

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

14. Mai 2020(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Vorsteuerabzug – Vorsteuerüberschuss – Einbehalt des gesamten Vorsteuerüberschusses anlässlich der Einleitung einer steuerrechtlichen Überprüfung – Antrag auf teilweise Erstattung des Überschusses, der sich auf von diesem Verfahren nicht erfasste Umsätze bezieht – Ablehnung durch die Finanzverwaltung“

In der Rechtssache C-446/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik) mit Entscheidung vom 31. Mai 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 9. Juli 2018, in dem Verfahren

Agrobet CZ s. r. o.

gegen

Finanční úřad pro Středočeský kraj

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Arabadjiev (Berichtersteller) sowie der Richter P. G. Xuereb und T. von Danwitz,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: M. Longar, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 11. September 2019,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Agrobet CZ s. r. o., vertreten durch M. Jelínek und O. Moravec, advokáti,
- der tschechischen Regierung, vertreten durch M. Smolek, J. Vlášil und O. Serdula als Bevollmächtigte,
- der spanischen Regierung, vertreten durch S. Jiménez García als Bevollmächtigten,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und M. Salyková als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 19. Dezember 2019

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 179, 183 und 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) sowie des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Agrobot CZ s. r. o. (im Folgenden: Agrobot) und dem Finanční úřad pro Středočeský kraj (Finanzamt für Mittelböhmen, Tschechische Republik) wegen des Einbehalts eines Vorsteuerüberschusses durch diese Behörde nach Einleitung einer steuerrechtlichen Überprüfung.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.“

4 Art. 167 dieser Richtlinie sieht vor:

„Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

5 In Art. 168 Buchst. a der Richtlinie heißt es:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

...“

6 In Art. 179 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Steuerzeitraum schuldet, den Betrag der Mehrwertsteuer absetzt, für die während des gleichen Steuerzeitraums das Abzugsrecht entstanden ist und gemäß Artikel 178 ausgeübt wird.“

7 Art. 183 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten.“

8 Art. 273 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.“

Tschechisches Recht

9 § 105 Abs. 1 des Zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?ídané hodnoty (Gesetz Nr. 235/2004 über die Mehrwertsteuer) in seiner auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung bestimmt:

„Ein Guthaben in Höhe von mindestens 100 [tschechischen Kronen (CZK), etwa 3,94 Euro], das sich aus der Bemessung des Vorsteuerüberschusses ergibt, ist innerhalb einer Frist von 30 Tagen ab der Bemessung des Vorsteuerüberschusses an den Steuerpflichtigen auszubezahlen, ohne dass hierfür ein Antrag notwendig ist. Dies gilt nicht, wenn das auszubehaltende Guthaben das Ergebnis einer Änderung der festgesetzten Steuer infolge einer Nacherhebung ist.“

10 § 85 Abs. 1, 3 und 4 des Zákon ? 280/2009 Sb., da?ový ?ád (Gesetz Nr. 280/2009 über die Steuerordnung) in seiner auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: Steuerordnung) sieht vor:

„(1) Die Steuerprüfung hat die Steuerpflichten, die Erklärungen des Steuerpflichtigen oder andere für die genaue Ermittlung und die Festsetzung der auf ein Steuerverfahren entfallenden Steuer zum Gegenstand.“

...

(3) Die Steuerbehörde überprüft den Gegenstand der Steuerprüfung in einem bestimmten Umfang. Der Umfang des Steuerprüfungsverfahrens kann im Laufe des Verfahrens nach dem für seine Einleitung vorgesehenen Verfahren erweitert oder eingeschränkt werden.

(4) Die Steuerprüfung kann zusammen mit anderen, ein und denselben Steuerpflichtigen betreffenden Steuerverfahren durchgeführt werden. Die Steuerbehörde kann eine Steuerprüfung auch für andere Steuerverfahren einleiten, indem sie die laufende Steuerprüfung, die ein anderes Steuerverfahren betrifft, erweitert.“

11 In § 89 Abs. 4 der Steuerordnung heißt es:

„Ergibt sich aus der ordentlichen Steuererklärung oder aus der ergänzenden Steuererklärung, dass der Steuerpflichtige Anspruch auf einen Steuerabzug hat, fordert die Steuerbehörde den Steuerpflichtigen bei Zweifeln auf, diese Zweifel auszuräumen, und zwar innerhalb einer Frist von 30 Tagen ab dem Tag, an dem eine solche Erklärung abgegeben wurde, frühestens jedoch ab dem letzten Tag der Frist für die Abgabe der ordentlichen Steuererklärung oder der ergänzenden Steuererklärung.“

12 § 90 Abs. 2 und 3 der Steuerordnung lautet wie folgt:

„(2) Werden die Zweifel nicht ausgeräumt und wurde die Höhe der Steuer nicht hinreichend glaubhaft nachgewiesen, teilt die Steuerbehörde dem Steuerpflichtigen das Ergebnis des Verfahrens zur Ausräumung von Zweifeln mit. Der Steuerpflichtige kann innerhalb von 15 Tagen ab dem Tag, an dem er von dem Ergebnis des Verfahrens zur Ausräumung von Zweifeln Kenntnis

erlangt hat, einen Antrag auf Fortsetzung der Beweiserhebung in Verbindung mit einem Antrag auf Einbringung weiterer Beweismittel stellen.

