



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 19 december 2019¹

Mål C-446/18

AGROBET CZ, s.r.o.

Parter:

Finanční úřad pro Středočeský kraj

(begäran om förhandsavgörande från Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Tjeckien))

”Begäran om förhandsavgörande – Skatterätt – Mervärdesskatt – Artikel 179 och artikel 183 i direktiv 2006/112/EG – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Överskjutande mervärdesskatt – Innehållande av hela beloppet avseende överskjutande mervärdesskatt till följd av skattekontroll av en del av transaktionerna – Delvis återbetalning av överskjutande mervärdesskatt som gjorts gällande – Principen om skatteneutralitet – Proportionalitetsprincipen”

I. Inledning

1. Kan en nationell skattemyndighet skjuta upp tidpunkten för återbetalning av hela den överskjutande ingående mervärdesskatten, även om det endast är en liten del av denna som fortfarande är föremål för en pågående skattekontroll? Skattemyndigheten och kommissionen anser att denna fråga ska besvaras jakande och har till stöd för sin uppfattning anfört att avdrag endast ska göras *totalt* sett enligt artikel 179 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt² (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
2. Denna fråga blir särskilt angelägen, eftersom den del av det begärda avdraget som ännu är föremål för granskning eventuellt är kopplad till en utomstående parts transaktioner i samband med bedrägerier, vilket den beskattningsbara personen under vissa omständigheter rimligen borde ha varit medveten om. Det följer av domstolens³ praxis att sistnämnda omständighet skulle medföra en möjlighet (eller skyldighet) för den nationella myndigheten att neka avdragsrätt för dessa transaktioner.
3. Men innebär detta även att avdrag för ingående mervärdesskatt på andra transaktioner vars laglighet inte ifrågasatts kan skjutas upp i flera år?

¹ Originalspråk: tyska.

² EUT L 347, 2006, s. 1.

³ Dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 35), dom av den 3 oktober 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, punkt 30), och dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 48). Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punkterna 27 och 28), och dom av den 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkterna 39–40).

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

4. Artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet föreskriver följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall denne, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, ha rätt att 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. ...”

5. Artikel 179.1 i mervärdesskattedirektivet avser den beskattningsbara personens utövande av avdragsrätten:

”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. ...”

6. Artikel 183.1 i mervärdesskattedirektivet avser medlemsstaternas behandling av överskjutande mervärdesskatt:

”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. ...”

7. I artikel 273 i mervärdesskattedirektivet fastställs möjligheter för medlemsstaterna att bekämpa skatteflykt och liknande:

”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.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

B. Tjeckisk rätt

8. Enligt 105 § punkt 1 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (lag nr 235/2004 om mervärdesskatt) (nedan kallad mervärdesskattelagen) ska ”[e]tt tillgodohavande på minst 100 [tjeckiska kronor (CZK)], som framgår vid beräkning av överskjutande ingående mervärdesskatt, ... betalas ut till den beskattningsbara personen inom 30 dagar från att det överskjutande skattebeloppet beräknats, utan att det behövs en begäran om detta”.

9. Enligt 89 och 90 §§ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (lag nr 280/2009, allmän skattelag) i den lydelse som var tillämplig till och med den 31 december 2016 (nedan kallad allmän skattelag) ska skattemyndigheten, om en inlämnad ordinarie skattedeclaration uppvisar ett överskjutande belopp avseende ingående mervärdesskatt för den beskattningsbara personen, i fall där det råder tvivel, anmoda den beskattningsbara personen att undanröja dessa tvivel. Om dessa tvivel inte undanröjs och skattebeloppet inte styrks tillräckligt på ett övertygande sätt kan skattemyndigheten inleda en skattekontroll.

10. Enligt de uppgifter som den hänskjutande domstolens lämnat föreskriver den allmänna skattelagen inte någon längsta tidsfrist varken för skattekontroll eller för förfarandet för skatteberäkningen, inom ramen för vilken skattekontrollen genomförs. Det finns endast en tidsfrist för att meddela ett skattebeslut. Enligt 148 § allmänna skattelagen måste skatten, för det fall att en skattekontroll inleddes innan den föreskrivna tidsfristen har löpt ut, fastställas senast tre år efter det att en skattekontroll inleddes. Denna tidsfrist för att meddela ett skattebeslut löper bland annat inte i samband med att skattemyndigheten deltar i internationellt samarbete på skatteområdet. Fristen löper dock ut senast efter tio år.

11. Enligt 254a § allmänna skattelagen har, om ett förfarande för undanröjande av tvivel rörande en ordinarie skattedeclaration som uppvisar överskjutande mervärdesskatt för en beskattningsbar person tar längre än fem månader, den beskattningsbara personen rätt till dröjsmålsränta på den överskjutande mervärdesskatt som skattemyndigheten fastställer.

