för skattekontrollen i den omfattning som fastställts. Omfattningen av skattekontrollen kan under förfarandets gång utvidgas eller minskas enligt det förfarande som föreskrivs för att inleda skattekontrollen.

4. Skattekontrollen kan genomföras genom flera skatteförfaranden som avser en och samma beskattningsbara person. Skattemyndigheten kan även inleda en skattekontroll avseende andra skatteförfaranden genom att utvidga den pågående skattekontrollen avseende ett annat skatteförfarande."

11 I artikel 89.4 i skatteförfarandelagen föreskrivs följande:

"Om det framgår av den ordinarie skattedeklaration eller den kompletterande skattedeklarationen att den beskattningsbara personen har rätt till skatteavdrag, ska skattemyndigheten, i fall där det råder tvivel, anmoda den beskattningsbara personen att undanröja tvivlen inom 30 dagar från det att en sådan deklaration inges, tidigast från och med sista dagen av den frist som fastställts för ingivande av den ordinarie skattedeklaration eller den kompletterande skattedeklarationen."

12 I 90 § styckena 2 och 3 i denna lag föreskrivs följande:

"2. Om tvivlen inte har undanröjts och skattebeloppet inte har fastställts med tillräcklig säkerhet, ska skattemyndigheten underrätta den beskattningsbara personen om resultatet av förfarandet för förtydligande och rättelse. Den beskattningsbara personen får inom 15 dagar från den dag då denne fått kännedom om resultatet av förfarandet för klargörande och rättelse inge en begäran om fortsatt bevisupptagning tillsammans med ett åberopande av annan bevisning.

3. Om skattemyndigheten finner skäl för att fortsätta bevisupptagningen, ska den inleda en skattekontroll i den mån dessa skäl föreligger. Om skattemyndigheten inte finner några skäl för att fortsätta bevisupptagningen, ska den fatta ett beslut om fastställande av skatten inom 15 dagar från den dag då den beskattningsbara personen lämnade in en begäran om fortsatt bevisupptagning."

13 Artikel 148 i nämnda lag har följande lydelse:

"1. Skatten får inte fastställas efter det att fristen för fastställelse av skatten, vilken är tre år, har löpt ut. Fristen för att fastställa skatten ska börja löpa den dag då fristen för ingivande av den ordinarie skattedeklarationen har löpt ut eller den dag då skatten blir utkrävbar utan att det samtidigt föreligger en skyldighet att inge en ordinarie skattedeklaration.

...

3. Om det, före utgången av fristen för fastställande av skatten, har inletts en skattekontroll, har lämnats in en ordinarie skattedeklaration eller har uppmanats att lämna in en ordinarie skattedeklaration, börjar fristen för att fastställa skatten åter att löpa på nytt från och med den dag då denna rättshandling företogs.

4. Fristen för att fastställa skatten ska upphöra att löpa från och med

...

f) dagen för ansökan om internationellt samarbete inom ramen för skatteförvaltningen till och med den dag då svaret på denna begäran erhålls, eller till och med den dag då meddelandet om att det internationella samarbetet inom ramen för skatteförvaltningen i det aktuella fallet upphörde att gälla.

5. Fristen för att fastställa skatten löper ut senast 10 år efter det att den börjat löpa i enlighet med punkt 1.

..."

14 I artikel 254a i samma lag föreskrivs följande:

"1. För det fall förfarandet för förtydligande och rättelse av en ordinarie skattedeklaration eller en kompletterande skattedeklaration, av vilket det framgår att den beskattningsbara personen har rätt till skatteavdrag, varar mer än fem månader, har den beskattningsbara personen rätt till ränta på det skatteavdrag som skattemyndigheten fastställer.

2. Den beskattningsbara personen ska ha rätt till ränta på skatteavdraget från och med dagen efter utgången av den femmånadersfrist som löper från den dag då förfarandet för förtydligande och rättelse inleds, vilken varar mer än fem månader, till och med den dag då skatteavdraget återbetalas eller till dess att det används för att betala eftersläpningen, dock senast före utgången av fristen för återbetalning.