(3) Findet die Steuerbehörde Gründe für die Fortsetzung der Beweiserhebung, leitet sie eine Steuerprüfung im Umfang dieser Gründe ein. Findet die Steuerbehörde keine Gründe für die Fortsetzung der Beweiserhebung, erlässt sie innerhalb von 15 Tagen ab dem Tag, an dem der Steuerpflichtige einen Antrag auf Fortsetzung der Beweiserhebung gestellt hat, einen Bescheid über die Festsetzung der Steuer.“

13 § 148 der Steuerordnung bestimmt:

„(1) Nach Ablauf der Frist für die Steuerfestsetzung, die drei Jahre beträgt, kann die Steuer nicht festgesetzt werden. Die Frist für die Festsetzung der Steuer beginnt mit dem Tag, an dem die Frist für die Abgabe der ordentlichen Steuererklärung abläuft, oder dem Tag, an dem der Anspruch auf die Steuer entstanden ist, ohne dass zugleich eine Pflicht bestand, eine ordentliche Steuererklärung abzugeben.

...

(3) Wenn vor Ablauf der Frist für die Steuerfestsetzung eine Steuerprüfung eingeleitet wurde, eine ordentliche Steuererklärung abgegeben wurde oder eine Aufforderung zur Abgabe einer ordentlichen Steuererklärung ergangen ist, beginnt die Frist für die Festsetzung der Steuer erneut ab dem Tag zu laufen, an dem diese Handlung vorgenommen worden ist.

(4) Die Frist für die Festsetzung der Steuer läuft nicht in der Zeit

...

f) ab dem Tag, an dem eine internationale Zusammenarbeit bei der Steuerverwaltung beantragt wird, bis zu dem Tag, an dem die Antwort auf diesen Antrag eingeht, oder bis zu dem Tag, an dem die Mitteilung über die Beendigung der internationalen Zusammenarbeit bei der Steuerverwaltung in dem betreffenden Fall übersandt worden ist.

(5) Die Frist für die Festsetzung der Steuer endet spätestens zehn Jahre nach ihrem Beginn gemäß Abs. 1.

...“

14 In § 254a der Steuerordnung heißt es:

„(1) Dauert ein Verfahren zur Ausräumung von Zweifeln betreffend eine ordentliche oder eine ergänzende Steuererklärung, die für den Steuerpflichtigen einen Steuerüberschuss ausweist, länger als fünf Jahre, hat der Steuerpflichtige Anspruch auf Zinsen auf den von der Steuerbehörde festgesetzten Steuerüberschuss.

(2) Der Steuerpflichtige hat Anspruch auf Zinsen auf den Steuerüberschuss ab dem Tag, der auf den Ablauf von fünf Monaten ab dem Tag der Einleitung des länger als fünf Monate dauernden Verfahrens zur Ausräumung von Zweifeln folgt, bis zu dem Tag der Erstattung des Steuerüberschusses oder seiner Verwendung zum Ausgleich von Rückständen, spätestens jedoch bis zum Ablauf der Frist für seine Erstattung.

(3) Die Zinsen auf den Steuerüberschuss entsprechen dem jährlichen Satz des von der tschechischen Nationalbank festgesetzten Referenzzinssatzes zuzüglich eines Prozentpunkts, der für den ersten Tag des betreffenden Kalenderhalbjahres gilt.

...

(6) Die nach dieser Vorschrift zuerkannten Zinsen werden für den zuerkannten Schadensersatz oder die aufgrund eines immateriellen Schadens zuerkannte Entschädigung angewandt, der dem Steuerpflichtigen durch einen rechtswidrigen Bescheid oder ein nicht ordnungsgemäßes Verwaltungsverfahren der Steuerbehörde entstanden ist.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

15 Im Februar 2016 gab Agrobet zwei Mehrwertsteuererklärungen für die Steuerzeiträume Dezember 2015 und Januar 2016 ab und wies darin einen Vorsteuerüberschuss von 2 958 167 CZK (ca. 116 462 Euro) bzw. von 1 559 241 CZK (ca. 61 386 Euro) aus. Da das Finanzamt für Mittelböhmen ernsthafte Zweifel an der zutreffenden Besteuerung der Rapsölsätze von Agrobet in diesen beiden Steuerzeiträumen hatte, leitete es auf allein diese Umsätze beschränkte Steuerprüfungen ein. Da nach den Feststellungen dieses Finanzsamts das aus Polen stammende Rapsöl in der Tschechischen Republik ohne weitere Verarbeitung weiter gehandelt wurde, stellte es sich konkret die Frage, ob die erforderlichen Voraussetzungen dafür erfüllt seien, dass Agrobet eine Befreiung von der Mehrwertsteuer für Rapsöllieferungen in Anspruch nehmen und die Vorsteuer auf die diesbezüglichen Ankäufe abziehen könne. Das vorliegende Gericht stellt klar, dass das Finanzamt für Mittelböhmen derartige Verfahren bereits für die Steuerzeiträume Oktober und November 2015 eingeleitet hatte.

