

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

14 mei 2020 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Aftrek van de betaalde voorbelasting – Btw-overschot – Inhouding van het overschot naar aanleiding van een belastingcontrole – Verzoek tot teruggaaf van het gedeelte van het overschot dat betrekking heeft op handelingen die niet onder die controle vallen – Weigering van de belastingdienst”

In zaak C-446/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) bij beslissing van 31 mei 2018, ingekomen bij het Hof op 9 juli 2018, in de procedure

Agrobet CZ s. r. o.

tegen

Finanční úřad pro Středočeský kraj,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev (rapporteur), kamerpresident, P. G. Xuereb en T. von Danwitz, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: M. Longar, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 september 2019,

gelet op de opmerkingen ingediend door:

- Agrobet CZ s. r. o., vertegenwoordigd door M. Jelínek en O. Moravec, advokáti,
- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek, J. Vlášil en O. Serdula als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Jiménez García als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en M. Salyková als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 19 december 2019,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 179, 183 en 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”) en het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Agrobet CZ s. r. o. (hierna: „Agrobet”) en de Finanční úřad pro Středočeský kraj (belastingkantoor van de regio Midden-Bohemen, Tsjechië) over de inhouding van een btw-overschot door dit belastingkantoor naar aanleiding van een belastingcontrole.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn luidt:

„Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”

4 Artikel 167 van die richtlijn bepaalt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

5 In artikel 168, onder a), van deze richtlijn is het volgende opgenomen:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]”

6 Artikel 179, eerste alinea, van diezelfde richtlijn bepaalt:

„De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend.”

7 Artikel 183, eerste alinea, van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.”

8 Artikel 273, eerste alinea, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.”

Tsjechisch recht

9 § 105, lid 1, van zákon ?. 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty (wet nr. 235/2004 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, bepaalt:

„Wanneer na vaststelling van een btw-overschot het daaruit voortvloeiende tegoed meer dan 100 [Tsjechische kronen (CZK) (ongeveer 3,94 EUR)] bedraagt, wordt dit tegoed aan de belastingplichtige teruggegeven binnen dertig dagen nadat het btw-overschot is vastgesteld, zonder dat daartoe een aanvraag hoeft te worden ingediend. Dit geldt niet wanneer het terug te geven tegoed te wijten is aan een wijziging van de belasting naar aanleiding van een naheffing.”

10 § 85, leden 1, 3 en 4, van zákon ?. 280/2009 Sb., da?ový ?ád (wet nr. 280/2009 tot vaststelling van het wetboek fiscaal procesrecht), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „wetboek fiscaal procesrecht”), luidt:

„1. Het doel van een belastingcontrole is het onderzoeken van de fiscale verplichtingen, de door de belastingplichtige ingediende aangiften of andere omstandigheden die beslissend zijn voor de vaststelling en de juiste bepaling van de te controleren belasting

[...].

3. De omvang van de belastingcontrole wordt vooraf door de belastingdienst vastgesteld en kan tijdens de controle worden uitgebreid of beperkt via de procedure die geldt voor het opstarten van de controle.

4. De belastingcontrole kan tegelijkertijd met verschillende fiscale procedures ten aanzien van dezelfde belastingplichtige worden verricht. De belastingdienst kan ook voor andere belastingprocedures een belastingcontrole opstarten via uitbreiding van de belastingcontrole die lopende is voor een andere belastingprocedure.”

11 § 89, lid 4, van het wetboek fiscaal procesrecht bepaalt:

„Indien uit de reguliere of de aanvullende belastingaangifte blijkt dat de belastingplichtige recht heeft op belastingaftrek, verzoekt de belastingdienst de belastingplichtige in geval van twijfel binnen 30 dagen vanaf de indiening van deze aangifte en ten vroegste vanaf de laatste dag van de termijn voor de indiening van de reguliere of aanvullende belastingaangifte om inlichtingen te verstrekken waardoor deze twijfels worden weggenomen.”

12 § 90, leden 2 en 3, van dit wetboek bepaalt het volgende:

„2. Wanneer die twijfels niet kunnen worden weggenomen en het belastingbedrag niet voldoende geloofwaardig kan worden vastgesteld, deelt de belastingdienst de belastingplichtige het resultaat mee van de procedure van informatieopvraging en regularisatie. De belastingplichtige kan binnen 15 dagen na de dag waarop hij kennis heeft gekregen van de uitkomst van die procedure, een verzoek tot voortzetting van de bewijsvergaring indienen en daarbij de nieuwe bewijzen voegen.