12. Det framgår av de upplysningar som den hänskjutande domstolen har lämnat att det enligt nationell lagstiftning inte är möjligt att fatta ett delvis eller preliminärt skattebeslut som avser den ostridiga delen av en mervärdesskattedeclaration innan skattekontrollen avslutats.

III. Målet vid den nationella domstolen

13. AGROBET CZ, s.r.o. (nedan kallat AGROBET) är ett företag vars verksamhet består i import och export, framför allt av jordbruksprodukter och foder.

14. I februari 2016 ingav AGROBET en mervärdesskattedeclaration för december 2015 och januari 2016 och angav i denna överskjutande mervärdesskatt på 2 958 167 CZK (vilket motsvarar omkring 109 476 EUR) respektive 1 559 241 CZK (vilket motsvarar omkring 57 649 EUR). Dessa belopp avseende överskjutande mervärdesskatt innehåller även avdragsbelopp som avser köp av rapsolja, som AGROBET har sålt vidare skattefritt till ett polskt företag.

15. Skattemyndigheten inledde en skattekontroll för dessa två beskattningsperioder, eftersom den hyste tvivel om riktigheten av beskattningen av transaktionerna som avsåg rapsolja. Dessa tvivel gällde både skattesatsen som tillämpats och förekomsten av så kallade skentransaktioner. Bakgrunden till dessa misstankar var att rapsoljan ursprungligen kom från Polen, såldes vidare utan ytterligare förädling i Tjeckien, och därefter på nytt såldes av AGROBET till en mottagare i Polen.

16. På grund av dessa tvivel fastställdes inte mervärdesskatten för perioderna december 2015 och januari 2016 och den beräknade överskjutande skatten återbetalades inte. AGROBET erbjöd sig därpå att ställa en säkerhet för den omstridda delen av mervärdesskattebeloppet, så att den ostridiga delen kunde fastställas och resterande överskjutande skatt kan utbetalas. Skattemyndigheten avslög detta erbjudande med motiveringen att den överskjutande mervärdesskatten är odelbar och hänför sig till hela beskattningsperioden och inte endast till en del av de skattepliktiga transaktionerna.

17. Inom ramen för en begäran om upplysningar vid internationellt bistånd fastställde den polska skattemyndigheten i juni 2016 att mottagaren av rapsoljan som sålts av AGROBET inte kunde nås och betecknade denne som en ”missing trader”. Undersökningsförfarandet som avsåg de berörda transaktionerna med rapsolja hade ännu inte avslutats slutgiltigt den 11 september 2019 när domstolen genomförde den muntliga förhandlingen i målet.

18. AGROBET väckte den 30 januari 2017 passivitetstalan i två mål och begärde att domstolen ska meddela en dom enligt vilken motparten förpliktats att meddela ett beskattningsbeslut, i vilket AGROBETS mervärdesskatt för beskattningsperioderna december 2015 och januari 2016 fastställs till den del som avser de skattebelopp som inte är föremål för den pågående skattekontrollen. AGROBET överklagade domen av den 13 juni 2017, i vilken talan ogillades, till den hänskjutande domstolen.

IV. Begäran om förhandsavgörande och förfarandet inför domstolen

19. Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Tjeckien) har genom beslut av den 31 maj 2018 beslutat att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF och hänskjuta följande fråga till 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?”

20. I förfarandet vid domstolen har AGROBET, Tjeckien, Konungariket Spanien och kommissionen yttrat sig skriftligen och deltagit vid den muntliga förhandlingen den 11 september 2019.

V. Rättslig bedömning

A. Bakgrund till problematiken och tolkning av frågan

21. Saken i det aktuella målet, nämligen AGROBETS överskjutande mervärdesskatt, är ett resultat av behandlingen i mervärdesskattelhänseende av gränsöverskridande handel med varor. En gemenskapsintern leverans (det vill säga gränsöverskridande försäljning av varor) är i princip undantagen från skatteplikt i ursprungslandet (artikel 138 i mervärdesskattedirektivet). Trots detta föreligger avdragsrätt för mervärdesskatt på inköpet (artikel 169 b i mervärdesskattedirektivet). Syftet med detta system är att genomföra principen om beskattning i destinationslandet. Varan undantas från inhemsk mervärdesskatt hos exportören och belastas med mervärdesskatt i destinationslandet hos importören (beskattning vid gemenskapsinternt förvärv, se artiklarna 2.1 b, 20, 40 och 68 i mervärdesskattedirektivet). En tvingande effekt av en sådan affärsmodell är att överskjutande ingående mervärdesskatt uppstår hos exportören.

22. För inhemska transaktioner undviks i regel ett sådant överskott genom tillämpningen av obligatorisk kvittning av skatteskulder och rätt till återbetalning av ingående skatt enligt artikel 179 i mervärdesskattedirektivet, eftersom de beskattningsbara utgående transaktionerna i normalfallet är större än de ingående. Företag vars verksamhet i huvudsak består i gränsöverskridande varuhandel är däremot särskilt beroende av att överskjutande skatt återbetalas inom rimlig tid.