16 Agrobet, die Einsprüche gegen die Eröffnung dieser Verfahren eingelegt hatte, machte u. a. geltend, dass, da die Zweifel der Steuerbehörde nur einen geringen Teil des angemeldeten Vorsteuerüberschusses betrafen, der Einbehalt des gesamten Überschusses für mehrere aufeinanderfolgende Steuerzeiträume für sie eine in Anbetracht des Ziels der Bekämpfung des Steuerbetrugs unverhältnismäßige Belastung darstelle. Agrobet verlangte daher die Auszahlung des nicht streitigen Teils dieses Überschusses, d. h. des Teils des Überschusses, der sich nicht auf die von den genannten Verfahren erfassten Umsätze bezog.

17 Nach der Zurückweisung dieser Einsprüche durch das Finanzamt für Mittelböhmen beantragte Agrobet im Mai 2016 beim Odvolací finanční ředitelství (Einspruchsfinanzdirektion, Tschechische Republik), zu überprüfen, wie diese Einsprüche behandelt worden seien, und sie wiederholte dabei insbesondere, dass der Einbehalt der angemeldeten Vorsteuerüberschüsse über mehrere aufeinanderfolgende Monate, wobei die Steuerbehörde einen erheblichen Teil dieser Überschüsse nicht anzweifelte, unverhältnismäßig sei. Die Einspruchsfinanzdirektion war der Auffassung, dass dieser Antrag nicht begründet sei, weil die Steuerordnung nicht die Erteilung eines Steuerteilbescheids vorsehe und weil sich die Mehrwertsteuer stets auf den gesamten Steuerzeitraum beziehe und nicht nur auf einen Teil der steuerbaren Umsätze.

18 Agrobet beantragte daraufhin beim Krajský soud v Praze (Bezirksgericht Prag, Tschechische Republik), der Steuerbehörde aufzugeben, für den Steuerzeitraum Oktober 2015 den Vorsteuerüberschuss in Höhe des Betrags festzustellen, der nicht von den in Rede stehenden laufenden Steuerprüfungsverfahren erfasst sei. Mit Urteil vom 4. Oktober 2016 gab dieses Gericht der Klage von Agrobet statt und bezog sich dabei insbesondere auf Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie das Urteil vom 18. Dezember 1997, Molenheide u. a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, EU:C:1997:623).

19 Da die Einspruchsfinanzdirektion es ablehnte, das Urteil vom 4. Oktober 2016 auf die Steuerzeiträume Dezember 2015 und Januar 2016 anzuwenden, rief Agrobet erneut den Krajský soud v Praze (Bezirksgericht Prag) an, um eine entsprechende Entscheidung für diese Zeiträume zu erwirken.

20 Das Urteil des Krajský soud v Praze (Bezirksgericht Prag) vom 4. Oktober 2016 war unterdessen durch ein Urteil des vorlegenden Gerichts vom 11. Mai 2017 mit der Begründung aufgehoben worden, da die Steuerordnung nicht ausdrücklich die Möglichkeit des Erlasses eines Steuerteilbescheids vorsehe, könne die Steuerbehörde in Ermangelung einer Rechtsgrundlage keine derartige Befugnis für sich beanspruchen. Das vorliegende Gericht stellte außerdem klar, dass aus dem Urteil vom 18. Dezember 1997, Molenheide u. a. (C?286/94, C?340/95, C?401/95 und C?47/96, EU:C:1997:623), nicht hervorgehe, dass das nationale Recht die teilweise Bemessung des Vorsteuerüberschusses in Höhe des nicht beanstandeten Betrags zulassen müsse.

21 Unter Bezugnahme auf dieses Urteil vom 11. Mai 2017 wies der Krajský soud v Praze (Bezirksgericht Prag) mit Urteil vom 13. Juni 2017 die Klagen von Agrobet bezüglich der Steuerzeiträume Dezember 2015 und Januar 2016 ab.

22 Agrobet erhob vor dem vorlegenden Gericht Kassationsbeschwerde gegen dieses Urteil vom 13. Juni 2017 und machte geltend, dadurch, dass das nationale Recht den Erlass eines Steuerteilbescheids nicht zulasse, sei es mit der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Rechtsprechung des Gerichtshofs unvereinbar. Nach Ansicht von Agrobet erlauben das Unionsrecht und insbesondere der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, die Erstattung des Vorsteuerüberschusses nach Eröffnung einer Steuerprüfung nur insoweit zu verzögern, als dies zur Erreichung des mit diesem Verfahren verfolgten Ziels erforderlich sei. Da ein Teil des Vorsteuerüberschusses von der Steuerbehörde nicht in Frage gestellt werde und nicht Gegenstand des genannten Verfahrens sei, sei es nicht möglich, den Einbehalt des nicht streitigen Teils dieses Überschusses als verhältnismäßig anzusehen.