3. Räntan på skatteavdraget motsvarar den årliga reporänta som fastställts av den tjeckiska nationalbanken, ökad med en procentenhet, som är tillämplig för den första dagen av det berörda halvåret.

...

6. Den ränta som tillerkänns genom denna bestämmelse ska tillämpas i fråga om ersättning för en skada eller ersättning för ideell skada som den beskattningsbara personen har lidit till följd av ett rättsstridigt beslut eller ett rättsstridigt administrativt förfarande av skattemyndigheten.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

15 I februari 2016 lämnade Agrobet in två mervärdesskattedeklarationer för beskattningsperioderna december 2015 och januari 2016 och angav i dessa att överskjutande mervärdesskatt uppgick till 2 958 167 CZK (cirka 116 462 euro) respektive 1 559 241 CZK (cirka 61 386 euro). Skattekontoret i regionen centrala Böhmen hyste allvarliga tvivel kring riktigheten i de transaktioner avseende rapsolja som Agrobet hade genomfört under dessa två beskattningsperioder och inledde skattekontrollförfaranden som var begränsade till dessa transaktioner. Eftersom det framgår av skattekontorets konstateranden att rapsolja med ursprung i Polen hade saluförts i Republiken Tjeckien i oförändrad form innan den åter levererades till Polen av Agrobet, ställde sig skattekontoret mer specifikt frågan huruvida de nödvändiga villkoren var uppfyllda för att Agrobet skulle kunna omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt för leveranser av rapsolja och kunna göra avdrag för ingående mervärdesskatt på de därtill knutna inköpen. Den hänskjutande domstolen har angett att skattekontoret i regionen centrala Böhmen redan hade inlett sådana förfaranden för beskattningsperioderna oktober och november 2015.

16 Agrobet begärde omprövning av beslutet att inleda dessa förfaranden och gjorde bland annat gällande att eftersom skattemyndighetens tvivel endast rörde en liten del av den deklarerade överskjutande mervärdesskatten, var innehållandet av hela detta överskjutande belopp under flera på varandra följande beskattningsperioder oproportionerligt betungande för Agrobet med beaktande av syftet att bekämpa skatteundandragande. Agrobet begärde således att den del av det överskjutande beloppet som inte var föremål för tvist, det vill säga den del av det överskjutande beloppet som var hänförlig till transaktioner som inte omfattades av nämnda förfaranden, skulle betalas ut.

17 Efter att skattekontoret i regionen centrala Böhmen avslagit Agrobets begäran om omprövning begärde Agrobet i maj 2016 att Odvolací finanční a daňový soud (nämnden för omprövning i skatteärenden, Republiken Tjeckien) skulle pröva hur dessa klagomål hade behandlats och upprepade bland annat att det var oproportionerligt att under flera på varandra följande månader innehålla deklarerad överskjutande mervärdesskatt, varav en väsentlig del inte omfattades av skattemyndighetens tvivel. Nämnden för omprövning i skatteärenden ansåg att begäran saknade grund, eftersom det i skatteförfarandelagen inte föreskrivs att ett beslut om partiell beskattning ska utfärdas och att mervärdesskatten alltid avser hela beskattningsperioden och inte enbart en del av de beskattningsbara transaktionerna.

18 Agrobet yrkade då att Krajský soud v Praze (Regiondomstolen i Prag, Republiken Tjeckien) skulle förelägga skattemyndigheten att för beskattningsperioden oktober 2015 fastställa den överskjutande mervärdesskatten upp till det belopp som inte omfattades av de aktuella skattekontrollförfarandena. Genom dom av den 4 oktober 2016 biföll nämnda domstol Agrobets talan med hänvisning till bland annat artikel 183 i mervärdesskattedirektivet och domen av den 18 december 1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, EU:C:1997:623).

19 Nämnden för omprövning i skatteärenden vägrade att tillämpa domen av den 4 oktober 2016 avseende beskattningsperioderna december 2015 och januari 2016. Agrobet överklagade därför på nytt beslutet till Krajský soud v Praze (Regiondomstolen i Prag) för att erhålla ett motsvarande beslut för dessa perioder.

