

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

22. februar 2018 (\*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 184 og 185 – regulering af fradrag for indgående afgift – ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradraget — begrebet »helt eller delvis ubetalte transaktioner« – indvirkning på en afgørelse om godkendelse af tvangsakkord, der har fået retskraft«

I sag C-396/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Vrhovno sodiš?e Republike Slovenije (Republikken Sloveniens øverste domstol) ved afgørelse af 5. juli 2016, indgået til Domstolen den 15. juli 2016, i sagen

**T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o.**  
under konkurs

mod

**Republika Slovenija,**

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne C.G. Fernlund, J.-C. Bonichot (refererende dommer), S. Rodin og E. Regan,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., under konkurs, ved advokat V. Bajuk og advokater J. ?ešnovar,
- den slovenske regering ved B. Jovin Hrastnik, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og M. Žebre, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 12. oktober 2017, afsagt følgende

**Dom**

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 184-186 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (herefter »T-2«), et selskab under konkurs, og Republika Slovenija (Republikken Slovenien) repræsenteret ved Ministrstvo za finance (finansministeren, Slovenien) vedrørende betaling af merværdiafgift (moms) med et beløb på 7 362 080,27 EUR, som kræves for perioden fra den 1. februar til den 29. februar 2012.

## **Retsforskrifter**

### **EU-retten**

3 Momsdirektivets artikel 90 bestemmer følgende:

»1. I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

2. For så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige stk. 1.«

4 Direktivets artikel 184 har følgende ordlyd:

»Det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.«

5 Nævnte direktivs artikel 185 fastsætter følgende:

»1. Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.

2. Uanset stk. 1 skal der ikke ske regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i artikel 16.

I forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri kan medlemsstaterne dog kræve regulering.«

6 Momsdirektivets artikel 186 er affattet således:

»Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 184 og 185.«

### **Slovensk ret**

7 Artikel 39, stk. 3 og 4, i Zakon o davku na dodano vrednost (lov om merværdiafgift) (Uradni list RS nr. 13/11, herefter »ZDDV-1«) fastsætter følgende:

»3) En afgiftspligtig person kan på grundlag af en retskraftig retsafgørelse om godkendelse af en afsluttet konkursbehandling eller på grundlag af en afsluttet akkordprocedure ligeledes regulere (nedsætte) det momsbeløb, der skal erlægges, når beløbet ikke eller kun delvist er blevet betalt. Det samme gælder for en afgiftspligtig person, som modtager en endelig retsafgørelse om

indstilling af en tvangsfuldbyrdsprocedure eller et andet dokument, hvoraf fremgår, at den pågældendes fordringer ved afslutningen af tvangsfuldbyrdsproceduren ikke var blevet indfriet eller kun delvis var blevet indfriet, og en afgiftspligtig person, hvis fordringer ikke var blevet indfriet eller kun delvis var blevet indfriet, eftersom skyldneren var blevet slettet fra rettens handelsregister eller fra andre relevante registre eller dokumenter. Hvis en afgiftspligtig person efterfølgende modtager en fuldstændig eller delvis betaling i forbindelse med levering af varer eller ydelser, for hvilke personen har reguleret afgiftsgrundlaget i overensstemmelse med dette stykke, erlægger vedkommende moms af det modtagne beløb.

4) Uanset det foregående stykke kan den afgiftspligtige person regulere (nedsætte) det ikke-betalte momsbeløb af alle anerkendte fordringer, som den pågældende har anmeldt under tvangsakkordproceduren eller insolvensbehandlingen.«

8 Artikel 68 i ZDDV–1 med overskriften »Regulering af momsfradrag« fastsætter følgende:

»1) Den afgiftspligtige person skal foretage en regulering af det oprindeligt foretagne fradrag, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.

2) Den afgiftspligtige person skal foretage en regulering, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.

3) Uanset stk. 2 skal den afgiftspligtige person ikke foretage en regulering af det oprindelige fradrag i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse eller tab samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i artikel 7.«

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

9 Ved en afgørelse af 28. november 2011 godkendte Okrožno sodišče v Mariboru (ret i første instans i Maribor, Slovenien) en tvangsakkord, i medfør af hvilken T-2, et slovensk selskab inden for branchen for elektronisk kommunikation, kun er forpligtet til at betale 44% af gældens størrelse og inden for en frist på ni år. Afgørelsen blev endelig den 24. februar 2012.

10 På dette grundlag fastslog Dav?ni urad Ljubljana (skattemyndighed i Ljubljana, Slovenien), at T-2 skulle foretage en regulering af de foretagne momsfradrag i overensstemmelse med artikel 68 i ZDDV–1, og anmodede ved en afgørelse af 27. maj 2013 T-2 om at betale 7 362 080,27 EUR i moms for perioden fra den 1. til den 29. februar 2012.

11 Den af T-2 indbragte klage over denne afgørelse til finansministeriet blev forkastet. Selskabets søgsmål anlagt ved Upravno sodišče Republike Slovenije (Republikken Sloveniens forvaltningsdomstol) blev ved dom af 18. november 2014 også forkastet. Denne dom er genstand for en revisionsanke ved Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Republikken Sloveniens øverste domstol).