3. Indien, en in de mate dat de belastingdienst redenen ziet om de bewijsvergaring voort te zetten, voert hij een belastingcontrole naar die redenen uit. Indien de belastingdienst geen redenen ziet om de bewijsvergaring voort te zetten, stelt hij de belasting vast binnen 15 dagen na de dag waarop de belastingplichtige een verzoek tot voortzetting van de bewijsvergaring heeft ingediend.”

13 In § 148 van voornoemd wetboek is het volgende opgenomen:

„1. De belasting kan alleen worden vastgesteld binnen een termijn van drie jaar. De termijn voor de vaststelling van de belasting gaat in op de dag waarop de termijn voor de indiening van de reguliere belastingaangifte is verstreken, of op de dag waarop de belasting verschuldigd is geworden als er geen reguliere belastingaangifte moet worden ingediend.

[...]

3. Indien vóór het verstrijken van de termijn voor vaststelling van de belasting een belastingcontrole wordt opgestart, een reguliere belastingaangifte wordt ingediend dan wel een verzoek tot indiening van een reguliere belastingaangifte wordt verzonden, wordt de termijn voor de vaststelling van de belasting gestuit op de dag waarop die handelingen worden verricht.

4. De termijn voor de vaststelling van de belasting wordt geschorst:

[...]

f) vanaf de dag waarop het verzoek om internationale samenwerking inzake belastinguitvoering is ingediend tot de dag waarop antwoord op dat verzoek wordt ontvangen, of tot de dag waarop wordt meegedeeld dat in casu de internationale samenwerking inzake belastinguitvoering wordt beëindigd.

5. De termijn voor de vaststelling van de belasting verstrijkt uiterlijk 10 jaar nadat hij overeenkomstig lid 1 is ingegaan.

[...]”

14 § 254a van hetzelfde wetboek luidt:

„1. Indien de procedure van informatieopvraging en regularisatie betreffende een reguliere belastingaangifte of een aanvullende belastingaangifte, waaruit blijkt dat de belastingplichtige recht heeft op belastingaftrek, langer dan vijf maanden duurt, heeft de belastingplichtige recht op rente over de door de belastingdienst vastgestelde belastingaftrek.

2. De belastingplichtige heeft recht op rente over de belastingaftrek vanaf de dag volgend op het verstrijken van de termijn van vijf maanden die loopt vanaf de dag waarop de langer dan vijf maanden durende procedure van informatieopvraging en regularisatie werd opgestart, tot de dag waarop de belastingaftrek wordt teruggegeven of aangewend ter voldoening van achterstallige belasting, doch uiterlijk vóór het verstrijken van de termijn voor teruggaaf ervan.

3. De rente over de belastingaftrek komt elk jaar overeen met een procentpunt boven de door de Tsjechische nationale bank vastgestelde „repo”-referentievoet zoals die van toepassing is op de eerste dag van het betrokken kalenderhalfjaar.

[...]

6. De krachtens deze bepaling verschuldigde rente wordt toegepast op de rechtens vastgestelde schadevergoedingen of vergoedingen voor morele schade die de belastingplichtige heeft geleden ten gevolge van een onrechtmatige beslissing of een door de belastingdienst onregelmatig gevoerde procedure.”

Hoofding en prejudiciële vraag

15 In februari 2016 heeft Agrobet twee btw-aangiften ingediend voor de belastingtijdvakken december 2015 en januari 2016, met een btw-overschot van respectievelijk 2 958 167 CZK (ongeveer 116 462 EUR) en 1 559 241 CZK (ongeveer 61 386 EUR). Daar het belastingkantoor van de regio Midden-Bohemen ernstige twijfels had over de regelmatigheid van de handelingen met betrekking tot koolzaadolie die Agrobet in deze twee belastingtijdvakken had verricht, heeft het een belastingcontrole opgestart die alleen die handelingen bestreek. Uit de vaststellingen van dit belastingkantoor bleek meer bepaald dat de uit Polen afkomstige koolzaadolie onbewerkt in Tsjechië was verhandeld en vervolgens opnieuw door Agrobet in Polen werd geleverd, waardoor de vraag rees of Agrobet voldeed aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor vrijstelling van belasting over de levering van koolzaadolie en aftrek van de over de aankoop ervan betaalde voorbelasting. De verwijzende rechter preciseert dat het belastingkantoor van de regio Midden-Bohemen reeds zulke controles had uitgevoerd voor de belastingtijdvakken oktober 2015 en november 2015.

