



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremsat den 19. december 2019¹

Sag C-446/18

AGROBET CZ, s.r.o.

Procesdeltager:

Finanční úřad pro Středočeský kraj

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik))

»Præjudiciel forelæggelse – skattelovgivning – moms – artikel 179 og artikel 183 i direktiv 2006/112/EF – fradrag for indgående moms – overskydende moms – tilbageholdelse af hele det overskydende momsbeløb i anledning af en afgiftsretlig kontrol af en del af transaktionerne – delvis tilbagebetaling af den angivne overskydende moms – neutralitetsprincip – proportionalitetsprincip«

I. Indledning

1. Kan en skattemyndighed udsætte tilbagebetalingen af overskydende moms som helhed, selv om kun en lille del stadig er genstand for en igangværende afgiftsretlig kontrol? Skattemyndigheden og Kommissionen besvarer dette spørgsmål bekræftende med det argument, at fradraget i henhold til artikel 179 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem² (herefter »momsdirektivet«) kun kan foretages *under ét*.

2. Ovennævnte spørgsmål er særligt kontroversielt som følge af, at den del af det angivne fradrag, der stadig skal undersøges, muligvis har forbindelse til en tredjemands transaktioner behæftet med svig, hvilket den afgiftspligtige muligvis burde have vidst. Er det sidstnævnte tilfældet, ville skattemyndigheden ifølge Domstolens praksis³ have ret (henholdsvis pligt) til at nægte fradrag for sådanne transaktioner.

3. Men indebærer det også, at fradrag for indgående moms vedrørende andre og ubestridt »lovlige« transaktioner kan udsættes i flere år?

1 – Originalsprog: tysk.

2 – EUT 2006, L 347, s. 1.

3 – Dom af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 35), af 3.10.2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, præmis 30), og af 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 48). Jf. i denne retning også dom af 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 27 og 28), samt af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 39-40).

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4. Momsdirektivets artikel 168, litra a), har følgende ordlyd:

»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 [...]«

5. Momsdirektivets artikel 179, stk. 1, vedrører den afgiftspligtige persons foretagelse af fradraget:

»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 [...]«

6. Momsdirektivets artikel 183, stk. 1, vedrører medlemsstatens behandling af overskydende momsbeløb:

»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. [...]«

7. Momsdirektivets artikel 273 hjemler muligheder for medlemsstaterne med henblik på at bekæmpe svig mv.:

»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.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

B. Tjekkisk ret

8. Det følger af § 105, stk. 1, i zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (lov nr. 235/2004 om merværdiafgift, herefter »momsloven«), at »når der, efter ansættelsen af overskydende moms, er et overskydende beløb, der skal tilbagebetales, på mere end 100 [tjekkiske kroner (CZK)], skal det automatisk tilbagebetales inden for 30 dage efter ansættelsen«.

9. I henhold til §§ 89 og 90 i Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (lov nr. 280/2009 om skatter og afgifter), i den version, der var gældende indtil den 31. december 2016 (herefter »loven om skatter og afgifter«), skal afgiftsmyndigheden i en situation, hvor det af en behørigt indgivet afgiftserklæring fremgår, at den afgiftspligtige person er berettiget til et afgiftsfradrag, i tilfælde af tvivl, fremsætte en begæring om oplysninger med henblik på at fjerne tvivlen, og hvis en sådan tvivl ikke fjernes, og afgiftsbeløbet ikke kan fastlægges med tilstrækkelig troværdighed, kan afgiftsmyndigheden indlede en afgiftskontrol.

10. Ifølge den forelæggende ret angiver loven om skatter og afgifter ingen maksimal tidsperiode for en afgiftskontrol eller for ansættelsesproceduren, inden for hvilken afgiftskontrollen skal udføres. Der findes kun en tidsfrist for beregning af afgiften. § 148 i loven om skatter og afgifter bestemmer, at når en afgiftskontrol indledes før udløbet af den tidsfrist, der gælder for beregning af afgift, skal afgiften beregnes inden for tre år, efter kontrollen er indledt. Denne tidsfrist for beregning af afgift suspenderes bl.a. i forbindelse med igangværende internationalt samarbejde inden for skatte- og afgiftsforvaltning. Fristen kan dog under ingen omstændigheder være længere end ti år.

11. § 254a i lov om skatter og afgifter bestemmer, at såfremt en procedure med henblik på at fjerne tvivl, der er relateret til en behørig afgiftserklæring, hvoraf fremgår, at den afgiftspligtige person er berettiget til et afgiftsfradrag, varer længere end fem måneder, skal den afgiftspligtige person være berettiget til renter fastsat af afgiftsmyndigheden.