23 Vor dem vorlegenden Gericht macht das Finanzamt für Mittelböhmen geltend, dass der Vorsteuerüberschuss, da er sich auf den gesamten Steuerzeitraum beziehe, nur als unteilbares Ganzes entstehen könne. Es gebe daher keinen nicht streitigen Teil des Vorsteuerüberschusses, dessen Teilbemessung möglich sei und der dem Steuerpflichtigen erstattet werden könne. Zudem war das Finanzamt der Auffassung, dass aus dem Urteil vom 18. Dezember 1997, Molenheide u. a. (C?286/94, C?340/95, C?401/95 und C?47/96, EU:C:1997:623), nicht hervorgehe, dass die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten verpflichtet seien, solche Teilerstattungen vorzunehmen.

24 Das vorlegende Gericht räumt ein, dass die aufgrund von Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlassenen nationalen Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerbetrug zu einer Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug führen und daher die Mitgliedstaaten veranlassen könnten, unter Inanspruchnahme der Verfahrensautonomie, die ihnen Art. 183 dieser Richtlinie einräumt, den Vorsteuerüberschuss im Rahmen einer Steuerprüfung einzubehalten. Zwar weist das vorlegende Gericht unter Bezugnahme insbesondere auf die Rn. 33 und 53 des Urteils vom 12. Mai 2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298), darauf hin, dass ein solcher Einbehalt nicht über das zur Durchführung dieser Prüfung Erforderliche hinausgehen dürfe und dass jeder vom Steuerpflichtigen erlittene wirtschaftliche Nachteil durch Zinszahlungen ausgeglichen werden müsse, so dass die Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität gewährleistet sei; gleichwohl merkt es an, dass nach Rn. 49 des Urteils vom 28. Juli 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), die Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerbetrug nicht so eingesetzt werden dürften, dass mit ihnen das Recht auf Vorsteuerabzug und mithin die Neutralität der Mehrwertsteuer systematisch in Frage gestellt werde.

25 Das vorlegende Gericht geht im Wesentlichen davon aus, dass nationale Rechtsvorschriften, die – wie das tschechische Recht – während eines bestimmten Zeitraums einen angemeldeten steuerbaren Umsatz, dessen Begründetheit nicht zweifelhaft sei, nicht anerkennt oder die nicht einmal den Nachweis seiner Begründetheit zuließen, das Recht auf Vorsteuerabzug systematisch in Frage stellen. Nach Ansicht dieses Gerichts dürfe der Steuerbehörde daher, wenn die Rechtmäßigkeit bestimmter Umsätze in einem Steuerzeitraum in keiner Weise zweifelhaft sei, nicht erlaubt sein, den Vorsteuerüberschuss, der sich auf diese Umsätze beziehe, einzubehalten. Wenn nämlich die Voraussetzungen für die Erstattung des auf diese Umsätze entfallenden Teils des Vorsteuerüberschusses erfüllt seien, dürfe dieser Teil des Überschusses nicht länger einbehalten werden und müsse erstattet werden.

26 Unter diesen Umständen hat der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist mit dem Unionsrecht, insbesondere mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, eine Maßnahme eines Mitgliedstaats vereinbar, mit der die Bemessung und Auszahlung eines Teils des beanspruchten Vorsteuerabzugs vom Abschluss eines alle steuerbaren Umsätze in dem gegebenen Besteuerungszeitraum betreffenden Verfahrens abhängig gemacht wird?

Zur Vorlagefrage

27 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 179, 183 und 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die für die Steuerbehörde nicht die Möglichkeit vorsieht, vor Abschluss einer Steuerprüfung betreffend eine Mehrwertsteuererklärung, in der für einen bestimmten Steuerzeitraum ein Überschuss ausgewiesen ist, die Erstattung des Teils dieses Überschusses zu bewilligen, der sich auf Umsätze bezieht, die von diesem Verfahren zum Zeitpunkt seiner Einleitung nicht erfasst sind.

28 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass sich diese Frage in einem Kontext stellt, in dem – nach den Angaben des vorlegenden Gerichts – die Steuerbehörde erklärte, die Steuerprüfung auf bestimmte Umsätze der in der Mehrwertsteuererklärung ausgewiesenen Umsätze zu beschränken, und in dem es sich daher bei der Eröffnung dieses Verfahrens so darstellt, dass der Teil des Vorsteuerüberschusses, der sich auf von diesem Verfahren nicht erfasste Umsätze bezieht, als nicht streitig angesehen werden und gegebenenfalls für eine Erstattung vor Abschluss dieses Verfahrens in Frage kommen könnte. Diese Möglichkeit ist indes im tschechischen Recht

nicht vorgesehen.

29 Was erstens die Frage angeht, den in einem bestimmten Steuerzeitraum entstandenen Vorsteuerüberschuss derart zu begreifen, dass sich gegebenenfalls der nicht streitige Teil dieses Überschusses ermitteln lässt, ist daran zu erinnern, dass nach Art. 179 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Vorsteuerabzug vom Steuerpflichtigen global vorgenommen wird, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Steuerzeitraum schuldet, den Betrag der Mehrwertsteuer absetzt, für die während des gleichen Steuerzeitraums das Abzugsrecht entstanden ist. Nach der Präzisierung in Art. 183 Abs. 1 dieser Richtlinie kann, wenn der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer übersteigt, ein Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vorgetragen oder erstattet werden, wobei im tschechischen Recht die Erstattung gewählt worden ist.