16 Agrobet heeft tegen die controles bezwaar gemaakt en daarbij met name aangevoerd dat, aangezien de belastingdienst enkel bij een klein deel van het aangegeven btw-overschot twijfels had, de inhouding van dat overschot in zijn geheel gedurende verschillende opeenvolgende belastingtijdvakken voor haar een last vormde die niet in verhouding stond tot de doelstelling van bestrijding van belastingfraude. Agrobet heeft dan ook betaling gevorderd van het niet-betwiste gedeelte van dat overschot, namelijk van het deel dat betrekking had op handelingen die niet onder die controles vielen.

17 Nadat het belastingkantoor van de regio Midden-Bohemen haar bezwaren had afgewezen, heeft Agrobet in mei 2016 de Odvolací finanční úřad (kamer van beroep van de belastingdienst, Tsjechië) verzocht om deze bezwaren opnieuw te onderzoeken, waarbij zij met name wederom heeft aangevoerd dat het onevenredig was om gedurende meerdere maanden aan een stuk de aangegeven btw-overschotten in te houden, terwijl een aanzienlijk deel ervan niet door de belastingdienst in twijfel werd getrokken. De kamer van beroep van de belastingdienst achtte dit verzoek ongegrond omdat de belastingdienst volgens het wetboek fiscaal procesrecht geen gedeeltelijke belastingaanslag kan vaststellen en de btw niet slechts betrekking heeft op een gedeelte van de belastbare handelingen, maar altijd op het belastingtijdvak in zijn geheel.

18 Agrobet heeft daarop de Krajský soud v Praze (rechter in eerste aanleg Praag, Tsjechië)

verzocht de belastingdienst te gelasten om voor het belastingtijdvak oktober 2015 het btw-overschot vast te stellen, berekend over de bedragen die geen deel uitmaakten van de betrokken belastingcontroles. Bij vonnis van 4 oktober 2016 heeft deze rechter de vordering van Agrobet toegewezen, onder verwijzing naar met name artikel 183 van de btw-richtlijn en het arrest van 18 december 1997, Molenheide e.a. (C?286/94, C?340/95, C?401/95 en C?47/96, EU:C:1997:623).

19 Aangezien de kamer van beroep van de belastingdienst had geweigerd om dit vonnis van 4 oktober 2016 toe te passen op de belastingtijdvakken december 2015 en januari 2016, heeft Agrobet zich opnieuw tot de Krajský soud v Praze gewend om een gelijkkluidende beslissing voor die tijdvakken te verkrijgen.

20 Het vonnis van de Krajský soud v Praze van 4 oktober 2016 was inmiddels door de verwijzende rechter vernietigd bij arrest van 11 mei 2017, op grond dat de belastingdienst, aangezien het belastingwetboek niet uitdrukkelijk voorziet in de mogelijkheid om een gedeeltelijke belastingaanslag vast te stellen, zich een dergelijke bevoegdheid niet kan toe-eigenen bij gebreke van rechtsgrondslag. De verwijzende rechter heeft ook verklaard dat uit het arrest van 18 december 1997, Molenheide e.a. (C?286/94, C?340/95, C?401/95 en C?47/96, EU:C:1997:623), niet blijkt dat het nationale recht de mogelijkheid moet bieden om het over de niet-betwiste bedragen berekende btw-overschot gedeeltelijk vast te stellen.

21 Onder verwijzing naar genoemd arrest van 11 mei 2017 heeft de Krajský soud v Praze bij vonnis van 13 juni 2017 de beroepen van Agrobet met betrekking tot de belastingtijdvakken december 2015 en januari 2016 verworpen.

22 Tegen dat vonnis van 13 juni 2017 heeft Agrobet bij de verwijzende rechter beroep in cassatie ingesteld op grond dat het nationale procesrecht onverenigbaar is met de btw-richtlijn en de rechtspraak van het Hof doordat het niet voorziet in de mogelijkheid om een gedeeltelijke belastingaanslag vast te stellen. Volgens Agrobet is het op grond van het Unierecht en in het bijzonder op grond van het evenredigheidsbeginsel slechts mogelijk de teruggaaf van het btw-overschot uit te stellen wegens het opstarten van een belastingcontrole voor zover dit noodzakelijk is om het met deze controle nagestreefde doel te bereiken. Daar een gedeelte van het btw-overschot door de belastingdienst niet ter discussie is gesteld en geen deel uitmaakte van die controle, kan niet worden geconcludeerd dat de inhouding van het niet-betwiste gedeelte van dit overschot evenredig is.