12. Det fremgår af den forelæggende rets oplysninger, at en delvis henholdsvis foreløbig beregning af afgiften vedrørende den ubestridte del af en momsangivelse, før afgiftskontrollen er afsluttet, åbenbart ikke er mulig i henhold til national ret.

III. Tvisten i hovedsagen

13. AGROBET CZ, s. r. o. (herefter »AGROBET«) er et selskab, hvis aktiviteter er im- og eksport af navnlig landbrugsprodukter og foder.

14. I februar 2016 indberettede selskabet moms for december 2015 og januar 2016 med angivelse af overskydende moms på 2 958 167 CZK (hvilket svarer til ca. 109 476 EUR) henholdsvis 1 559 241 CZK (hvilket svarer til ca. 57 649 EUR). Denne overskydende moms omfatter også fradragsbeløb hidrørende fra køb af rapsolie, som AGROBET havde videresolgt uden moms til et polsk selskab.

15. Skattemyndighederne indledte en afgiftsretlig kontrol vedrørende de to afgiftsperioder, da de nærede tvivl med hensyn til det korrekte momstilsvær af transaktionerne med rapsolie. Tvivlen vedrørte både den anvendte afgiftssats og spørgsmålet om, hvorvidt der var tale om såkaldte fiktive transaktioner. Baggrunden var, at rapsolien stammede fra Polen, blev solgt videre i Den Tjekkiske Republik i uændret form og derefter igen blev solgt af AGROBET til en modtager i Polen.

16. På grund af disse tvivlsspørgsmål blev momsen for perioderne december 2015 og januar 2016 ikke ansat, og den beregnede overskydende moms blev ikke tilbagebetalt. Derpå tilbød AGROBET at stille sikkerhed for den omtvistede del af momsen, for at den ubestridte del kunne ansættes, og det resterende overskydende momsbeløb kunne udbetales. Dette afviste skattemyndigheden, idet den anførte, at den overskydende moms ikke var delelig og vedrørte afgiftsperioden som en helhed og ikke blot en del af den afgiftspligtige omsætning.

17. I forbindelse med en international retsanmodning oplyste de polske skattemyndigheder i juni 2016, at modtageren af rapsolien fra AGROBET ikke kunne kontaktes og derfor blev anset for »missing trader«. Undersøgelsen af de pågældende transaktioner med rapsolie var stadig ikke endeligt afsluttet, da retsmødet ved Domstolen blev afholdt den 11. september 2019.

18. Den 30. januar 2017 indgav sagsøgeren to anmodninger vedrørende sagsøgtes passivitet, idet sagsøgeren anmodede retten om at pålægge sagsøgte at træffe afgørelse vedrørende afgiftsberegningen af sagsøgerens merværdiafgift for afgiftsperioderne december 2015 og januar 2016, for så vidt som disse afgifter ikke var omfattet af en igangværende afgiftskontrol. AGROBET fik ikke medhold i dommen af 13. juni 2017 og iværksatte herefter kassationsappel ved den forelæggende ret.

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

19. Ved kendelse af 31. maj 2018 har Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik) i henhold til artikel 267 TEUF forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»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?«

20. I sagen for Domstolen har AGROBET, Den Tjekkiske Republik, Kongeriget Spanien og Kommissionen indgivet skriftlige indlæg og deltaget i retsmødet den 11. september 2019.

V. Retlig bedømmelse

A. Baggrund for problemstillingen og fortolkning af det præjudicielle spørgsmål

21. AGROBET's overskydende moms, der er omtvistet i den foreliggende sag, stammer fra den momsretlige behandling af handel med varer på tværs af grænser. En levering inden for Fællesskabet (dvs. salget af varerne på tværs af grænser) er principielt afgiftsfri i oprindelseslandet (momsdirektivets artikel 138). Alligevel kan momsen af indkøbet fradrages [momsdirektivets artikel 169, litra b)]. Denne ordning har til formål at gennemføre bestemmelseslandsprincippet. Varerne aflastes for indenlandsk moms hos eksportøren og pålægges hos importøren i bestemmelseslandet den moms, der er gældende der [beskatning af erhvervelse inden for Fællesskabet, jf. momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), artikel 20, 40 og 68]. Ved en sådan forretningsmodel vil der derfor nødvendigvis opstå overskydende moms hos eksportøren.