30 Aus Art. 179 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 183 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt sich, dass ein Vorsteuerüberschuss das Ergebnis einer vom Steuerpflichtigen für die Gesamtheit eines Steuerzeitraums vorgenommenen mathematischen Berechnung ist, so dass ein solcher Vorsteuerüberschuss in der Mehrwertsteuererklärung nur in Form eines einzigen Ergebnisses dargestellt werden kann.

31 Dieser globale Charakter des Vorsteuerüberschusses bedeutet jedoch nicht, dass davon auszugehen ist – wie dies im Wesentlichen die tschechische und die spanische Regierung sowie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen und mündlichen Ausführungen vorgetragen haben –, dass der Überschuss ein unteilbares Ganzes sei, das sich nicht in einen streitigen Teil und einen unstreitigen Teil, die jeweils konkreten, von einer Steuerprüfung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden erfassten bzw. nicht erfassten Umsätzen entsprechen, aufteilen lässt.

32 Zum einen ergibt sich nämlich aus dem Wortlaut von Art. 179 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wie dies die Generalanwältin in Nr. 34 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, dass dieser Artikel in seinem Abs. 1 lediglich die Pflicht des Steuerpflichtigen zu einem globalen Vorsteuerabzug vorsieht. Ebenso steht der Wortlaut von Art. 183 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie an sich nicht dem entgegen, den Vorsteuerüberschuss teilweise oder in Teilen vorzutragen oder zu erstatten.

33 Diese Auslegung wird durch den Zusammenhang bestätigt, in den sich die Art. 179 und 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie einfügen. Wie der Gerichtshof nämlich bereits festgestellt hat, fällt das Bestehen des Abzugsrechts als solches, das entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht, unter die Art. 167 bis 172 der Mehrwertsteuerrichtlinie, die in Titel X, Kapitel 1 dieser Richtlinie – „Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“ – enthalten sind, während die Art. 178 bis 183 dieser Richtlinie allein die Einzelheiten der Ausübung dieses Rechts betreffen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn, C-274/10, EU:C:2011:530, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung). Daraus folgt, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie eine klare Unterscheidung zwischen den materiellen Anforderungen an das Recht auf Vorsteuerabzug und den formellen Anforderungen an dieses Recht trifft (Urteil vom 28. Juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 47). Daher ist der Steuerpflichtige zwar gehalten, den Einzelheiten der Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts nachzukommen und insbesondere eine einzige Mehrwertsteuererklärung für einen Steuerzeitraum insgesamt abzugeben, im Anschluss daran kann ihm aber mangels anderslautender Vorschriften in dieser Richtlinie nicht verwehrt werden, materielle Rechte und Ansprüche, die er für jeden Umsatz aus dem genannten Kapitel 1 hat, teilweise geltend zu machen.

34 Zum anderen ergibt sich aus Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 und Art. 168 Buchst. a dieser Richtlinie, dass der Steuerpflichtige in Bezug auf jeden einzelnen von ihm getätigten Umsatz die Mehrwertsteuer schuldet oder deren Abzug verlangen kann. Wie die Generalanwältin in Nr. 36

ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, ist das Recht auf Vorsteuerabzug daher umsatzbezogen zu verstehen.

35 Im Übrigen hat der Gerichtshof klargestellt, dass die Mitgliedstaaten bei der Festlegung der in Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Einzelheiten bzw. Modalitäten zwar über einen gewissen Spielraum verfügen, dass diese Einzelheiten aber den Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems nicht dadurch beeinträchtigen dürfen, dass der Steuerpflichtige ganz oder teilweise mit dieser Steuer belastet wird. Insbesondere müssen diese Modalitäten es dem Steuerpflichtigen erlauben, unter angemessenen Bedingungen den gesamten aus dem Mehrwertsteuerüberschuss resultierenden zu fordernden Betrag zu erlangen, was impliziert, dass die Erstattung innerhalb einer angemessenen Frist durch eine Zahlung flüssiger Mittel oder auf gleichwertige Weise erfolgt und dass dem Steuerpflichtigen durch die gewählte Methode der Erstattung auf jeden Fall kein finanzielles Risiko entstehen darf (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. Juli 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, Rn. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung). Modalitäten, die in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens einem Steuerpflichtigen nicht erlauben würden, sich konkret auf einen bestimmten Teil des Vorsteuerüberschusses zu beziehen, den er für nicht streitig hält, liefern indes darauf hinaus, es diesem Steuerpflichtigen zu verwehren, das Bestehen dieses nicht streitigen Teils geltend zu machen und die Erstattung für diesen Teil in Anspruch zu nehmen, und würden ihn somit dazu zwingen, unter Nichtbeachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität teilweise die steuerliche Belastung zu tragen.

36 Daraus folgt, dass die Art. 179 und 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität nicht dahin ausgelegt werden können, als schlossen sie grundsätzlich die Möglichkeit aus, für einen Steuerzeitraum einen nicht streitigen Teil des in einer Mehrwertsteuererklärung ausgewiesenen Vorsteuerüberschusses zu ermitteln, der zu einem teilweisen Vortrag oder einer teilweisen Erstattung dieses Überschusses führen kann.