23. Av denna anledning är emellertid den gränsöverskridande handeln även särskilt utsatt för skattebedrägerier. Det räcker att mottagaren av varorna inte betalar mervärdesskatt för vidareförsäljningen i destinationslandet (i förevarande mål Polen) och sedan försvinner (så kallad missing trader).

24. I förevarande mål verkar det vara en fråga för prövning huruvida AGROBET med avseende på försäljningen av rapsolja till sin polska kund rimligen borde ha varit medveten om att denne är just en sådan mervärdesskattebedragare. På denna grund vill den tjeckiska skattemyndigheten antingen vägra AGROBET avdragsrätt för inköpet eller vägra bolaget undantag från skatteplikt på försäljningen. Det är osannolikt att skattemyndigheten vill neka bolaget både avdragsrätt på inköpet och undantag från skatteplikt på försäljningen (kumulativt), eftersom detta skulle utgöra en dubbel ”bestraffning” för en och samma ”överträdelse”. Det framgår emellertid inte tillräckligt tydligt av begäran om förhandsavgörande vad skattemyndighetens utredning konkret avser.

25. Under alla omständigheter hade AGROBET även omsättning avseende andra varor och andra mottagare i andra medlemsstater som enligt den hänskjutande domstolens uppgifter är oproblematisk. Det är ostridigt att dessa transaktioner både är undantagna från skatteplikt och att avdragsrätt för dem föreligger. Det är endast avdragsrätt som inträtt på grundval av dessa transaktioner som AGROBET har gjort gällande i det nationella målet. Skattemyndigheten nekar dock bolaget dessa avdrag så länge granskningen av de berörda transaktionerna avseende rapsolja (som eventuellt skett i samband med bedrägeri) pågår.

26. En sådan granskning kan fortsätta i flera år, och har i det aktuella fallet redan pågått i tre år. I teorin kan således granskningen av en transaktion till ett belopp på en euro medföra att skattebeslut avseende alla övriga transaktioner dröjer i flera år. I nationell lagstiftning verkar den yttersta gränsen vara 10 år. Ett sådant dröjsmål påverkar ett företags likviditet negativt och medför att mervärdesskatten under denna tidsperiod blir till en betydande kostnad, trots att den i egenskap av en allmän skatt på konsumtion endast ska belasta slutkonsumenten⁴ och vara neutral för företaget.

27. Mot denna bakgrund vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida Republiken Tjeckien enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet kan vägra en avdragsrätt som obestriddligen föreligger (eller vägra återbetala den överskjutande skatt som följer av denna rätt) så länge som andra transaktioner under samma beskattningsperiod är föremål för granskning, på samma sätt som denna stat vägrar avdragsrätt för de transaktioner som är föremål för granskningen.

28. Kärnfrågan som ska besvaras är således huruvida det är förenligt med artiklarna 167 och 168 i mervärdesskattedirektivet jämförda med principen om skatteneutralitet att skjuta upp tidpunkten för fastställande och utbetalning av ett *ostridigt* belopp avseende överskjutande mervärdesskatt fram till dess att alla transaktioner under en beskattningsperiod har kontrollerats i tillräcklig utsträckning, även om det står klart att större delen av de deklarerade skatteskulderna och det deklarerade avdraget är välgrundade.

29. Denna fråga ska besvaras jakande om avdragsrättsrätten inte kan beviljas delvis utan endast totalt (i sin helhet) (nedan B) eller om det över huvud taget inte kan föreligga något ostridigt belopp avseende överskjutande mervärdesskatt, vilket i synnerhet de tjeckiska och spanska regeringarna har gjort gällande (nedan C). Om det däremot inte är fallet, så kan principen om skatteneutralitet på mervärdesskatterättens område till och med innebära att det är nödvändigt att vidta åtgärder för att snabbt fastställa och utbetala den ostridiga delen av överskjutande mervärdesskatt, vilket eventuellt kan begränsas med hänvisning till effektivt bekämpande av skattebedrägeri (nedan D).

⁴ Mervärdesskatt är en allmän skatt på konsumtion och syftar till att beskatta konsumentens betalningsförmåga, så som denna visar sig i konsumentens användning av tillgångar för att skaffa sig en förmån som kan konsumeras (leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst) – se, exempelvis, dom av den 11 oktober 2007, KÖGÁZ m.fl. (C-283/06 och C-312/06, EU:C:2007:598, punkt 37 – ”den är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit för dessa varor och tjänster”) och dom av den 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punkterna 20 och 23).