23 Voor de verwijzende rechter heeft het belastingkantoor van de regio Midden-Bohemen aangevoerd dat het btw-overschot slechts als een ondeelbaar geheel kon ontstaan omdat het betrekking had op het belastingtijdvak in zijn geheel. Volgens het belastingkantoor is er dus geen sprake van een niet-betwist deel van het btw-overschot dat gedeeltelijk kan worden vastgesteld en aan de belastingplichtige worden teruggegeven. Bovendien was dit belastingkantoor van mening dat uit het arrest van 18 december 1997, Molenheide e.a. (C?286/94, C?340/95, C?401/95 en C?47/96, EU:C:1997:623), niet bleek dat de belastingdiensten van de lidstaten ertoe verplicht zijn dergelijke gedeeltelijke teruggaven te doen.

24 De verwijzende rechter erkent dat de krachtens artikel 273 van de btw-richtlijn vastgestelde nationale maatregelen ter bestrijding van belastingfraude tot gevolg kunnen hebben dat het recht op btw-aftrek wordt beperkt en aldus ertoe kunnen leiden dat de lidstaten krachtens de hun bij artikel 183 van deze richtlijn toegekende procedurele autonomie het btw-overschot inhouden naar aanleiding van een belastingcontrole. Onder verwijzing naar met name de punten 33 en 53 van het arrest van 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298), herinnert de verwijzende rechter eraan dat een dergelijke inhouding niet verder mag gaan dan noodzakelijk is om deze belastingcontrole tot een goed einde te brengen en dat alle economische nadelen voor de belastingplichtige moeten worden gecompenseerd door de betaling van rente, zodat het

beginsel van fiscale neutraliteit wordt nageleefd. Tezelfdertijd wijst deze rechter er ook op dat overeenkomstig punt 49 van het arrest van 28 juli 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), de maatregelen ter bestrijding van belastingfraude niet op zodanige wijze mogen worden aangewend dat zij een systematische belemmering voor het recht op btw-aftrek en bijgevolg voor de btw-neutraliteit opleveren.

25 De verwijzende rechter is in wezen van oordeel dat een nationale wettelijke regeling zoals de Tsjechische, die tijdens een bepaalde periode een aangegeven belastbare handeling waarvan de juistheid buiten twijfel staat weigert te erkennen of die zelfs niet voorziet in de mogelijkheid om het bewijs van de gegrondheid ervan te leveren, een systematische belemmering voor het recht op btw-aftrek oplevert. Wanneer er binnen een belastingtijdvak geen twijfel bestaat over de regelmatigheid van bepaalde handelingen, mag het volgens deze rechter de belastingdienst dan ook niet toegestaan zijn om het btw-overschot met betrekking tot deze handelingen in te houden. Zodra is voldaan aan de voorwaarden voor de teruggaaf van het gedeelte van het btw-overschot dat op die handelingen betrekking heeft, mag dit gedeelte van het overschot immers niet langer worden ingehouden en moet het worden teruggegeven.

26 Daarop heeft de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Verzet het Unierecht, inzonderheid het beginsel van neutraliteit van de btw, zich tegen een maatregel van een lidstaat waarbij de berekening en de uitbetaling van een gedeelte van de btw-aftrek waarop aanspraak wordt gemaakt, pas kunnen plaatsvinden na afsluiting van een procedure die betrekking heeft op alle belastbare handelingen in het betreffende belastingtijdvak?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

27 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 179, 183 en 273 van de btw-richtlijn, gelezen in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die niet voorziet in de mogelijkheid voor de belastingdienst om vóór de afloop van een belastingcontrole van een btw-aangifte waarop voor een bepaald belastingtijdvak een overschot is vermeld, over te gaan tot teruggave van het gedeelte van dit overschot dat betrekking heeft op handelingen die niet onder de controle vielen bij de aanvang ervan.

28 Vooraf dient te worden opgemerkt dat deze vraag rijst in de context waarin de belastingdienst volgens de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens heeft verklaard de betrokken belastingcontrole te willen beperken tot bepaalde handelingen die deel uitmaakten van de btw-aangifte, en waarin bij de aanvang van deze controle het gedeelte van het btw-overschot dat betrekking had op handelingen die niet onder deze controle vielen, dus als niet-betwist kon worden beschouwd en in voorkomend geval kon worden teruggegeven vóór het einde van de controle. In het Tsjechische recht is echter niet in een dergelijke mogelijkheid voorzien.

29 Aangaande in de eerste plaats de zienswijze om het btw-overschot dat in een bepaald belastingtijdvak is ontstaan, aldus te begrijpen dat het mogelijk is om in voorkomend geval een niet-betwist gedeelte van dit overschot vast te stellen, zij eraan herinnerd dat de belastingplichtige krachtens artikel 179, lid 1, van de btw-richtlijn de aftrek toepast door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en wordt uitgeoefend. Artikel 183, lid 1, van deze richtlijn preciseert dat indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, er een overschot bestaat dat hetzij kan worden overgedragen naar het volgende tijdvak, hetzij worden teruggegeven, waarbij in het Tsjechische recht is gekozen voor teruggaaf.