37 Was zweitens die Frage angeht, unter welchen Voraussetzungen davon ausgegangen werden kann, dass ein Teil des Vorsteuerüberschusses im Rahmen einer durch die Steuerbehörde nach ihrem nationalen Recht auf bestimmte Umsätze eines Steuerzeitraums beschränkten Steuerprüfung tatsächlich nicht streitig ist, ist darauf hinzuweisen, dass es, da der Vorsteuerüberschuss das Ergebnis einer in den Rn. 30 und 31 angeführten mathematischen Berechnung ist, nur dann möglich ist, von einem nicht streitigen Teil dieses Überschusses zu sprechen, wenn die auf diese Umsätze entfallenden Beträge der geschuldeten Steuer und der abzugsfähigen Steuer selbst nicht streitig sind.

38 Ist jedoch bei Einleitung der Steuerprüfung oder in deren Verlauf die Steuerbehörde nicht in der Lage, auszuschließen, dass nach Abschluss dieses Verfahrens die Beträge der geschuldeten und der abzugsfähigen Steuer, die den nicht von diesem Verfahren erfassten Umsätzen entsprechen, von den vom Steuerpflichtigen angemeldeten Beträgen abweichen können, kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Teil, der dem fraglichen Vorsteuerüberschuss entspricht, nicht streitig ist. Des Weiteren muss sich die Steuerbehörde bei Einleitung der Steuerprüfung oder in deren Verlauf vergewissert haben, dass die zur Berechnung dieses Teils herangezogenen Gesichtspunkte vor Abschluss dieses Verfahrens nicht mehr in Frage gestellt werden können.

39 Damit ein Teil des Vorsteuerüberschusses als nicht streitig angesehen werden kann, genügt es somit nicht, dass der Steuerpflichtige einseitig versichert, dass ein Teil dieses Überschusses unstrittig sei, noch genügt es, dass ein nicht streitiger Teil allein deshalb vorzuliegen scheint, weil die Steuerbehörde bei der Einleitung der fraglichen Steuerprüfung dieses Verfahren auf bestimmte Umsätze des Steuerpflichtigen beschränkt hat. Vielmehr ist es erforderlich, dass die

Steuerbehörde sich zum einen vergewissert, dass etwaige von ihr vermutete Unregelmäßigkeiten, sollten sie sich bewahrheiten, auf die Beträge der geschuldeten Mehrwertsteuer und der abzugsfähigen Mehrwertsteuer, die den von diesem Verfahren nicht erfassten Umsätzen entsprechen, und mithin auf den Betrag des anscheinend nicht beanstandeten Vorsteuerüberschusses keinerlei Auswirkungen haben können, und dass sie zum anderen keinen Anlass hat, den Umfang dieses Verfahrens zu erweitern, um in dieses einen Teil oder sämtliche der ursprünglich nicht kontrollierten Umsätze einzubeziehen. Diese Gesichtspunkte müssen sich eindeutig, genau und unmissverständlich aus sämtlichen Aktenstücken des Steuerprüfungsverfahrens und den erheblichen Umständen des Falles ergeben.

40 In diesem Rahmen ist daran zu erinnern, dass zum einen die Frist für die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses grundsätzlich verlängert werden kann, um eine Steuerprüfung vorzunehmen, ohne dass eine solche verlängerte Frist als unangemessen anzusehen ist, sofern die Verlängerung nicht über das für die ordnungsgemäße Durchführung des Steuerprüfungsverfahrens Erforderliche hinausgeht (Urteil vom 12. Mai 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C?107/10, EU:C:2011:298, Rn. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung), und dass zum anderen der Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems verlangt, dass die finanziellen Verluste, die dem Steuerpflichtigen, wenn ihm der Mehrwertsteuerüberschuss nicht innerhalb einer angemessenen Frist erstattet wird, durch die fehlende Verfügbarkeit der fraglichen Geldbeträge entstehen, durch die Zahlung von Verzugszinsen ausgeglichen werden (Urteil vom 28. Februar 2018, *Nidera*, C?387/16, EU:C:2018:121, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Da zudem das Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen von der Mehrwertsteuerrichtlinie und insbesondere deren Art. 273 anerkannt und gefördert wird und sich der Einzelne nicht betrügerisch oder missbräuchlich auf das Unionsrecht berufen darf, haben die nationalen Behörden und Gerichte den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Juli 2016, *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, Rn. 50, sowie vom 16. Oktober 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C?189/18, EU:C:2019:861, Rn. 34). Deshalb müssen die Steuerbehörden im Rahmen von Steuerprüfungen, um am Ende zutreffend die Höhe der Steuer festzusetzen, nicht nur die Zweifel ausräumen, die sie in Bezug auf die Rechtmäßigkeit bestimmter vom Steuerpflichtigen getätigter Umsätze haben, sondern sich auch vergewissern, dass die Unregelmäßigkeiten, die von ihnen möglicherweise aufgedeckt werden, nicht umfangreicher sind, als sie vermuteten.