B. Uppskjuten utbetalning av överskjutande mervärdesskatt på grund av att avdragsrätten är odelbar?

30. Republiken Tjeckien, Konungariket Spanien och kommissionen anser sammanfattningsvis att avdragsrätt för en viss beskattningsperiod endast kan beviljas som en odelbar helhet. Till stöd för detta har de i huvudsak åberopat artiklarna 179 och 183 i mervärdesskattedirektivet.

31. I artikel 179 i mervärdesskattedirektivet förklaras hur den beskattningsbara personen ska göra avdraget, nämligen genom obligatorisk avräkning från det totala mervärdesskattebelopp som ska betalas för en given beskattningsperiod. Om skatteskulden är större än avdragsbeloppet återstår ett lägre skattebelopp som ska betalas.

32. Om skatteskulden däremot är mindre än avdragsbeloppet uppstår ett överskjutande belopp. Hur ett sådant överskott ska återbetalas fastställs närmare i artikel 183 i mervärdesskattedirektivet. I båda fallen är det emellertid fråga om samma avdrag för ingående mervärdesskatt som den beskattningsbara personen gjort.

1. Är det tillåtet att fastställa endast ett totalt belopp avseende överskjutande mervärdesskatt enligt artikel 179 i mervärdesskattedirektivet?

33. Enligt artikel 179 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 motsats till vad kommissionen och de tjeckiska och spanska regeringarna har gjort gällande sägs i artikel 179 i mervärdesskattedirektivet däremot ingenting avseende huruvida utbetalning av den ostridiga delen av den överskjutande skatten får skjutas upp till dess att en skattekontroll av andra delar har avslutats.

34. Artikel 179 i mervärdesskattedirektivet innehåller nämligen inte några bestämmelser om medlemsstaternas möjligheter att begränsa avdragsrätten i tiden, utan endast om den beskattningsbara personens skyldighet att göra avdraget från det totala mervärdesskattebelopp som ska betalas under en beskattningsperiod. I bestämmelsen fastställs endast vilken beräkningsmetod som den beskattningsbara personen ska använda. Denne kan inte göra gällande avdragsrätt för mervärdesskatt på enskilda transaktioner och begära utbetalning av belopp som avser dessa. Den beskattningsbara personen kan endast göra avdraget för hela beskattningsperioden genom att subtrahera det från sin skatteskuld (så kallad obligatorisk kvittning).

35. Artikel 179 i mervärdesskattedirektivet avser således endast en formell aspekt av utövandet av avdragsrätten. Den materiella avdragsrätten enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet inträder däremot vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

36. Den beskattningsgrundande händelsen på mervärdesskatterättens område är enligt artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet transaktioner såsom leverans av varor som är föremål för mervärdesskatt. Mot denna bakgrund föreskrivs i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet att den beskattningsbara personen har rätt att dra av mervärdesskatt som ska betalas för varor som har levererats till honom eller för tjänster som har tillhandahållits honom av en annan beskattningsbar person. Följaktligen avser avdragsrätten inte de totala beloppen under en beskattningsperiod, utan omsättningsrelaterad. Det framgår även av artikel 178 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken den beskattningsbara personen ska inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artikel 226 i direktivet för att utöva avdragsrätten. Där avses inte en faktura som omfattar hela beskattningsperioden, utan en omsättningsrelaterad faktura.

37. Således utgick domstolen även helt riktigt och självklart från att dessa anspråk är delbara, när den i målet Molenheide talade om ”total eller partiell hävning av innehållande av ett överskjutande mervärdesskattebelopp”.⁵ Det var även helt självklart i målet kommissionen mot Ungern att det handlade om att helt eller delvis föra över det överskjutande beloppet till nästa beskattningsperiod.⁶ Detsamma gällde i målet Mednis, där det var fråga om att skjuta upp återbetalningen av en del av den överskjutande mervärdesskatten.⁷ Redan av den anledningen kan argumentationen att avdragsrätten eller den överskjutande skatten är odelbar inte godtas.

38. Följaktligen kan man av artikel 179 i mervärdesskattedirektivet och formuleringen ”totala” skattebelopp inte dra slutsatsen att avdragsrätten är en odelbar rätt som medlemsstaten endast kan bevilja i sin helhet eller inte över huvud taget.

2. Får möjligheten till partiell återbetalning med stöd av artikel 183 i mervärdesskattedirektivet uteslutas enligt nationell rätt?

39. Trots vad som anförts ovan kan medlemsstaterna enligt artikel 183 i mervärdesskattedirektivet föra över det överskjutande beloppet till nästa period – denna möjlighet har Tjeckien valt att inte utnyttja – eller göra en återbetalning enligt de villkor som de ska fastställa. I den nationella lagstiftningen som är aktuell i förevarande mål utesluts möjligheten att återbetala den överskjutande skatten så länge en skattekontroll avseende beskattningsperioden inte avslutats.