22. I forbindelse med indenlandske transaktioner undgås et sådant overskud derimod i reglen ved hjælp af teknikken med tvungen modregning af skyldig moms og krav på tilbagebetaling af indgående moms i henhold til momsdirektivets artikel 179, idet de afgiftspligtige udgående transaktioner normalt overstiger de indgående transaktioner. Virksomheder, der hovedsageligt beskæftiger sig med international varehandel, er derimod i særlig grad afhængige af en hurtig tilbagebetaling af den overskydende moms.

23. Af denne grund er den internationale handel imidlertid også meget sårbar over for svig. Det er tilstrækkeligt, at modtageren af varerne undlader at betale afgift af videresalget i bestemmelseslandet (her Polen) og derefter forsvinder (såkaldt missing trader).

24. Tilsyneladende hersker der i den foreliggende sag tvivl om, hvorvidt AGROBET med hensyn til salget af rapsolie til sin polske aftager burde have vidst, at den pågældende er involveret i denne form for momssvig. For så vidt angår disse transaktioner vil den tjekkiske skattemyndighed enten nægte AGROBET fradrag for indgående moms af købet eller afgiftsfritagelse af salget. Jeg anser det for usandsynligt, at skattemyndigheden vil nægte AGROBET både fradrag for indgående moms af købet og afgiftsfritagelse af salget (kumulativt), eftersom dette ville være en dobbelt »straf« for en og samme »overtrædelse«. Det fremgår imidlertid ikke tilstrækkeligt klart af anmodningen om præjudiciel afgørelse, hvad skattemyndigheden helt konkret undersøger.

25. Under alle omstændigheder havde AGROBET dog også andre transaktioner med andre varer og andre modtagere i andre medlemsstater, der ifølge den forelæggende rets oplysninger er uproblematisk. I forbindelse med disse transaktioner er både afgiftsfritagelsen og fradragsretten for indgående moms ubestridt. Det er kun fradraget vedrørende disse transaktioner, som AGROBET har gjort gældende i hovedsagen. Afgiftsmyndighederne nægter dog at efterkomme dette krav, så længe der pågår en afgiftsretlig kontrol vedrørende de pågældende transaktioner med rapsolie (som muligvis er behæftet med svig).

26. Sådanne kontroller kan tage år, i den foreliggende sag allerede over tre år. Teoretisk kan kontrollen af en transaktion vedrørende et beløb på en euro derfor udsætte afgiftsberegningen vedrørende alle andre transaktioner i flere år. I national ret er grænsen åbenbart maksimalt ti år. En sådan udsættelse påvirker en virksomheds likviditet i ugunstig retning og gør momsen til en væsentlig omkostningsfaktor i den pågældende periode, selv om den som generel punktafgift kun skal belaste den endelige forbruger⁴ og være neutral for virksomhederne.

27. Spørgsmålet for den forelæggende ret er følgelig, om Den Tjekkiske Republik kan nægte at opfylde et ubestridt krav om fradrag (henholdsvis om tilbagebetaling af den deraf resulterende overskydende moms) i henhold til momsdirektivets artikel 168, mens andre transaktioner i samme afgiftsperiode kontrolleres, på lige fod med fradraget vedrørende de transaktioner, der undersøges.

28. Dermed skal der i det væsentlige tages stilling til, om det er foreneligt med momsdirektivets artikel 167 og 168, sammenholdt med princippet om neutralitet, at udsætte beregningen og udbetalingen af et *ubestridt* overskydende momsbeløb, indtil alle transaktioner i en afgiftsperiode er blevet kontrolleret tilstrækkeligt, selv om det står fast, at en stor del af den angivne skyldige moms og det angivne fradrag er berettiget.

29. Dette spørgsmål skal besvares bekræftende, såfremt fradraget ikke kan indrømmes delvist, men kun under ét (som helhed) (afsnit B), eller der i så henseende ikke kan foreligge et ubestridt overskydende momsbeløb, som navnlig den tjekkiske og den spanske regering har anført (afsnit C). Såfremt det imidlertid ikke forholder sig således, kan det derimod endog følge af neutralitetsprincippet i momsretten, at der skal ske en hurtig, delvis beregning og betaling af det ubestridte overskydende momsbeløb, som højst kan begrænses af hensyn til en effektiv bekæmpelse af svig (afsnit D).

B. Udsættelse af udbetalingen af den overskydende moms, fordi fradraget er udeleligt?

30. Både Den Tjekkiske Republik, Kongeriget Spanien og Kommissionen er af den opfattelse, at fradraget for indgående moms for en afgiftsperiode kun kan indrømmes som en udelelig helhed. I så henseende påberåber de sig i det væsentlige momsdirektivets artikel 179 og artikel 183.