20 Den dom som meddelades av Krajský soud v Praze (Regiondomstolen i Prag) den 4 oktober 2016 upphävdes under tiden genom en dom från den hänskjutande domstolen av den 11 maj 2017 med motiveringen att skattemyndigheten inte kan använda sig av en sådan behörighet utan rättslig grund, eftersom det i skatteförfarandelagen inte uttryckligen föreskrivs någon möjlighet att fatta ett beslut om partiell beskattning. Den hänskjutande domstolen har dessutom preciserat att det inte framgår av domen av den 18 december 1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, EU:C:1997:623), att det enligt nationell rätt ska vara möjligt att delvis fastställa överskjutande mervärdesskatt upp till det belopp som inte har bestritts.

21 Genom dom av den 13 juni 2017 ogillade Krajský soud v Praze (Regiondomstolen i Prag), med hänvisning till nämnda dom av den 11 maj 2017, Agrobets överklagande avseende beskattningsperioderna december 2015 och januari 2016.

22 Agrobet överklagade domen av den 13 juni 2017 till den hänskjutande domstolen och gjorde gällande att den nationella processrätten är oförenlig med mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis, eftersom det enligt den inte är möjligt att anta ett beslut om partiell beskattning. Enligt Agrobet är det enligt unionsrätten och i synnerhet proportionalitetsprincipen möjligt att skjuta upp återbetalningen av överskjutande mervärdesskatt efter det att ett skattekontrollförfarande inletts endast om det är nödvändigt för att uppnå syftet med detta förfarande. Eftersom en del av den överskjutande mervärdesskatten inte har ifrågasatts av skattemyndigheten och inte är föremål för nämnda förfarande, är det inte möjligt att dra slutsatsen att innehållandet av den icke omtvistade delen av denna överskjutande skatt är proportionerligt.

23 Skattekontoret i regionen centrala Böhmen har vid den hänskjutande domstolen gjort gällande att den överskjutande mervärdesskatten endast kan uppkomma i en odelbar helhet, eftersom den hänför sig till hela beskattningsperioden. Enligt nämnda skattekontor finns det således inte någon icke omtvistad del av den överskjutande mervärdesskatten som skulle kunna fastställas partiellt och återbetalas till den beskattningsbara personen. Detta skattekontor anser dessutom att det inte framgår av domen av den 18 december 1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, EU:C:1997:623), att skattemyndigheterna i medlemsstaterna är tvingade att genomföra sådana partiella återbetalningar.

24 Den hänskjutande domstolen har medgett att de nationella bestämmelser som antagits med stöd av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet för att bekämpa skatteundandragande kan innebära en begränsning av rätten till avdrag för mervärdesskatt och således medföra att medlemsstaterna, i enlighet med deras processuella autonomi enligt artikel 183 i direktivet, innehåller överskjutande mervärdesskatt i samband med en skattekontroll. Med hänvisning till bland annat punkterna 33 och 53 i domen av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298) har den hänskjutande domstolen erinrat om att ett sådant innehållande inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att genomföra denna kontroll och att varje ekonomisk nackdel som den beskattningsbara personen har lidit ska kompenseras genom utbetalning av ränta på ett sådant sätt att det säkerställs att principen om skatteneutralitet iakttas, samt påpekat att i enlighet med punkt 49 i domen av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), får de åtgärder som syftar till att bekämpa skattebedrägerier inte användas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatt och, därmed, mervärdesskattens neutralitet systematiskt äventyras.

25 Den hänskjutande domstolen anser i huvudsak att en nationell lagstiftning, såsom den

tjeckiska lagstiftningen, som under en viss period inte erkänner en deklarerad beskattningsbar transaktion vars riktighet det inte råder något tvivel om, eller som inte ens tillåter en prövning av om att den är välgrundad, systematiskt äventyrar rätten till avdrag för mervärdesskatt. När det inte råder något tvivel om riktigheten hos vissa transaktioner under en beskattningsperiod, anser den hänskjutande domstolen att skattemyndigheten inte bör ha rätt att innehålla den överskjutande mervärdesskatt som hänför sig till dessa transaktioner. Eftersom villkoren för återbetalning av den del av den överskjutande mervärdesskatten som hänför sig till dessa transaktioner är uppfyllda, ska denna del av det överskjutande beloppet nämligen inte längre innehållas utan ska bli föremål för återbetalning.