30 Uit artikel 179, lid 1, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 183, lid 1, volgt dat een btw-overschot het resultaat is van een totale rekensom die de belastingplichtige voor het gehele belastingtijdvak heeft gemaakt, zodat een dergelijk btw-overschot in de btw-aangifte slechts als één enkel resultaat kan worden opgevoerd.

31 Het feit dat het btw-overschot wordt berekend als een totaal, betekent echter niet dat dit overschot moet worden beschouwd als een ondeelbaar geheel, zoals de Tsjechische en de Spaanse regering alsook de Europese Commissie in hun schriftelijke en mondelinge opmerkingen in wezen hebben betoogd, en dat het onmogelijk is dat ondeelbaar geheel op te splitsen in een betwist en een niet-betwist gedeelte, dat betrekking heeft op specifieke handelingen die wel respectievelijk geen deel uitmaken van een belastingcontrole als in het hoofdgeding.

32 Uit de bewoordingen van artikel 179, lid 1, van de btw-richtlijn blijkt immers, zoals de advocaat-generaal in punt 34 van haar conclusie heeft opgemerkt, dat de belastingplichtige enkel ertoe gehouden is de aftrek in zijn geheel toe te passen. Ook de bewoordingen van artikel 183, lid 1, van deze richtlijn staan op zich niet eraan in de weg dat het btw-overschot gedeeltelijk of in schijven wordt overgedragen of teruggegeven.

33 Deze uitlegging vindt steun in de context van de artikelen 179 en 183 van de btw-richtlijn. Zoals het Hof immers reeds heeft vastgesteld, hebben de artikelen 178 tot en met 183 van deze richtlijn alleen betrekking op de wijze van uitoefening van het recht op aftrek, maar wordt het bestaan zelf van dit recht, dat ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, beheerst door de artikelen 167 tot en met 172 van deze richtlijn, die zijn opgenomen in titel X, hoofdstuk 1, met als opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek” (zie in die zin arrest van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije, C-274/10, EU:C:2011:530, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Hieruit volgt dat de btw-richtlijn een duidelijk onderscheid maakt tussen de materiële voorwaarden voor het recht op btw-aftrek en de formele voorwaarden voor dat recht (arrest van 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 47). Ook al is de belastingplichtige dus ertoe gehouden om de regels voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek in acht te nemen, en met name om één enkele btw-aangifte voor een belastingtijdvak in zijn geheel in te dienen, hem kan dus vervolgens niet worden belet, bij gebreke van andersluidende bepalingen in deze richtlijn, om de materiële rechten en aanspraken die hij voor elke handeling aan voornoemd hoofdstuk 1 ontleent ten dele te doen gelden.

34 Voorts blijkt uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, en artikel 168, onder a), van deze richtlijn dat de belastingplichtige voor elke handeling die hij verricht btw verschuldigd is of om btw-aftrek kan verzoeken. Zoals de advocaat-generaal in punt 36 van haar conclusie heeft opgemerkt, moet het recht op aftrek van voorbelasting dus worden opgevat als een recht dat verband houdt met een specifieke handeling.

35 Bovendien heeft het Hof gepreciseerd dat, hoewel de lidstaten bij de vaststelling van de in

artikel 183 van de btw-richtlijn bedoelde regeling een zekere bewegingsvrijheid hebben, deze regeling geen afbreuk mag doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van deze belasting te doen dragen. Een dergelijke regeling moet met name de belastingplichtige ertoe in staat stellen, op passende wijze de gehele uit dat btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen, waarbij de teruggaaf binnen een redelijke termijn moet geschieden door een betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze en de wijze van teruggaaf in elk geval voor de belastingplichtige geen enkel financieel risico mag meebrengen (zie in die zin arrest van 10 juli 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Een regeling die in een situatie als in het hoofdgeding een belastingplichtige niet de mogelijkheid biedt om een bepaald gedeelte van het btw-overschot af te zonderen dat hij als niet-betwist beschouwt, zou evenwel erop neerkomen dat deze belastingplichtige het bestaan van een dergelijk niet-betwist gedeelte niet kan doen gelden en geen aanspraak kan maken op teruggaaf van dat gedeelte, waardoor hij in strijd met het beginsel van de fiscale neutraliteit ten dele de last van de belasting moet dragen.