31. Momsdirektivets artikel 179 forklarer, hvordan fradraget foretages af den afgiftspligtige, idet der nemlig foreskrives en tvungen modregning med den skyldige afgift under ét for den pågældende afgiftsperiode. Er den skyldige moms større end fradraget, refter et lavere momsbeløb, der skal betales.

32. Er den skyldige moms derimod lavere end fradraget, refter et overskydende momsbeløb. De nærmere regler for tilbagebetaling af denne overskydende moms findes i momsdirektivets artikel 183. I begge tilfælde drejer det sig imidlertid om det samme fradrag for den afgiftspligtige.

⁴ – Momsen skal som en generel forbrugsafgift afgiftsbelaste forbrugerens ydeevne, som kommer til udtryk i hans anvendelse af aktiver til at anskaffe en fordel (levering eller tjenesteydelse) til forbrug, jf. f.eks. dom af 11.10.2007, KÖGÁZ m.fl. (C-283/06 og C-312/06, EU:C:2007:598, præmis 37 – »den er proportional med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer«), og af 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, præmis 20 og 23).

1. Tillader momsdirektivets artikel 179 kun en beregning af den overskydende moms under ét?

33. I henhold til momsdirektivets artikel 179 foretages fradraget *under ét* af den afgiftspligtige person, ved at han i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de momsbeløb, for hvilke fradragsretten er opstået. I modsætning til den argumentation, som Kommissionen samt den tjekkiske og den spanske regering har fremført, indeholder momsdirektivets artikel 179 imidlertid ingen udsagn om, hvorvidt udbetalingen af de ubestridte dele af den overskydende moms kan udsættes, indtil en afgiftskontrol af andre dele er afsluttet.

34. Momsdirektivets artikel 179 regulerer nemlig ikke medlemsstaternes muligheder for at begrænse fradraget tidsmæssigt, men kun den afgiftspligtiges forpligtelse til at foretage fradraget under ét. Dermed omhandler bestemmelsen blot, hvordan den afgiftspligtige skal foretage beregningen. Den afgiftspligtige kan ikke isoleret angive et fradrag pr. transaktion og forlange at få det udbetalt. Han kan kun foretage dette fradrag som helhed for afgiftsperioden ved at modregne med den moms, som han skal betale (såkaldt tvangsmodregning).

35. Momsdirektivets artikel 179 omhandler dermed kun et formelt aspekt af udøvelsen af fradragsretten. Den materielle fradragsret i henhold til momsdirektivets artikel 167 indtræder derimod samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

36. Den almindelige betingelse i momsretten i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), taler om transaktioner som levering af varer, der er momspligtige. I tilknytning hertil bestemmer momsdirektivets artikel 168, litra a), at en afgiftspligtig person er berettiget til at fradrage den moms, som skal betales for varer og tjenesteydelser, der er blevet leveret til ham af en anden afgiftspligtig person. Derfor skal fradragsretten ikke ses under ét, men transaktionsrelateret. Det samme følger af momsdirektivets artikel 178, hvorefter en faktura som omhandlet i momsdirektivets artikel 226 er en betingelse for at udøve fradragsretten. Dermed menes ikke en faktura under ét, men en transaktionsrelateret faktura.

37. Derfor lægger Domstolen også fuldstændig korrekt og helt naturligt til grund, at disse krav kan deles, når den i Molenheide-sagen taler om »hel eller delvis ophævelse af tilbageholdelsen af den overskydende moms«⁵. Sagen Kommissionen mod Ungarn omhandlede også ganske selvfølgelig en hel eller delvis overførsel af overskydende moms til en anden periode⁶. Det samme gælder for udsættelsen af en del af den overskydende moms i Mednis-sagen⁷. Allerede af denne grund bør argumentationen om, at fradraget henholdsvis den overskydende moms ikke kan deles op, forkastes.

38. Følgelig kan det heller ikke udledes af momsdirektivets artikel 179 og formuleringen »under ét«, at fradragsretten er en udelelig ret, som medlemsstaten kun kan indrømme som helhed eller slet ikke.

2. Kan den nationale ret i henhold til momsdirektivets artikel 183 udelukke en delvis tilbagebetaling?

39. Imidlertid kan medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 183 enten overføre et overskydende momsbeløb til den følgende periode – Den Tjekkiske Republik har ikke gjort brug af denne mulighed – eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter. Den nationale ret udelukker i det foreliggende tilfælde en tilbagebetaling af det overskydende beløb, så længe den afgiftsretlige kontrol af afgiftsperioden ikke er afsluttet.

5 – Dom af 18.12.1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623, præmis 56).

6 – Dom af 28.7.2011 (C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 56).