40. Som domstolen tidigare har slagit fast ska artikel 183 i mervärdesskattedirektivet inte tolkas så, att den innebär att de villkor för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt som medlemsstaterna fastställer inte kan kontrolleras utifrån unionsrätten.⁸

41. Det ska i detta hänseende för det första påpekas att det följer av fast rättspraxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala, eller har betalat, för tillhandahållna varor och tjänster utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen.⁹

42. Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har betonat utgör avdragsrätten en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen som i princip inte kan begränsas. Avdragsrätten inträder *omedelbart* för hela den ingående skatten.¹⁰

43. För det andra ska det erinras om att själva avdragsrätten följer av artiklarna 167–172 i mervärdesskattedirektivet. De återfinns i kapitlet ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”. I artiklarna 178–183 i direktivet behandlas enbart reglerna om utövande av avdragsrätten.¹¹

5 Dom av den 18 december 1997, (C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, EU:C:1997:623, punkt 56).

6 Dom av den 28 juli 2011, (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 56).

7 Dom av den 18 oktober 2012, (C-525/11, EU:C:2012:652, punkt 38).

8 Dom av den 16 mars 2017, Bimotor (C-211/16, ej publicerad, EU:C:2017:221, punkt 20), dom av den 18 oktober 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punkt 23), dom av den 28 juli 2011, kommissionen mot Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 40), och dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 28), båda med hänvisning till dom av den 21 januari 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punkt 15).

9 Dom av den 28 juli 2011, kommissionen mot Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 42), dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 31), och dom av den 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 14). Se, för ett liknande resonemang, dom 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, punkt 47).

10 Dom av den 28 juli 2011, kommissionen mot Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 43), dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 32), dom av den 30 september 2010, Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 34), och dom av den 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

11 Dom av den 28 juli 2011, kommissionen mot Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 44). Se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 30) och dom av den 8 november 2001, kommissionen mot Nederländerna (C-338/98, EU:C:2001:596, punkt 71).

44. Domstolen har redan preciserat att de villkor som medlemsstaterna fastställer i detta hänseende inte får strida mot principen om skatteneutralitet genom att det föreskrivs att mervärdesskatten helt eller delvis ska belasta den beskattningsbara personen.¹²

45. Villkoren 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 likvärdigt sätt. Det sätt på vilket återbetalningen verkställs får under inga omständigheter ge upphov till en finansiell risk för den beskattningsbara personen.¹³

46. Detta vore emellertid fallet om utbetalningen av ett överskjutande mervärdesskattebelopp som gjorts gällande skjuts upp enbart på grund av att ett litet delbelopp har ifrågasatts och ska granskas närmare. Man kan tänka sig en situation med ett överskjutande belopp på till exempel 100 000 euro och ett omtvistat delbelopp på ett par hundra euro. Bestämmelsen i nationell lagstiftning om att dröjsmålsränta ska beräknas efter fem månaders dröjsmål påverkar inte denna bedömning, eftersom den finansiella risken under de första fem månaderna inte undanröjs därigenom, och räntan hursomhelst inte kompenserar för likviditetsnackdelarna.

47. Det är således inte tillåtet enligt artikel 183 i mervärdesskattedirektivet att vägra återbetalning av en ostridig del av ett avdrag för mervärdesskatt som gjorts gällande endast på den grunden att en annan del fortfarande är omtvistad.

3. Begränsning med stöd av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet?

48. Inte heller av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet följer någon rätt för medlemsstaterna att på det ovan angivna sättet begränsa avdragsrätten i tiden. Enligt nämnda bestämmelse får medlemsstaterna införa andra skyldigheter för beskattningsbara personer för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri. Just den del av den överskjutande mervärdesskatten som är aktuell i förevarande mål har dock inte något samband med bedrägeri. Således kan inte heller artikel 273 i mervärdesskattedirektivet åberopas som grund för att denna del ska fastställas och utbetalas först flera år senare.

4. Slutsats i denna del

49. Som slutsats i denna del kan jag konstatera att artiklarna 179, 183 och 273 i mervärdesskattedirektivet inte ger medlemsstaterna någon rätt att i tiden begränsa återbetalning av överskjutande mervärdesskattebelopp i sin helhet om endast en del av ett sådant belopp är omtvistat, medan den andra delen är ostridig.

C. Kan det över huvud taget finnas en ostridig del av det begärda överskjutande beloppet?

50. Trots det ovan anförda företräder de tjeckiska och spanska regeringarna uppfattningen att det över huvud taget inte kan finnas en ostridig del av överskjutande mervärdesskatt, eftersom det överskjutande beloppet alltid beräknas som en mellanskillnad och således även beror på den faktiska skatteskuldens storlek.

¹² Uttryckligen enligt dom av den 28 juli 2011, kommissionen mot Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 45).

¹³ Dom av den 16 mars 2017, Bimotor (C-211/16, ej publicerad, EU:C:2017:221, punkt 33), dom av den 18 oktober 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punkt 24), dom av den 28 juli 2011, kommissionen mot Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 45), dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 33 och 64), och dom av den 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 17).