36 Hieruit volgt dat de artikelen 179 en 183 van de btw-richtlijn, gelezen in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, niet aldus kunnen worden uitgelegd dat zij in beginsel de mogelijkheid uitsluiten om voor een belastingtijdvak een niet-betwist gedeelte van het op een btw-aangifte vermelde btw-overschot te berekenen dat aanleiding kan geven tot een gedeeltelijke overdracht of een gedeeltelijke teruggaaf van dit overschot.

37 Aangaande in de tweede plaats de vraag in welke omstandigheden kan worden gesteld dat het gedeelte van een btw-overschot daadwerkelijk niet wordt betwist bij een belastingcontrole die door de belastingdienst krachtens het nationale recht beperkt is tot bepaalde handelingen van een belastingtijdvak, moet worden opgemerkt dat er, aangezien het btw-overschot het resultaat is van de in de punten 30 en 31 van dit arrest in herinnering gebrachte rekensom, slechts sprake kan zijn van een niet-betwist gedeelte van dit overschot indien het bedrag van de verschuldigde belasting en het bedrag van de aftrekbare belasting met betrekking tot die handelingen, zelf niet worden betwist.

38 Indien de belastingdienst bij aanvang van of tijdens de belastingcontrole niet kan uitsluiten dat het bedrag van de verschuldigde belasting en het bedrag van de aftrekbare belasting met betrekking tot de niet onder de controle vallende handelingen na afloop van de controle zullen afwijken van de door de belastingplichtige aangegeven bedragen, kan echter niet ervan worden uitgegaan dat het overeenkomstige gedeelte van het betrokken btw-overschot niet wordt betwist. Bij aanvang van of tijdens de belastingcontrole moet de belastingdienst zich bovendien ervan hebben vergewist dat de gegevens op basis waarvan dat gedeelte is berekend, vóór afloop van de controle niet meer ter discussie kunnen worden gesteld.

39 Opdat een gedeelte van het btw-overschot als niet-betwist kan worden beschouwd, volstaat het dus niet dat de belastingplichtige eenzijdig verklaart dat er een niet-betwist gedeelte van dit overschot bestaat, noch dat een niet-betwist gedeelte lijkt te bestaan enkel en alleen omdat de belastingdienst de betrokken controle bij aanvang heeft beperkt tot bepaalde door de belastingplichtige verrichte handelingen. Integendeel, daartoe is noodzakelijk dat de belastingdienst zich ervan heeft vergewist dat de eventuele onregelmatigheden waarvan hij de belastingplichtige verdenkt, indien zij worden aangetoond, geen gevolgen zullen kunnen hebben voor het bedrag van de verschuldigde btw en het bedrag van de aftrekbare btw met betrekking tot de niet onder die controle vallende handelingen, en dus ook niet voor het btw-overschot dat ogenschijnlijk niet wordt betwist, en voorts dat diezelfde controle niet zal moeten worden uitgebreid tot alle of een deel van de handelingen die aanvankelijk niet onder de controle vielen. Dergelijke elementen moeten duidelijk, nauwkeurig en ondubbelzinnig blijken uit alle stukken van de belastingcontrole en de relevante omstandigheden van de zaak.

40 In dit verband kan de termijn voor teruggave van het btw-overschot in de regel worden verlengd met het oog op een belastingcontrole zonder dat deze verlengde termijn als onredelijk moet worden beschouwd voor zover de verlenging niet verder gaat dan noodzakelijk is om deze belastingcontrole tot een goed einde te brengen (arrest van 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak) en verlangt het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel voorts dat, wanneer het btw-overschot niet binnen een redelijke termijn aan de belastingplichtige wordt teruggegeven, het aldus door de belastingplichtige geleden financiële verlies ten gevolge van het feit dat hij niet over de betrokken geldsommen kan beschikken, wordt gecompenseerd door de betaling van verdragingsrente (arrest van 28 februari 2018, Nidera, C 387/16, EU:C:2018:121, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Aangezien de bestrijding van fraude, belastingontwijking en mogelijke misbruiken een doel is dat door de btw-richtlijn wordt erkend en gestimuleerd, met name door artikel 273 ervan, en de justitiabelen zich in geval van bedrog of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen, staat het bovendien aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (zie in die zin arresten van 28 juli 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punt 50, en 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punt 34). Zo moeten de belastingautoriteiten bij een controle, met als uiteindelijk doel het belastingbedrag juist vast te stellen, niet alleen de eventuele twijfels wegnemen aangaande de regelmatigheid van bepaalde handelingen die de belastingplichtige heeft verricht, maar ook zich ervan vergewissen dat de door hen op te sporen mogelijke onregelmatigheden niet belangrijker zijn dan vermoed.