26 Mot denna bakgrund beslutade Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Republiken Tjeckien) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Är det förenligt med unionsrätten och i synnerhet med principen om mervärdesskattens neutralitet att en medlemsstat vidtar en åtgärd som gör att fastställandet och utbetalningen av en del av ett begärt mervärdesskatteavdrag är villkorat av att ett förfarande som är tillämpligt på alla beskattningsbara transaktioner under en viss beskattningsperiod har avslutats?”

Prövning av tolkningsfrågan

27 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 179, 183 och 273 i mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det inte föreskrivs någon möjlighet för skattemyndigheten att, före utgången av ett skattekontrollsförfarande avseende en mervärdesskattedeklaration där ett överskjutande belopp för en viss beskattningsperiod anges, bevilja återbetalning av den del av detta överskjutande belopp som hänför sig till transaktioner som inte omfattas av detta förfarande vid förfarandets inledande.

28 Det ska inledningsvis påpekas att denna fråga har uppkommit i ett sammanhang där skattemyndigheten, enligt de uppgifter som lämnats av den hänskjutande domstolen, har förklarat att det aktuella förfarandet för skattekontroll har begränsats till vissa av de transaktioner som legat till grund för upprättandet av mervärdesskattedeklarationen och där det således vid inledandet av detta förfarande framgår att den del av den överskjutande mervärdesskatten som hänför sig till transaktioner som inte omfattas av nämnda förfarande kan anses vara icke omtvistad och, i förekommande fall, bli föremål för en återbetalning innan förfarandet har avslutats. Någon sådan möjlighet föreskrivs emellertid inte i tjeckisk rätt.

29 När det, för det första, gäller utsikterna att innehålla den överskjutande mervärdesskatt som uppstått under en bestämd beskattningsperiod för att, i förekommande fall, kunna identifiera en del av detta överskjutande belopp som icke omtvistat, ska det erinras om att enligt artikel 179.1 i mervärdesskattedirektivet ska den beskattningsbara personen göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som ska betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period. I artikel 183.1 i direktivet preciseras att om avdragen för en viss beskattningsperiod överstiger den mervärdesskatt som ska betalas, finns det ett överskjutande belopp som antingen kan överföras till nästa period eller återbetalas. Enligt tjeckisk rätt har alternativet återbetalning valts.

30 Det framgår av artikel 179.1 jämförd med artikel 183.1 i mervärdesskattedirektivet att överskjutande mervärdesskatt är resultatet av en matematisk beräkning där den beskattningsbara personen gör avdrag från det totala mervärdesskattebeloppet som ska betalas för hela beskattningsperioden, vilket innebär att sådan överskjutande mervärdesskatt endast kan förekomma i mervärdesskattedeklarationen i form av ett enda resultat.

31 Att det totala mervärdesskattebeloppet ska beaktas vid beräkning av överskjutande mervärdesskatt innebär emellertid inte, såsom den tjeckiska och den spanska regeringen samt Europeiska kommissionen har hävdad i sina skriftliga och muntliga yttranden, att den överskjutande mervärdesskatten ska anses utgöra en oupplöslig helhet som inte kan delas upp i en tvistig och en icke tvistig del av specificerade transaktioner som omfattas eller inte omfattas av ett sådant skattekontrollförfarande som det som är aktuellt i det nationella målet.

32 För det första framgår det nämligen av lydelsen av artikel 179 i mervärdesskattedirektivet, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 34 i sitt förslag till avgörande, att den beskattningsbara personen enligt första punkten i denna artikel endast är skyldig att göra avdraget från det totala mervärdesskattebeloppet. På samma sätt utgör inte ordalydelsen i artikel 183.1 i nämnda direktiv i sig hinder för att överföra eller återbetala, delvis eller i form av delar, den överskjutande mervärdesskatten.