7 – Dom af 18.10.2012 (C-525/11, EU:C:2012:652, præmis 38).

40. Som Domstolen imidlertid allerede har fastslået, skal momsdirektivets artikel 183 ikke fortolkes således, at de nærmere bestemmelser for tilbagebetaling af et overskydende momsbeløb, som medlemsstaterne udarbejder, er fritaget for enhver kontrol i henseende til EU-retten⁸.

41. For det første bemærkes i denne henseende, at afgiftspligtiges ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som allerede er forfalden eller betalt for goder, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, i henhold til fast retspraksis udgør et grundlæggende princip i det fælles merværdiafgiftssystem, der er indført ved EU-lovgivningen⁹.

42. Som Domstolen gentagne gange har fremhævet, udgør ovennævnte fradragsret en integrerende del af momsordningen, der som udgangspunkt ikke kan begrænses. Navnlig omfatter denne ret *umiddelbart* alle de afgifter, der er blevet pålagt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled¹⁰.

43. For det andet skal det anføres, at selve eksistensen af denne fradragsret henhører under momsdirektivets artikel 167-172, der findes i direktivets kapitel med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, hvorimod direktivets artikel 178-183 alene vedrører betingelserne for udførelsen af denne ret¹¹.

44. I denne forbindelse har Domstolen allerede præciseret, at de bestemmelser herom, som medlemsstaterne har indført, ikke må krænke princippet om afgiftens neutralitet ved, at den afgiftspligtige helt eller delvist kommer til at bære denne afgift¹².

45. 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 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 afgiftspligtige¹³.

46. Dette ville imidlertid være tilfældet, såfremt udbetalingen af angiven overskydende moms udsættes alene af den grund, at et lille delbeløb er omtvistet og underkastes en nærmere kontrol. Det kunne være et overskydende beløb på f.eks. 100 000 EUR og et bestridt delbeløb på nogle hundrede euro. Den forrentning ved en varighed på over fem måneder, der er fastsat i den nationale lovgivning, ændrer ikke noget herved, eftersom den ikke fjerner den finansielle risiko i de første fem måneder og heller ikke udligner den likviditetsmæssige ulempe.

47. Momsdirektivets artikel 183 tillader således ikke, at den ubestridte del af det angivne fradragsbeløb ikke tilbagebetales alene af den grund, at en anden del fortsat er omtvistet.

8 – Dom af 16.3.2017, Bimotor (C-211/16, ikke trykt i Sml., EU:C:2017:221, præmis 20), af 18.10.2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, præmis 23), af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 40), og af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 28), begge med citat fra dommen af 21.1.2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, præmis 15).

9 – Dom af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 42), af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 31), og af 10.7.2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, præmis 14). I samme retning allerede Domstolen i dom af 18.12.1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623, præmis 47).

10 – Dom af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 43), af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 32), af 30.9.2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 34), og af 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

11 – Dom af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 44). Jf. i denne retning allerede dom af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 30) og af 8.11.2001, Kommissionen mod Nederlandene (C-338/98, EU:C:2001:596, præmis 71).

12 – Således udtrykkeligt dom af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 45).

13 – Dom af 16.3.2017, Bimotor (C-211/16, ikke trykt i Sml., EU:C:2017:221, præmis 33), af 18.10.2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, præmis 24), af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 45), af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 33 og 64), og af 10.7.2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, præmis 17).

3. Begrænsning på grundlag af momsdirektivets artikel 273?

48. Af momsdirektivets artikel 273 fremgår heller ingen beføjelse for medlemsstaterne til at begrænse fradraget tidsmæssigt på denne måde. I henhold hertil kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser for den afgiftspligtige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig. Den del af den overskydende moms, som denne sag omhandler, vedrører imidlertid netop ikke et svigagtigt forhold. Momsdirektivets artikel 273 kan derfor heller ikke anvendes som begrundelse for, at denne først beregnes og udbetales år senere.

4. Foreløbig konklusion

49. Som foreløbig konklusion kan det fastslås, at momsdirektivets artikel 179, 183 og 273 ikke giver medlemsstaterne beføjelse til tidsmæssigt at begrænse det overskydende momsbeløb som helhed, når kun en del heraf er omtvistet, mens den anden del er ubestridt.

C. Eksistensen af en ubestridt del af det angivne overskydende momsbeløb

50. Ikke desto mindre er den tjekkiske og den spanske regering af den opfattelse, at der ikke kan være tale om en ubestridt del af det overskydende momsbeløb, eftersom dette beløb som saldo også altid afhænger af den konkrete momsskyld.