42 Es ist auch darauf hinzuweisen, dass, wie das vorliegende Gericht dies im Rahmen seiner in Rn. 25 des vorliegenden Urteils dargelegten Argumentation ausführt, die im Ausgangsverfahren in Rede stehende tschechische Regelung unter Verkennung der Anforderungen aus dem allgemeinen Grundsatz der guten Verwaltung nicht einmal die Möglichkeit zulässt, dass der Steuerpflichtige den Beweis dafür erbringt, dass sein Vorbringen, es bestehe ein nicht streitiger Teil des Vorsteuerüberschusses, begründet ist.

43 Insoweit ist zum einen darauf hinzuweisen, dass, sobald ein Mitgliedstaat das Unionsrecht durchführt, die aus dem Recht auf eine gute Verwaltung, das einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts widerspiegelt, folgenden Anforderungen, insbesondere das Recht jeder Person, dass ihre Angelegenheiten unparteiisch und innerhalb einer angemessenen Frist behandelt werden, im Rahmen eines Steuerprüfungsverfahrens Anwendung finden (vgl. entsprechend Urteil vom 8. Mai 2014, *N.*, C?604/12, EU:C:2014:302, Rn. 49 und 50).

44 Zum anderen ist darauf hinzuweisen, dass dieser Grundsatz der guten Verwaltung von einer

Verwaltungsbehörde wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerbehörde verlangt, im Rahmen der ihr obliegenden Kontrollpflichten eine sorgfältige und unvoreingenommene Prüfung aller relevanten Gesichtspunkte vorzunehmen, so dass sie sicherstellt, dass sie bei Erlass ihrer Entscheidung insoweit über möglichst vollständige und verlässliche Informationen verfügt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. September 2010, Kommission/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, Rn. 90 und die dort angeführte Rechtsprechung). Im Übrigen verlangt diese Sorgfaltspflicht, deren Entsprechung das jeder Person verliehene Recht ist, dass ihre Angelegenheiten von den Verwaltungsbehörden unparteiisch, fair und innerhalb einer angemessenen Frist behandelt werden, im Wesentlichen, dass diese Behörden alle relevanten Aspekte des Einzelfalls, einschließlich derjenigen, die das Vorbringen eines Steuerpflichtigen wie Agrobet betreffen, sorgfältig und unvoreingenommen prüfen (vgl. entsprechend Urteil vom 22. Oktober 1991, Nölle, C-16/90, EU:C:1991:402, Rn. 30 bis 35).

45 Diese Rechtsprechung gilt auch in dem Fall, dass der Steuerpflichtige vorträgt, der Verdacht, den die Steuerbehörde in Bezug auf die Ordnungsgemäßheit eines Teils der in die betreffende Mehrwertsteuererklärung eingeflossenen Umsätze hege, könne sich nicht auf die Umsätze, die nicht von dem fraglichen Steuerprüfungsverfahren erfasst seien, und auch nicht auf einen Teil des in dieser Erklärung ausgewiesenen Vorsteuerüberschusses auswirken, und es bestehe daher ein nicht streitiger Teil dieses Überschusses. Es kann nämlich im legitimen Interesse des Steuerpflichtigen liegen, von der Steuerbehörde einen Bescheid zu erhalten, mit dem bestätigt wird, dass dieses Verfahren nur auf bestimmte Umsätze beschränkt bleiben wird, zumal dann, wenn diese Umsätze nur einen geringen Teil der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ausmachen.

46 Unter diesen Umständen ist hervorzuheben, dass eine nationale Regelung, die es im Rahmen der von einem Mitgliedstaat nach Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlassenen Maßnahmen weder dem Steuerpflichtigen gestattete, entsprechende Beweismittel beizubringen, noch der Steuerbehörde, eine Entscheidung insoweit zu erlassen, dem Grundsatz der guten Verwaltung zuwiderliefe und folglich mit der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vereinbar wäre.

47 Ferner ist klarzustellen, dass die Möglichkeit des Steuerpflichtigen, geltend zu machen, es bestehe ein nicht streitiger Teil des Vorsteuerüberschusses für einen Steuerzeitraum, um hierfür eine Erstattung vor Abschluss des Steuerprüfungsverfahrens zu erhalten, nicht automatisch die Verpflichtung der Steuerbehörde mit sich bringt, diesen Teil vorzeitig zu erstatten, selbst dann, wenn sie diesen Teil als unstreitig anerkennt. Aus Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie geht nämlich hervor, dass die Mitgliedstaaten unabhängig von den von ihnen festgelegten Einzelheiten nur dann verpflichtet sind, den Vorsteuerüberschuss vorzutragen oder zu erstatten, wenn der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für den betreffenden Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer übersteigt. Somit ist die Verpflichtung der Mitgliedstaaten aus dieser Vorschrift zu Erstattung oder Vortrag dadurch bedingt, dass in Bezug auf den betreffenden Steuerzeitraum insgesamt ein Vorsteuerüberschuss besteht.