33 Denna tolkning stöds av det sammanhang i vilket artiklarna 179 och 183 i mervärdesskattedirektivet ingår. EU-domstolen har nämligen redan slagit fast att medan artiklarna 178–183 i direktivet endast behandlar reglerna för utövande av avdragsrätten, följer själva avdragsrätten, vilken inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar, av artiklarna 167–172 i nämnda direktiv, som återfinns i kapitel 1 i avdelning X, med rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd" (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern, C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 44 och där angiven rättspraxis). Härav följer att det i mervärdesskattedirektivet görs en klar åtskillnad mellan de materiella kraven för avdragsrätt för mervärdesskatt och de formella kraven för denna rätt (dom av den 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 47). Om den beskattningsbara personen således är skyldig att iakta reglerna för att utöva avdragsrätten för mervärdesskatt och, i synnerhet, att inge en enda mervärdesskattedeklaration för hela beskattningsperioden, kan den beskattningsbara personen därefter, i avsaknad av bestämmelser som strider mot detta direktiv, inte hindras från att delvis göra gällande de rättigheter och materiella krav som den beskattningsbara personen har för varje transaktion enligt ovannämnda kapitel 1.

34 För det andra framgår det av artikel 1.2 andra stycket och artikel 168 a i detta direktiv att den beskattningsbara personen är betalningsskyldig för mervärdesskatt eller kan begära avdrag för mervärdesskatt för varje transaktion som denne utför. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 36 i sitt förslag till avgörande är avdragsrätten för ingående mervärdesskatt således hänförlig till en viss transaktion.

35 EU-domstolen har dessutom slagit fast att även om medlemsstaterna förfogar över ett klart handlingsutrymme när de fastställer de villkor som avses i artikel 183 i mervärdesskattedirektivet, får dessa villkor emellertid inte medföra att principen om skatteneutralitet äventyras genom att mervärdesskatten helt eller delvis belastar den beskattningsbara personen. Sådana villkor ska särskilt göra det möjligt för den beskattningsbara personen att under godtagbara förhållanden utkräva hela den fordran som följer av den överskjutande mervärdesskatten. Detta innebär att återbetalningen ska verkställas inom rimlig tid genom kontant betalning eller på ett likvärdigt sätt. Det sätt på vilket återbetalningen verkställs får under inga omständigheter ge upphov till en finansiell risk för den beskattningsbara personen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juli 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 17 och där angiven rättspraxis). Villkor som, i en sådan situation som den som är i fråga i det nationella målet, inte gör det möjligt för en beskattningsbar person att kunna särskilja en viss del av den överskjutande mervärdesskatten, som den beskattningsbara personen anser vara icke omtvistad, skulle emellertid innebära att den beskattningsbara personen hindras från att göra gällande att en sådan icke omtvistad del av mervärdesskatten föreligger och från att kunna göra anspråk på återbetalning av denna del, i det

att denne således delvis får bära skattebördan i strid med principen om skatteneutralitet.

36 Härav följer att artiklarna 179 och 183 i mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, inte kan tolkas så, att de i princip utesluter möjligheten att för en viss beskattningsperiod identifiera en obestridd del av den i en mervärdesskattedeklaration angivna överskjutande mervärdesskatten som kan leda till överföring eller återbetalning till viss del av det överskjutande beloppet.

37 Vad för det andra gäller frågan under vilka omständigheter det kan anses att delen av den överskjutande mervärdesskatten verkligen inte är omtvistad inom ramen för ett skattekontrollförfarande, som skattemyndigheten enligt nationell rätt begränsar till vissa transaktioner under en beskattningsperiod, påpekar EU-domstolen att eftersom den överskjutande mervärdesskatten är en följd av den matematiska beräkning som det erinrats om i punkterna 30 och 31 i förevarande dom, är det möjligt att tala om en icke omtvistad del av den överskjutande skatten endast om både det skattebelopp som ska betalas och det skattebelopp som är avdragsgillt avseende dessa transaktioner inte är omtvistade.