51. Den omstændighed, at det overskydende momsbeløb afhænger af størrelsen af momsskylden – således som både Kommissionen, den tjekkiske og den spanske regering med rette har anført – er en konsekvens af den tvungne modregning, der er fastsat i momsdirektivets artikel 179. I så henseende skal det være muligt for skattemyndigheden at kontrollere den angivne skyldige moms inden for rimelig tid, også hvis der hersker tvivl herom, og i givet fald fastsætte en højere momsskyld, hvorved der eventuelt heller ikke længere resterer et overskydende momsbeløb.

52. Efter fast praksis kan retten til fradrag på den ene side udøves *straks*¹⁴. På den anden side skal skattemyndigheden have mulighed for at kontrollere den afgiftspligtiges momsangivelser. Dette gælder navnlig, hvis den afgiftspligtige – som hjemlet i momsdirektivets artikel 179 – selv fradrager beløbet i sin momsskyld og dermed selv beregner størrelsen af den moms, der herefter skal betales, eller af det overskydende momsbeløb. Denne kontrol vedrører både størrelsen af fradraget og størrelsen af momsskylden, som begge har betydning for størrelsen af den overskydende moms.

53. I overensstemmelse hermed har Domstolen i et tilfælde, hvor skattemyndigheden kun havde tilbagebetalt en del af det overskydende momsbeløb, og den afgiftspligtige anlagde sag med henblik på den resterende del af den overskydende moms, fastslået, at fristen for tilbagebetaling af overskydende moms kan forlænges med det formål at gennemføre en skattekontrol, hvis forlængelsen ikke overskrider det nødvendige for gennemførelsen af denne kontrol¹⁵. Dette vedrørte imidlertid kun den *omtvistede* del af den overskydende moms.

54. Hvor længe en sådan kontrol af den omtvistede del med rimelighed må vare, og om grænsen ikke allerede er overskredet med knap tre år, skal Domstolen ikke tage stilling til i den foreliggende sag. AGROBET har ikke nedlagt påstand om udbetaling af det tvivlsomme overskydende momsbeløb, som skal kontrolleres, men om beregning og tilbagebetaling af den ubestridte del af det overskydende momsbeløb, der netop ikke skal kontrolleres yderligere. Ifølge den forelæggende rets beskrivelse af de

14 – Dom af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 43), af 30.9.2010, *Uszodaépitő* (C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 34), og af 15.7.2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 37 den deri nævnte retspraksis.

15 – Dom af 6.7.2017, *Glencore Agriculture Hungary* (C-254/16, EU:C:2017:522, præmis 21), og af 12.5.2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 53), tilsvarende allerede dom af 10.7.2008, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, præmis 27).

faktiske omstændigheder synes der fortsat at foreligge et overskydende momsbeløb, selv om der tages hensyn til enhver tvivl fra skattemyndighedens side – i dette tilfælde vedrørende transaktionerne med rapsolie. I så henseende kan AGROBET's anbringende om et ubestridt overskydende momsbeløb absolut tiltrædes.

55. Jeg skal dog fremhæve, at denne ubestridte del af den *overskydende* moms ikke nødvendigvis er identisk med den ubestridte del af *fradraget* af indgående moms, som AGROBET åbenbart har fremsat krav om, men afhænger af, om der også hersker tvivl om størrelsen af AGROBET's momsskyld. Såfremt skattemyndigheden skulle have objektive holdepunkter for en højere momsskyld, ville dette reducere den ubestridte del af den overskydende moms på trods af et ubestridt fradrag. Teoretisk set kan en resterende udestående momsskyld også komme i betragtning. Det påhviler imidlertid den forelæggende ret at afklare sidstnævnte.

D. Hurtig udbetaling af den ubestridte del af den overskydende moms

56. Dette overskydende momsbeløb, som er ubestridt og ikke kræver yderligere kontrol, skal udbetales hurtigt. Det følger af neutralitetsprincippet (herom punkt 57 ff.), den afgiftspligtige virksomheds funktion som ren afgiftsopkræver på statens vegne (herom punkt 63 og 64) og den afgiftspligtiges grundlæggende rettigheder (herom punkt 65 og 66). En effektiv bekæmpelse af svig kan i det foreliggende tilfælde heller ikke begrunde en tidsmæssigt ubegrænset udsættelse af tilbagebetalingen af den ubestridte del af den overskydende moms (herom punkt 67 ff.).