42 Tevens moet worden opgemerkt dat, zoals de verwijzende rechter opmerkt in zijn motivering zoals uiteengezet in punt 25 van dit arrest, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Tsjechische regeling, in strijd met de vereisten die voortvloeien uit het algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, de belastingplichtige zelfs niet de mogelijkheid biedt om het bewijs te leveren van de gegrondheid van zijn stelling dat er een niet-betwist gedeelte van het btw-overschot bestaat.

43 In dit verband moet eraan worden herinnerd dat wanneer een lidstaat het Unierecht ten uitvoer brengt, de vereisten die voortvloeien uit het recht op behoorlijk bestuur – dat een afspiegeling vormt van een algemeen beginsel van het Unierecht, met name het recht van eenieder dat zijn zaken onpartijdig en binnen een redelijke termijn worden behandeld – toepassing vinden op een belastingcontrole (zie naar analogie arrest van 8 mei 2014, N., C?604/12, EU:C:2014:302, punten 49 en 50).

44 Verder is het van belang erop te wijzen dat het beginsel van behoorlijk bestuur vereist dat

een administratieve autoriteit, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingdienst, bij de naleving van haar controleverplichtingen alle relevante aspecten zorgvuldig en onpartijdig onderzoekt, zodat zij haar beslissing kan vaststellen op basis van gegevens die zo volledig en betrouwbaar mogelijk zijn (zie in die zin arrest van 2 september 2010, Commissie/Scott C?290/07 P, EU:C:2010:480, punt 90 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Bovendien vereist deze zorgvuldigheidsplicht, waaruit voortvloeit dat eenieder het recht heeft om zijn zaken onpartijdig, billijk en binnen een redelijke termijn door de administratieve autoriteiten te laten behandelen, in wezen dat deze autoriteiten alle relevante gegevens van de betrokken zaak zorgvuldig en onpartijdig onderzoeken, met inbegrip van vooral de beweringen van een belastingplichtige als Agrobet (zie naar analogie arrest van 22 oktober 1991, Nölle, C?16/90, EU:C:1991:402, punten 30-35).

45 Deze rechtspraak is ook van toepassing ingeval een belastingplichtige stelt dat de vermoedens die de belastingdienst koestert omtrent de regelmatigheid van een deel van de handelingen die zijn opgevoerd in de betrokken btw-aangifte, geen gevolgen kunnen hebben voor de handelingen die niet onder de betrokken belastingcontrole vallen, noch voor een gedeelte van het in die aangifte vermelde btw-overschot, en er dus een niet-betwist gedeelte van dat overschot bestaat. Het kan immers in het rechtmatige belang van de belastingplichtige zijn om een beslissing van de belastingdienst te verkrijgen waarin wordt bevestigd dat die controle tot bepaalde handelingen beperkt blijft, temeer wanneer deze handelingen slechts een klein deel van de economische activiteit van de belastingplichtige betreffen.

46 Gelet daarop moet worden benadrukt dat een nationale regeling die, in het kader van de maatregelen die een lidstaat op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn heeft vastgesteld, niet toestaat dat een belastingplichtige een dergelijk bewijs levert of dat de belastingdienst daarover een beslissing neemt, in strijd is met het beginsel van behoorlijk bestuur en bijgevolg niet verenigbaar is met de btw-richtlijn.

47 Voorts moet worden verduidelijkt dat de mogelijkheid voor de belastingplichtige om zich voor een belastingtijdvak op het bestaan van een niet-betwist gedeelte van het btw-overschot te beroepen om de teruggaaf ervan te verkrijgen vóór afloop van de belastingcontrole, niet automatisch inhoudt dat de belastingdienst ertoe verplicht is dat gedeelte vervroegd terug te geven, zelfs wanneer hij erkent dat dit gedeelte niet wordt betwist. Uit artikel 183 van de btw-richtlijn volgt immers dat de lidstaten, ongeacht de nadere regels die zij vaststellen, het overschot slechts moeten teruggeven of overdragen wanneer het bedrag van de aftrek groter is dan het bedrag van de over het betrokken belastingtijdvak verschuldigde btw. Als voorwaarde voor de krachtens deze bepaling op de lidstaten rustende verplichting tot teruggaaf of overdracht geldt dus dat er een btw-overschot bestaat voor het betrokken belastingtijdvak in zijn geheel.