38 Om skattemyndigheten, när ett skattekontrollförfarande inleds eller under detta, inte vid utgången av detsamma kan utesluta att storleken på den skatt som ska betalas och den avdragsgilla skatt som hänför sig till de transaktioner som inte omfattas av detta förfarande kan variera i förhållande till de belopp som den beskattningsbara personen har deklarerat, kan det dock inte anses att den del av den överskjutande mervärdesskatten som är i fråga inte är omtvistad. Det krävs även att skattemyndigheten, när den inleder det aktuella skattekontrollförfarandet eller under detta, har försäkrat sig om att de uppgifter som ingår i beräkningen av nämnda del inte längre kan ifrågasättas innan förfarandet avslutats.

39 Av detta följer att det, för att en del av den överskjutande mervärdesskatten ska kunna anses vara icke omtvistad, inte räcker att den beskattningsbara personen ensidigt påstår att en del av den överskjutande delen är obestridd eller att det förefaller finnas en sådan obestridd del enbart på grund av den omständigheten att skattemyndigheten, när det aktuella kontrollförfarandet inleddes, begränsade detta förfarande till vissa av den beskattningsbara personens transaktioner. Tvärtom är det nödvändigt att skattemyndigheten försäkrat sig om dels att eventuella oegentligheter som den misstänker, om dessa styrks, inte kan få återverkningar på den mervärdesskatt som ska betalas och den avdragsgilla mervärdesskatten för de transaktioner som inte omfattas av nämnda förfarande och följaktligen på beloppet av den överskjutande mervärdesskatt som förefaller ostridig, dels att skattemyndigheten inte kommer att utvidga detta förfarande till att inkludera alla eller en del av de transaktioner som ursprungligen inte kontrollerats. Sådana omständigheter ska på ett klart, precist och otvetydigt sätt framgå av samtliga handlingar i skattekontrollförfarandet och av de relevanta omständigheterna i det enskilda fallet.

40 I detta sammanhang ska det erinras om dels att fristen för att återbetala den överskjutande mervärdesskatten i princip kan förlängas för att möjliggöra en skattekontroll utan att en sådan förlängd frist ska anses orimlig så länge förlängningen inte går utöver vad som krävs för att skattekontrollen ska kunna genomföras (dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 53 och där angiven rättspraxis), dels att när återbetalningen av en sådan överskjutande mervärdesskatt till den beskattningsbara personen inte sker inom rimlig tid, innebär principen om mervärdesskattens neutralitet i detta hänseende ett krav på att de ekonomiska förluster som därigenom uppkommit för den beskattningsbara personen genom att det aktuella beloppet inte fanns tillgängligt, ska kompenseras genom betalning av dröjsmålsränta (dom av den 28 februari 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

41 Med beaktande av att målsättningen att bekämpa skatteundandragande, skatteflykt och

missbruk erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet, särskilt artikel 273 i direktivet, och att enskilda inte får åberopa unionsrättsliga bestämmelser på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk, ankommer det på nationella myndigheter och domstolar att neka den beskattningsbara personen avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 50, och dom av den 16 oktober 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 34). Inom ramen för skattekontrollförfaranden ska således skattemyndigheterna, i det slutliga syftet att korrekt fastställa skattebeloppet, inte bara skingra de tvivel som de kan hysa med avseende på huruvida vissa av den beskattningsbara personens transaktioner har genomförts på ett riktigt sätt, utan även försäkra sig om att de eventuella oegentligheter som de kan komma att upptäcka inte är av en större omfattning än vad de misstänker.

42 Det ska även påpekas, såsom den hänskjutande domstolen har angett i sin argumentation som återges i punkt 25 ovan, att den tjeckiska lagstiftningen i det nationella målet inte ens ger en beskattningsbar person möjlighet att bevisa att det finns fog för dennes påståenden om förekomsten av en icke omtvistad del av överskjutande mervärdesskatt, vilket strider mot de krav som följer av den allmänna principen om god förvaltning.

43 I detta hänseende ska det för det första erinras om att när en medlemsstat genomför unionsrätten är de krav som följer av rätten till god förvaltning, vilken återspeglar en allmän unionsrättslig princip, och bland annat rätten för var och en att få sina angelägenheter behandlade opartiskt och inom skälig tid, tillämpliga i ett skattekontrollförfarande (se, analogt, dom av den 8 maj 2014, *N.*, C-604/12, EU:C:2014:302, punkterna 49 och 50).