1. Neutralitetsprincippet

57. Neutralitetsprincippet indeholder to grundlæggende udsagn. Det er for det første til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms¹⁶. For det andet betyder neutralitetsprincippet, at fradragsreglerne tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige (virksomheden), der optræder som medhjælper for afgiftskreditor i skikkelse af en afgiftsopkræver, for moms uden for et privat endeligt forbrug¹⁷, såfremt den økonomiske virksomhed selv tjener til at opnå (principielt¹⁸) afgiftspligtig omsætning¹⁹.

58. Denne sag vedrører begge aspekter. For det første behandles afgiftspligtige, der hovedsageligt foretager (afgiftsfrie) leveringer på tværs af grænser, som følge af ordningen og praksisen i Den Tjekkiske Republik ufordelagtigt i forhold til afgiftspligtige, der foretager de samme transaktioner i Den Tjekkiske Republik. I tilfælde af tvivl om fradragsretten for enkelte indenlandske transaktioner ville der ikke opstå et likviditetsproblem før afgiftskontrollens afslutning, eftersom fradraget kan effektueres ved at modregne med højere skyldige afgiftsbeløb hidrørende fra andre indenlandske transaktioner.

59. For at kunne nægte et sådant eventuelt uberettiget fradrag ville skattemyndigheden være tvunget til at udstede en afgiftsansættelse desangående, som derefter også kunne underkastes en hurtig domstolsprøvelse (eventuelt i form af foreløbige forholdsregler). En sådan tvist ville reelt kun vedrøre den omtvistede del, mens det ubestridte fradrag ikke ville blive berørt heraf.

16 – Dom af 16.10.2008, Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, præmis 30), af 7.9.1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, præmis 20), og af 11.6.1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, præmis 22).

17 – Dom af 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 25), og af 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 39).

18 – En undtagelse er de i sagen omhandlede afgiftsfrie leveringer på tværs af grænser, som i henhold til momsdirektivets artikel 169, litra b), giver ret til fradrag.

19 – Dom af 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 41), af 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 51), af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, præmis 57), og mit forslag til afgørelse Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punkt 25).

60. Foretager den afgiftspligtige imidlertid de samme transaktioner i den internationale varehandel, skal alene en tvivl hos skattemyndigheden vedrørende de enkelte transaktioner efter tjekkisk ret være tilstrækkelig til, at den ubestridte del af den overskydende moms heller ikke udbetales. En sådan forskelsbehandling af virksomheder er ikke forenelig med neutralitetsprincippet.

61. Derudover skal den eksporterende virksomhed for egen regning forfinansiere momsen, mens undersøgelsen pågår, selv om momsen ikke skal være en byrde for virksomheden. I så henseende er det andet aspekt af neutralitetsprincippet ligeledes relevant.

62. Netop en sådan forskelsbehandling af international handel giver anledning til alvorlige betænkeligheder i forhold til EU-retten.

2. Virksomheden som afgiftsopkræver på statens vegne

63. For det andet berøres virksomhedens funktion som afgiftsopkræver på statens og statskassens vegne²⁰ ligeledes. Når formålet med momsen er at pålægge den endelige forbruger en byrde, og den erhvervsdrivende – med henblik på at nå dette mål – blot forpligtes til at opkræve momsen af sin medkontrahent og betale den til afgiftskreditor, er det egentlig en undtagelse, at der opstår overskydende moms som omhandlet i momsdirektivets artikel 183.

64. I et sådant tilfælde opkræver den erhvervsdrivende nemlig ikke blot momsen og indbetaler den derefter til staten, men forfinansierer den i stedet selv. Forfinansieringen af en afgift, som egentlig ikke skal pålægges den erhvervsdrivende, skal imidlertid, henset til neutralitetsprincippet, begrænses mest muligt. Dette er ikke tilfældet, når tvivl vedrørende enkelte transaktioner er tilstrækkelig til, at en forfinansiering af ubestridte transaktioner kan få lov at finde sted i årevis henholdsvis på ubestemt tid.

3. Afgiftskreditors forpligtelser som følge af de grundlæggende rettigheder

65. Endelig påbyder de grundlæggende rettigheder, at den ubestridte del af den overskydende moms udbetales hurtigt. En virksomhed forbliver indehaver af grundlæggende rettigheder, også når den opkræver moms på statens vegne. Foranstaltninger vedrørende momsansættelse er en anvendelse af EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 51. Derfor skal medlemsstaterne respektere Den Europæiske Unions grundlæggende rettigheder i forbindelse med momsdirektivets anvendelse og fortolkning.