51. Att den överskjutande skatten är beroende av skatteskuldens storlek – såsom kommissionen och de tjeckiska och spanska regeringarna helt riktigt har påpekat – är en följd av den obligatoriska kvittningen enligt artikel 179 i mervärdesskattedirektivet. I detta avseende måste det vara möjligt för skattemyndigheten att vid tveksamheter avseende den deklarerade skatteskulden kontrollera denna inom rimlig tid och i förekommande fall fastställa skatteskulden till ett högre belopp, vilket eventuellt medför att det inte längre finns någon överskjutande skatt.

52. Å ena sidan följer det av fast rättspraxis att avdragsrätten inträder *omedelbart*.¹⁴ Å andra sidan måste det vara möjligt för skattemyndigheten att kontrollera de deklARATIONER som beskattningsbara personer lämnar in. Detta gäller särskilt om den beskattningsbara personen – i enlighet med artikel 179 i mervärdesskattedirektivet – själv subtraherar beloppet från sin skatteskuld, det vill säga själv beräknar den skatt som ska betalas eller det överskjutande beloppet. Denna kontroll omfattar både avdragets storlek och skatteskuldens storlek, vilka båda har betydelse för storleken på beloppet avseende överskjutande mervärdesskatt.

53. I överensstämmelse med detta fastslog domstolen i ett fall, där skattemyndigheten endast återbetalade en del av ett belopp avseende överskjutande mervärdesskatt och den beskattningsbara personen väckte talan avseende en fordran som avsåg resterande del av det överskjutande beloppet, att fristen för återbetalning kan förlängas för att möjliggöra skattekontroll, förutsatt att förlängningen inte går utöver vad som krävs för att förfarandet för skattekontroll ska kunna genomföras.¹⁵ Detta avsåg emellertid endast den *omtvistade* delen av det överskjutande mervärdesskattebeloppet.

54. I förevarande mål behöver domstolen inte avgöra hur lång tid som är rimlig för att genomföra en sådan kontroll av den omtvistade delen och huruvida denna inte redan överskridits efter nästan tre år. AGROBET har inte begärt utbetalning av den del av det överskjutande beloppet som har ifrågasatts och ska kontrolleras, utan fastställande och återbetalning av den del av det överskjutande beloppet som är ostridig och således inte är föremål för ytterligare kontroll. Enligt den hänskjutande domstolens redogörelse för de faktiska omständigheterna i målet verkar det – även med beaktande av alla tvivel som skattemyndigheten hyser, närmare bestämt rörande transaktionerna som avser rapsolja – som att det kvarstår ett belopp avseende överskjutande mervärdesskatt. På denna punkt kan man mycket väl hävda att AGROBET har en ostridig fordran på ett belopp avseende överskjutande mervärdesskatt.

55. Jag vill emellertid understryka att denna ostridiga del av det *överskjutande* mervärdesskattebeloppet inte måste vara identisk med det ostridiga *avdraget* för mervärdesskatt som AGROBET uppenbarligen har gjort gällande, utan att den är beroende av huruvida det även finns tvivel vad gäller AGROBETS skatteskuld. Om skattemyndigheten kan visa att det föreligger objektiva omständigheter som talar för att skatteskulden är högre, skulle det minska det ostridiga överskjutande beloppet, trots att det står klart att det föreligger avdragsrätt för mervärdesskatt. I teorin ska även en kvarstående skatteskuld som ska betalas komma i beaktande. Det ankommer dock på den hänskjutande domstolen att klargöra om så är fallet.

¹⁴ Dom av den 28 juli 2011, kommissionen mot Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 43), dom av den 30 september 2010, *Uszodaépitő* (C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 34), och dom av den 15 juli 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

¹⁵ Dom av den 6 juli 2017, *Glencore Agriculture Hungary* (C-254/16, EU:C:2017:522, punkt 21), och dom av den 12 maj 2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 53); se, för ett liknande resonemang, även dom av den 10 juli 2008, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 27).

D. Utbetalning inom rimlig tid av den del av det överskjutande beloppet som är ostridig

56. Det belopp avseende överskjutande mervärdesskatt som är ostridigt och inte behöver kontrolleras ytterligare ska betalas ut inom rimlig tid. Det följer av principen om skatteneutralitet (se om detta punkt 57 och följande punkter), den beskattningsbara personens funktion som enbart någon som ombesörjer skatteuppbörd åt staten (se om detta punkterna 63 och 64) och den beskattningsbara personens grundläggande rättigheter (se om detta punkterna 65 och 66). Inte heller en effektiv bedrägeribekämpning kan i förevarande mål motivera att återbetalningen av den ostridiga delen av det överskjutande mervärdesskattebeloppet skjuts upp på obestämd tid (se om detta punkt 67 och följande punkter).