48 Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die Steuerbehörde in dem Fall, dass sich ein Steuerpflichtiger im Rahmen einer Steuerprüfung auf das Bestehen eines nicht streitigen Teils des Vorsteuerüberschusses beruft, verpflichtet ist, nur den Teil des Vorsteuerüberschusses vorzutragen oder zu erstatten, den sie unter Berücksichtigung der von ihr anlässlich dieses Verfahrens aufgeworfenen Zweifel und angesichts der relevanten Umstände des konkreten Falles eindeutig, genau und unmissverständlich am Ende dieses Verfahrens in Bezug auf den gesamten Steuerzeitraum, der Gegenstand der ursprünglichen Mehrwertsteuererklärung ist, zu ermitteln vermag. Eine solche Verpflichtung zu Erstattung oder Vortrag muss daher – angesichts des Umstands, dass sie sich auf einen bestimmten Steuerzeitraum bezieht – nicht in Bezug auf allein die Beträge der geschuldeten Steuer und der abzugsfähigen Steuer, die den von dem

betreffenden Steuerprüfungsverfahren erfassten Umsätzen entsprechen und die von der Steuerbehörde als nicht streitig ermittelt wurden, bestehen, sondern in Bezug auf den Teil des Vorsteuerüberschusses, der unabhängig vom Ausgang dieses Verfahrens übrig bleibt und der allein am Ende als nicht streitig betrachtet werden kann. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass dieser nicht streitige Teil des Vorsteuerüberschusses gegebenenfalls geringer sein kann als der Teil des Überschusses, den der Steuerpflichtige geltend macht und der sich auf diese von der Steuerbehörde als nicht streitig anerkannten Beträge bezieht.

49 Im vorliegenden Fall obliegt es dem vorlegenden Gericht, zu prüfen, ob die Steuerbehörde angesichts der von Agrobot eventuell vorgelegten Beweise zu einem bestimmten Zeitpunkt der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerprüfung eindeutig, genau und unmissverständlich das Bestehen eines nicht streitigen Teils des Vorsteuerüberschusses ermittelt hat oder hätte ermitteln können und ob sie insbesondere festgestellt hat oder hätte feststellen müssen, dass die Beträge der geschuldeten Steuer und der abzugsfähigen Steuer, die den von diesem Verfahren nicht erfassten Umsätzen entsprechen, vor dessen Abschluss von den vom Steuerpflichtigen angemeldeten Beträgen nicht mehr abweichen konnten. Des Weiteren hat das Gericht zu prüfen, ob die Steuerbehörde angesichts der von ihr anlässlich dieses Verfahrens aufgeworfenen Zweifel und angesichts aller Aktenstücke dieses Verfahrens sowie der relevanten Umstände des konkreten Falles in ebensolcher Weise feststellen konnte oder hätte feststellen können, dass ein Vorsteuerüberschuss, dessen Betrag geringer sein kann als der, der sich auf die von der Steuerprüfung nicht erfassten Umsätze bezieht, unabhängig vom Ausgang dieses Verfahrens übrig bleibt. Diese Prüfung sollte insbesondere etwaigen Sanktionen Rechnung tragen, die den Steuerpflichtigen bei einer teilweisen oder vorläufigen Erstattung des beanspruchten Teils des Vorsteuerüberschusses im Fall eines Erfolgs der Steuerprüfung treffen könnten.

50 Konnte die Steuerbehörde diese Feststellungen nicht treffen, so kann ihr nicht vorgeworfen werden, den Erlass eines Teilsteuerbescheids vor Abschluss der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerprüfung abgelehnt zu haben.

51 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Art. 179, 183 und 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, die für die Steuerbehörde nicht die Möglichkeit vorsieht, vor Abschluss einer Steuerprüfung betreffend eine Mehrwertsteuererklärung, in der für einen bestimmten Steuerzeitraum ein Vorsteuerüberschuss ausgewiesen ist, die Erstattung des Teils dieses Überschusses zu bewilligen, der sich auf Umsätze bezieht, die von diesem Verfahren zum Zeitpunkt seiner Einleitung nicht erfasst sind, es sei denn, es ist möglich, eindeutig genau und unmissverständlich festzustellen, dass ein Vorsteuerüberschuss, dessen Betrag möglicherweise geringer sein kann als der, der sich auf von diesem Verfahren nicht erfasste Umsätze bezieht, unabhängig vom Ausgang des Verfahrens übrig bleibt, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

Kosten

52 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

Die Art. 179, 183 und 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Licht des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, die für die Steuerbehörde nicht die Möglichkeit vorsieht, vor Abschluss eines Steuerprüfungsverfahrens betreffend eine Mehrwertsteuererklärung, in der für einen

bestimmten Steuerzeitraum ein Vorsteuerüberschuss ausgewiesen ist, die Erstattung des Teils dieses Überschusses zu bewilligen, der sich auf Umsätze bezieht, die von diesem Verfahren zum Zeitpunkt seiner Einleitung nicht erfasst sind, es sei denn, es ist möglich, eindeutig, genau und unmissverständlich festzustellen, dass ein Vorsteuerüberschuss, dessen Betrag möglicherweise geringer sein kann als der, der sich auf von diesem Verfahren nicht erfasste Umsätze bezieht, unabhängig vom Ausgang des Verfahrens übrig bleibt, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Tschechisch.