44 För det andra ska det påpekas att principen om god förvaltning kräver att en sådan förvaltningsmyndighet som skattemyndigheten i det nationella målet, inom ramen för sin kontrollskyldighet, gör en omsorgsfull och opartisk prövning av samtliga relevanta omständigheter för att försäkra sig om att myndigheten vid antagandet av sitt beslut har tillgång till de mest kompletta och tillförlitliga uppgifterna för detta ändamål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 september 2010, *kommissionen/Scott*, C-290/07 P, EU:C:2010:480, punkt 90 och där angiven rättspraxis). Denna omsorgsplikt, som innebär att var och en har rätt att få sina angelägenheter behandlade opartiskt, rättvist och inom skälig tid av förvaltningsmyndigheterna, kräver dessutom i huvudsak att dessa myndigheter omsorgsfullt och opartiskt prövar alla omständigheter som är relevanta i det aktuella fallet, även och framför allt de som avser påståenden som framförts av en beskattningsbar person såsom *Agrobet* (se, analogt, dom av den 22 oktober 1991, *Nölle*, C-16/90, EU:C:1991:402, punkterna 30–35).

45 Denna rättspraxis är även tillämplig när en beskattningsbar person hävdar att de misstankar som skattemyndigheten hyser beträffande riktigheten i en del av de transaktioner som ingår i beräkningen i den aktuella mervärdesskattedeklarationen inte kan ha någon inverkan på de transaktioner som inte omfattas av det aktuella skattekontrollförfarandet eller på en del av den överskjutande mervärdesskatt som angetts i deklarationen, och att det således finns en icke omtvistad del av det överskjutande beloppet. Det kan nämligen finnas ett berättigat intresse för den beskattningsbara personen att försöka få ett beslut av skattemyndigheten i vilket det bekräftas att nämnda förfarande kommer att vara begränsat till endast vissa transaktioner, och dessutom när dessa transaktioner endast avser en liten del av den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.

46 Under dessa omständigheter ska det understrykas att en nationell lagstiftning som, inom ramen för de åtgärder som en medlemsstat vidtar med stöd av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, inte tillåter en beskattningsbar person att lägga fram sådan bevisning,

eller skattemyndigheten att fatta ett beslut i detta avseende, strider mot principen om god förvaltning och följaktligen inte är förenlig med mervärdesskattedirektivet.

47 Det ska dessutom preciseras att möjligheten för den beskattningsbara personen att göra gällande att en del av den överskjutande mervärdesskatten för en viss beskattningsperiod är icke omtvistad för att erhålla återbetalning innan skattekontrollförfarandet har avslutats inte automatiskt innebär en skyldighet för skattemyndigheten att återbetala denna del i förtid, även om skattemyndigheten medger att denna del är icke omtvistad. Det framgår nämligen av artikel 183 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna, oberoende av de villkor som de fastställer, är skyldiga att återbetala eller föra över det överskjutande beloppet endast om avdragen för den aktuella beskattningsperioden överstiger den mervärdesskatt som ska betalas. Medlemsstaternas skyldighet att göra en återbetalning eller överföring enligt denna bestämmelse är således villkorad av att det finns ett överskjutande mervärdesskattebelopp som avser hela den aktuella beskattningsperioden.