48 Derhalve dient te worden geoordeeld dat wanneer een belastingplichtige in het kader van een belastingcontrole aanvoert dat er een niet-betwist gedeelte van het btw-overschot bestaat, de belastingdienst enkel ertoe gehouden is om het gedeelte van het btw-overschot terug te geven of over te dragen dat hij, gelet op de twijfels die hij naar aanleiding van de controle heeft geuit en de relevante omstandigheden van de zaak, op duidelijke, nauwkeurige en ondubbelzinnige wijze kan vaststellen voor het belastingtijdvak in zijn geheel waarop de btw-aangifte oorspronkelijk betrekking had, los van de uitkomst van de controle. Gelet op het feit dat die verplichting tot teruggaaf of overdracht betrekking heeft op een bepaald belastingtijdvak, moet zij dus niet gelden voor louter het bedrag van de verschuldigde belasting en het bedrag van de aftrekbare belasting over de niet onder de betrokken controle vallende handelingen dat door de belastingdienst als niet-betwist is aangemerkt, maar voor het gedeelte van het btw-overschot dat zal blijven bestaan ongeacht de uitkomst van de controle en dat uiteindelijk als het enige niet-betwiste gedeelte kan worden beschouwd. In dit verband moet worden opgemerkt dat dit niet-betwiste gedeelte van het

btw-overschot in voorkomend geval kleiner kan zijn dan het door de belastingplichtige teruggevorderde gedeelte van het overschot dat betrekking heeft op die bedragen die door de belastingdienst als niet-betwist zijn aangemerkt.

49 In casu staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of de belastingdienst, gelet op de door Agrobet mogelijk overgelegde bewijzen, in enig stadium van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde controle op duidelijke, nauwkeurige en ondubbelzinnige wijze heeft vastgesteld of had moeten vaststellen dat er een niet-betwist gedeelte van het btw-overschot bestaat, en in het bijzonder of hij heeft vastgesteld of had moeten vaststellen dat het bedrag van de verschuldigde belasting en het bedrag van de aftrekbare belasting over de niet onder die controle vallende handelingen vóór afloop van de controle niet meer konden afwijken van de door de belastingplichtige aangegeven bedragen. Bovendien staat het aan deze rechter om na te gaan of de belastingdienst, gelet op de twijfels die hij bij de controle heeft geuit en alle stukken van de controle alsook de relevante omstandigheden van de zaak, in staat was of had moeten zijn om op dezelfde wijze te bepalen dat een btw-overschot, waarvan het bedrag lager kan zijn dan dat van de niet onder de controle vallende handelingen, zal blijven bestaan ongeacht de uitkomst van diezelfde controle. Bij dat onderzoek moet in het bijzonder rekening worden gehouden met de sancties die de belastingplichtige eventueel zouden kunnen worden opgelegd in geval van gedeeltelijke of voorlopige teruggaaf van het gedeelte van het btw-overschot dat wordt teruggevorderd, indien de belastingcontrole uitdraait op een voor hem nadelige beslissing.

50 Indien de belastingdienst niet in staat was om deze vaststellingen te doen, kan hem niet worden verweten te hebben geweigerd een gedeeltelijke belastingaanslag vast te stellen vóór afloop van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingcontrole.

51 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat de artikelen 179, 183 en 273 van de btw-richtlijn, gelezen in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling die niet voorziet in de mogelijkheid voor de belastingdienst om vóór afloop van een belastingcontrole met betrekking tot een btw-aangifte waarin voor een bepaald belastingtijdvak een btw-overschot is vermeld, over te gaan tot teruggaaf van het gedeelte van dat overschot dat betrekking heeft op handelingen die niet onder die controle vallen bij aanvang ervan, voor zover niet duidelijk, nauwkeurig en ondubbelzinnig kan worden vastgesteld dat een btw-overschot, waarvan het bedrag mogelijk lager is dan dat van de niet onder die controle vallende handelingen, zal blijven bestaan ongeacht de uitkomst van die controle, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

Kosten

52 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 179, 183 en 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling die niet voorziet in de mogelijkheid voor de belastingdienst om vóór afloop van een belastingcontrole met betrekking tot een aangifte in de belasting over de toegevoegde waarde (btw) waarin voor een bepaald belastingtijdvak een btw-overschot is vermeld, over te gaan tot teruggaaf van het gedeelte van dat overschot dat betrekking heeft op handelingen die niet onder die controle vallen bij aanvang ervan, voor zover niet duidelijk, nauwkeurig en ondubbelzinnig kan worden vastgesteld dat een btw-overschot, waarvan het bedrag mogelijk lager is dan dat van de

niet onder die controle vallende handelingen, zal blijven bestaan ongeacht de uitkomst van die controle, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

ondertekeningen

* Procestaal: Tsjechisch.