1. Principen om skatteneutralitet

57. Principen om skatteneutralitet innehåller två grundläggande utgångspunkter. Den utgör för det första hinder för att ekonomiska aktörer som genomför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende.¹⁶ För det andra innebär den att ett företag, i egenskap av skatteinsamlare åt staten, i princip inte ska åläggas den slutliga belastningen av mervärdesskatt,¹⁷ såvida näringsverksamheten (principiellt¹⁸) syftar till att uppnå skattepliktig omsättning.¹⁹

58. Båda aspekterna berörs i det aktuella målet. För det första missgynnas den beskattningsbara personen, som i huvudsak utför gränsöverskridande (skattefria) leveranser, av befintlig lagstiftning och praxis i Tjeckien jämfört med en beskattningsbar person som genomför samma transaktioner inom landet. Om det finns tveksamheter kring avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som rör enskilda transaktioner inom landet uppkommer inga likviditetsproblem innan skattekontrollen avslutats, eftersom avdraget kan göras genom avräkning från större skatteskulder som härrör från andra inhemska transaktioner.

59. För att förhindra ett sådant eventuellt ooberättigat avdrag för mervärdesskatt måste skattemyndigheten meddela ett motsvarande beslut, som sedan inom rimlig tid (i förekommande fall i förening med interimistiska åtgärder) kan prövas inför domstol. Föremålet för en sådan tvist skulle i slutändan endast vara den omstridda delen, medan den del av avdraget som är ostridig inte berörs.

60. Om den beskattningsbara personen däremot utför samma transaktioner inom ramen för gränsöverskridande varuhandel, så räcker det enligt tjeckisk lagstiftning enbart att skattemyndigheten hyser tvivel med avseende på enskilda transaktioner för att även den ostridiga delen av överskjutande mervärdesskatt inte utbetalas. En sådan olikhet i behandlingen av företag är oförenlig med principen om skatteneutralitet.

61. Dessutom måste det exporterande företaget förfinansera mervärdesskatten på egen bekostnad under den tid som skattekontrollen pågår, trots att mervärdesskatten inte ska utgöra någon belastning för företaget. I detta hänseende aktualiseras även den andra aspekten av principen om skatteneutralitet.

62. Just ett sådant missgynnande av gränsöverskridande handel väcker allvarliga betänkligheter från ett unionsrättsligt perspektiv.

¹⁶ Dom av den 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punkt 30), dom av den 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 20), och dom av den 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punkt 22).

¹⁷ Dom av den 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 25), och dom av den 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punkt 39).

¹⁸ Ett undantag är de i förevarande mål aktuella gränsöverskridande leveranserna som är undantagna från skatteplikt, men som ger rätt till avdrag enligt artikel 169 b.

¹⁹ Dom av den 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41), dom av den 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 51), dom av den 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punkt 57), och mitt förslag till avgörande i målet Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punkt 25).

2. Företaget som den som ombesörjer skatteuppbörd åt staten

63. För det andra berörs även företagets funktion som den som ombesörjer skatteuppbörd åt staten och i statskassans intresse.²⁰ Om syftet med mervärdesskatten är att belasta slutkonsumenten, och näringsidkaren – för att uppnå detta syfte – endast är skyldig att ta ut mervärdesskatt från sin avtalspartner och betala denna till skatteborgenären, så är det egentligen endast i undantagsfall som det uppstår ett överskjutande belopp avseende mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 183 i mervärdesskattedirektivet.

64. I ett sådant fall tar näringsidkaren nämligen inte endast ut mervärdesskatten för att sedan betala den till staten, utan finansierar den själv i förväg. Graden av förfinansiering av en skatt som egentligen inte ska belasta näringsidkaren måste emellertid med hänsyn till principen om skatteneutralitet hållas så låg som möjligt. Detta är dock inte fallet om enbart tvivel rörande vissa enskilda transaktioner är tillräckligt för att låta en förfinansiering av ostridiga transaktioner pågå i årtal eller på obestämd tid.

3. Skatteborgenärens förpliktelser enligt de grundläggande rättigheterna

65. Slutligen följer det av de grundläggande rättigheterna att den ostridiga delen av det överskjutande mervärdesskattebeloppet ska betalas ut inom rimlig tid. Ett företag är innehavare av grundläggande rättigheter även i sin egenskap av den som ombesörjer uppbörd avseende mervärdesskatt åt staten. Åtgärder om fastställelse av mervärdesskatt utgör tillämpning av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51 i stadgan. Följaktligen ska medlemsstaterna beakta unionens grundläggande rättigheter vid tillämpning och tolkning av mervärdesskattedirektivet.