48 Under dessa omständigheter finner EU-domstolen att när en beskattningsbar person åberopar att en del av den överskjutande mervärdesskatten inom ramen för ett skattekontrollförfarande är icke omtvistad, är skattemyndigheten endast skyldig att återbetala eller överföra den del av det överskjutande beloppet som den, med hänsyn till de tvivel som den har framfört i samband med detta förfarande och till de relevanta omständigheterna i det aktuella fallet, kan identifiera på ett klart, precist och entydigt sätt, oberoende av utgången av nämnda förfarande, med beaktande av hela den beskattningsperiod som den ursprungliga mervärdesskattedeklarationen avser. En sådan återbetalnings- eller överföringsskyldighet, på grund av att den hänför sig till en viss beskattningsperiod, ska således inte endast föreligga med hänsyn till den skatt som ska betalas och den avdragsgilla skatt som hänför sig till de transaktioner som inte omfattas av det aktuella skattekontrollförfarandet, vilka skattemyndigheten har bedömt vara icke omtvistade, utan med hänsyn till den del av överskjutande belopp som kvarstår oberoende av utgången av detta förfarande och som, i slutändan, kan anses vara ostridigt. Det ska i detta hänseende påpekas att denna icke omtvistade del av det överskjutande mervärdesskattebeloppet i förekommande fall kan vara lägre än den del av det överskjutande beloppet som den beskattningsbara personen begär och som hänför sig till dessa belopp, vilka skattemyndigheten har medgett vara icke omtvistade.

49 I förevarande fall ankommer det på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida skattemyndigheten, med beaktande av den bevisning som Agrobet eventuellt har lagt fram, på ett klart, precist och otvetydigt sätt i något skede av det aktuella skattekontrollförfarandet, har identifierat eller borde ha identifierat förekomsten av en icke omtvistad del av överskjutande mervärdesskattebelopp och, i synnerhet, huruvida skattemyndigheten har fastställt eller borde ha fastställt att den skatt som ska betalas och den avdragsgilla skatt som hänför sig till de transaktioner som inte omfattas av nämnda förfarande, före utgången av förfarandet, inte längre kunde variera i förhållande till de belopp som den beskattningsbara personen deklarerat. Det ankommer vidare på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida skattemyndigheten, med hänsyn till de tvivel som skattemyndigheten har framfört i samband med skattekontrollen och med beaktande av samtliga handlingar i förfarandet och de relevanta omständigheterna i det aktuella fallet, på samma sätt har eller borde ha kunnat fastställa att ett överskjutande belopp, vilket kan vara lägre än det belopp som hänför sig till transaktioner som inte omfattas av kontrollen, kvarstår oavsett utgången av detta förfarande. Vid en sådan prövning ska i synnerhet hänsyn tas till de eventuella påföljder som den beskattningsbara personen kan komma att åläggas vid en delvis eller tillfällig återbetalning av den del av den överskjutande mervärdesskatten som begärts för det fall att skattekontrollen är framgångsrik.

50 Om skattemyndigheten inte har kunnat göra dessa konstateranden, kan den inte klandras

för att ha vägrat att utfärda ett beslut om partiell beskattning innan skattekontrollförfarandet i det nationella målet hade avslutats.

51 Av det ovan anförda följer att tolkningsfrågan ska besvaras enligt följande: Artiklarna 179, 183 och 273 i mervärdesskattedirektivet ska, mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det inte föreskrivs någon möjlighet för skattemyndigheten att, före utgången av ett skattekontrollsförfarande avseende en mervärdesskattedeklaration där ett överskjutande belopp för en viss beskattningsperiod anges, bevilja återbetalning av den del av detta överskjutande belopp som hänför sig till transaktioner som inte omfattas av detta förfarande vid förfarandets inledande, om det inte är möjligt att på ett klart, precist och otvetydigt sätt fastställa att överskjutande mervärdesskatt, vars belopp eventuellt kan vara lägre än det belopp som hänför sig till transaktioner som inte omfattas av nämnda förfarande, kvarstår oavsett utgången av förfarandet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma.

Rättegångskostnader

52 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artiklarna 179, 183 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska, mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det inte föreskrivs någon möjlighet för skattemyndigheten att, före utgången av ett skattekontrollsförfarande avseende en mervärdesskattedeklaration där ett överskjutande belopp för en viss beskattningsperiod anges, bevilja återbetalning av den del av detta överskjutande belopp som hänför sig till transaktioner som inte omfattas av detta förfarande vid förfarandets inledande, om det inte är möjligt att på ett klart, precist och otvetydigt sätt fastställa att överskjutande mervärdesskatt, vars belopp eventuellt kan vara lägre än det belopp som hänför sig till transaktioner som inte omfattas av nämnda förfarande, kvarstår oavsett utgången av förfarandet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tjeckiska.