66. Det kan i denne forbindelse lades ubesvaret, om man på linje med Menneskerettighedsdomstolen²¹ anser fradragsretten for en ejendomsret (her chartrets artikel 17), eller om den tidsmæssige blokering af den overskydende moms snarere vedrører erhvervsudøvelsen (chartrets artikel 15) henholdsvis friheden til at oprette og drive egen virksomhed (chartrets artikel 16). Under alle omstændigheder foreligger der et indgreb i virksomhedens grundlæggende rettigheder, når denne gennem flere år er tvunget til at forfinansiere en afgift, som materielt ikke vedrører denne. Et sådant indgreb kan ganske vist være begrundet. Det er imidlertid kun tilfældet, hvis det er forholdsmæssigt.

20 – Således udtrykkeligt dom af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21), og af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25).

21 – Menneskerettighedsdomstolens dom af 7.7.2011, 39766/05, § 32 ff., Serkov mod Ukraine, og af 22.1.2009, 3991/03, § 57, Bulves mod Bulgarien.

4. *Forholdsmæssighed inden for rammerne af effektiv bekæmpelse af svig*

67. Det er imidlertid ikke tilfældet her. Medlemsstaterne har ganske vist en berettiget interesse i at træffe de nødvendige foranstaltninger for at beskytte deres økonomiske interesser. Bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er ligeledes et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet²².

68. Medlemsstaterne skal dog anvende midler, som gør mindst muligt indgreb i de ved fællesskabslovgivningen opstillede formål og principper, såsom det grundlæggende princip om retten til fradrag af moms²³. Disse midler kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms og dermed princippet om momsens neutralitet²⁴.

69. Det bemærkes, at Domstolen allerede har fremhævet, at et generelt behov for at undersøge en afgiftspligtig person – navnlig en ny afgiftspligtig – ikke kan føre til, at den overskydende moms først tilbagebetales et halvt år senere, når den afgiftspligtige ikke har mulighed for at afkræfte mistanken om svig²⁵. Domstolen har truffet samme afgørelse vedrørende en generel udsættelse af en del af den angivne overskydende moms fra en måned til et år²⁶.

70. Dette må også gælde, når det eneste spørgsmål er, om den afgiftspligtige burde have vidst, at en tredjemand – som han har gjort forretninger med – er involveret i momssvig, men denne mistanke kun vedrører en del af transaktionerne og en del af fradraget. Blokeringen af hele den angivne overskydende moms i en ubestemt periode er uforholdsmæssig, når kun en del af de angivne transaktioner og en del af det angivne fradrag er omfattet af tvivlsspørgsmål og dernæst en kontrol.

71. Dette bliver særlig tydeligt, når tvivlen kun vedrører et lille område af en afgiftspligtigs økonomiske aktiviteter (f.eks. 1 ud af 1 000 transaktioner er blevet leveret til en ydelsesmodtager, der har begået momssvig), mens hovedparten af aktiviteterne ubestridt er blevet angivet korrekt.

72. Et lige så egnet, men mindre indgribende middel til at undgå tab af momsprovenu som følge af en mulig deltagelse i en tredjemands momssvig i Polen er en afgiftsansættelse, hvorved der tages hensyn til en sådan deltagelse og i øvrigt foretages en ansættelse vedrørende de ubestridte transaktioner og det ubestridte fradrag. Et andet mindre indgribende og lige så egnet middel ville være en foreløbig ansættelse med sikkerhedsstillelse (f.eks. en bankgaranti), som dækker den frygtede risiko for tab af momsprovenu (hvilket kan opstå som følge af en eventuel højere momsskyld), som skal undersøges, således som AGROBET i øvrigt har tilbudt.

22 – Dom af 10.7.2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, præmis 22), jf. i denne retning dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 54), af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 71), og af 18.12.1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623, præmis 47).

23 – Dom af 10.7.2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, præmis 23), af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 52 og 53), og af 18.12.1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623, præmis 46 og 47). Udtrykkeligt vedrørende forholdsmæssigheden i forbindelse med bekæmpelse af momssvig, dom af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 19 og 20).

24 – Jf. i denne retning dom af 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 49), af 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 26), af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 92), og af 21.3.2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 52).

25 – Dom af 10.7.2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, præmis 24).

26 – Dom af 18.10.2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, præmis 33 ff.).

VI. Forslag til afgørelse

73. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare spørgsmålene fra Nejvyšší správní soud (øverste forvaltningsdomstol, Den Tjekkiske Republik) således:

»Henset til princippet om neutralitet er det ikke foreneligt med artikel 167 og 168 i direktiv 2006/112/EF at udsætte beregningen og udbetalingen af den ubestridte del af den angivne overskydende moms i en bestemt periode, indtil den bestridte del af den angivne overskydende moms er blevet undersøgt tilstrækkeligt.«