66. Om man i likhet med Europadomstolen²¹ anser att avdragsrätten för ingående mervärdesskatt är en rätt till egendom (i förevarande mål artikel 17 i stadgan) eller om den tidsmässiga blockeringen av den överskjutande mervärdesskatten snarare ska hänföras till yrkesutövning (artikel 15 i stadgan) eller näringsfrihet (artikel 16 i stadgan) kan lämnas öppet. Under alla omständigheter är det fråga om ett ingrepp i näringsidkarens grundläggande rättigheter om denne under flera år tvingas förfinansiera en skatt som i materiellt hänseende är främmande för denne. Ett sådant ingrepp kan visserligen vara motiverat. Det förhåller sig dock så, endast om ingreppet är proportionerligt.

4. Proportionalitet inom ramen för effektiv bekämpning av bedrägeri

67. Så förhåller det sig emellertid inte här. Medlemsstaterna har visserligen ett berättigat intresse av att vidta lämpliga åtgärder för att skydda sina ekonomiska angelägenheter. Därför är bekämpning av eventuell skatteflykt, skatteundandragande och missbruk mål som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet.²²

20 Uttryckligen enligt dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21), och dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

21 Europadomstolen, dom av den 7 juli 2011 – 39766/05, punkt 32 och följande punkter – Serkov mot Ukraina, och dom av den 22 januari 2009 – 3991/03, punkt 57 – Bulves mot Bulgarien.

22 Dom av den 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 22), se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 54), dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 71), och dom 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, punkt 47).

68. Medlemsstaterna ska dock använda medel som i minsta mån åsidosätter de ändamål och principer som uppställs genom gemenskapslagstiftningen, såsom den grundläggande principen om rätt till avdrag för mervärdesskatt.²³ Åtgärderna får därmed inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatt och, därmed, mervärdesskattens neutralitet systematiskt äventyras.²⁴

69. Jag vill erinra om att domstolen redan har slagit fast att ett allmänt antagande om att en beskattningsbar person behöver kontrolleras – i synnerhet en ny beskattningsbar person – inte kan innebära att överskjutande mervärdesskatt återbetalas först ett halvår senare, om den beskattningsbara personen inte ges någon möjlighet att undanröja en misstanke om skatteundandragande.²⁵ Domstolen har nått samma slutsats rörande en bestämmelse som medförde att tidsperioden för återbetalning av en del av ett begärt belopp avseende överskjutande mervärdesskatt förlängdes från en månad till ett år.²⁶

70. Detsamma måste även gälla om det endast är fråga om att den beskattningsbara personen rimligen måste ha vetat att en utomstående – med vilken denne gjort affärer – var inblandad i skatteundandragande, men denna misstanke endast omfattar en del av transaktionerna och en del av avdraget för mervärdesskatt. Det är oproportionerligt att för en obestämd tidsperiod blockera utbetalningen av hela det begärda beloppet avseende överskjutande mervärdesskatt, om endast en del av de deklarerade transaktionerna och en del av det deklarerade avdraget för mervärdesskatt har väckt tvivel och därefter blivit föremål för skattekontroll.

71. Detta blir särskilt tydligt om dessa tvivel endast avser ett litet område av den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet (till exempel om en transaktion av tusen har en mottagare som är delaktig i skatteundandragande) medan det är ostridigt att majoriteten av verksamheten deklarerats korrekt.

72. Ett lika ändamålsenligt men mindre ingripande medel för att förhindra uteblivna mervärdesskatteintäkter genom eventuellt deltagande i en utomstående parts skatteundandragande i Polen är att meddela ett skattebeslut i vilket sådant deltagande beaktas, medan de ostridiga transaktionerna och det ostridiga avdraget för mervärdesskatt i övrigt fastställs. Ett annat mildare medel som är lika ändamålsenligt vore att meddela ett preliminärt taxeringsbeslut i förening med att en säkerhet ställs (till exempel en bankgaranti) som täcker eventuella uteblivna skatteintäkter (vilket även kan följa av en eventuell högre skatteskuld) som ska granskas, vilket AGROBET för övrigt även erbjudit sig att göra.

23 Dom av den 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 23), dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 52 och 53), och dom 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, punkterna 46 och 47).

Se uttryckligen om proportionalitet vid bekämpning av mervärdesskattebedrägeri dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkterna 19 och 20).

24 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 49), dom av den 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 26), dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 92), och dom av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 52).

25 Dom av den 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 24).

26 Dom av den 18 oktober 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punkt 33 och följande punkter).

VI. Förslag till avgörande

73. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara den av Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Tjeckien) ställda frågan på följande sätt:

Det är inte förenligt med artiklarna 167 och 168 i direktiv 2006/112/EG och principen om skatteneutralitet att på obestämd tid skjuta upp fastställande och utbetalning av en ostridig del av ett begärt belopp avseende överskjutande mervärdesskatt fram till dess att den omtvistade delen av det begärda överskjutande beloppet har kontrollerats i tillräcklig utsträckning.