12 I denne forbindelse har T-2 anfægtet reguleringen af fradraget af indgående moms. Selskabet har gjort gældende, at godkendelsen af en tvangsakkord, som har fået retskraft, ikke udgør en ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet som omhandlet i artikel 68 i ZDDV–1, men et særtilfælde, som ikke er omhandlet i denne lov.

13 Ifølge den forelæggende ret kan godkendelsen af den omhandlede tvangsakkord, som har fået retskraft, være omfattet af anvendelsesområdet for artikel 68 i ZDDV–1, som gennemfører momsdirektivets artikel 184 og 185, i medfør af hvilken den afgiftspligtige person skal regulere

foretagne fradrag, når der er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet.

14 Denne ret har i denne henseende præciseret, at artikel 63 i ZDDV–1 fastsætter, at den afgiftspligtige person har ret til i det momsbeløb, det påhviler den pågældende at betale til skattemyndigheden, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt til leverandøren ved køb af varer og ydelser. Eftersom den endelige afgørelse om godkendelse af tvangsakkorden for den afgiftspligtige person har en indvirkning på dennes pligt til at betale moms til sin leverandør, er afgørelsen med andre ord også afgørende for den afgiftspligtige persons forpligtelser over for skattemyndigheden.

15 Den forelæggende ret har også bemærket, at artikel 39 i ZDDV–1, som gennemfører momsdirektivets artikel 90 i slovensk ret, udtrykkeligt bestemmer, at en godkendelse af en tvangsakkord, som en skyldner nyder godt af, gør det muligt for sælgeren at regulere den moms, som denne har angivet.

16 Det fremgår endvidere af forelæggelsesafgørelsen, at den omstændighed, at afgørelsen om godkendelse af tvangsakkorden er endelig, er til hinder for, at kreditorerne kan kræve fuld betaling af deres fordringer. Derimod fastholdes skyldnerens forpligtelser. Hvis sidstnævnte frivilligt betaler gælden med et beløb, der er højere end det beløb, der er fastsat i tvangsakkorden, har han således i medfør af de nationale bestemmelser om uberettiget berigelse ikke krav på tilbagebetaling af dette beløb.

17 Den forelæggende ret har tilføjet, at med henblik på afgiftspåligning skal godkendelsen af en tvangsakkord vurderes på grundlag af dens økonomiske indhold. I lyset heraf vil tvangsakkorden medføre en nedsættelse af fordringerne og ikke kun den manglende betaling af dem.

18 På denne baggrund er det den forelæggende rets opfattelse, at det med henblik på anvendelsen af artikel 68 i ZDDV–1 er vigtigt for den at forstå de bestemmelser i momsdirektivet, som denne artikel gennemfører, dvs. bl.a. momsdirektivets artikel 185, stk. 2, i medfør af hvilken der ikke sker regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, medmindre staterne imidlertid kræver denne regulering.

19 Denne ret ønsker derfor bl.a. oplyst, om den omstændighed, at en transaktion, som helt eller delvis forbliver ubetalt, skal kvalificeres som »ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet«, jf. momsdirektivets artikel 185, stk. 1, og om godkendelsen af en tvangsakkord skal betragtes som en ubetalt transaktion, jf. direktivets artikel 185, stk. 2.

20 Endvidere er retten i tvivl om, hvilken grad af præcision der kræves for, at de bestemmelser i national ret, der gennemfører momsdirektivet, i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 185, stk. 2, andet afsnit, gyldigt kan indføre en undtagelse til den regel, hvorefter der ikke sker regulering af fradrag i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner. I denne henseende fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at artikel 68 i ZDDV–1 ikke udtrykkeligt omhandler tilfælde med helt eller delvis ubetalte transaktioner.

21 Under disse omstændigheder har Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Republikken Sloveniens øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal en nedsættelse af forpligtelser på grundlag af en tvangsakkord som den i hovedsagen omhandlede, der er blevet godkendt ved en retsafgørelse og har fået retskraft, anses for en ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradraget af indgående

moms som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 1, eller skal den anses for en anden situation, hvor fradraget var større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage som omhandlet i momsdirektivets artikel 184?

2) Skal en nedsættelse af forpligtelser på grundlag af en tvangsakkord som den i hovedsagen omhandlede, der er blevet godkendt ved en retsafgørelse og har fået retskraft, anses for (delvis) ubetalte transaktioner som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 2, første afsnit?

3) Henset til EU-lovgivers krav om klarhed og sikkerhed vedrørende retssituationen og til bestemmelsen i momsdirektivets artikel 186 skal en medlemsstat da med henblik på at stille krav om regulering af fradrag i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, således som direktivets artikel 185, stk. 2, andet afsnit, giver mulighed for, specifikt i den nationale bestemmelse anføre tilfældet ubetalte transaktioner eller heri anføre tvangsakkorder, der er blevet godkendt ved en retsafgørelse og har fået retskraft (såfremt disse er omfattet af begrebet [»ubetalte transaktioner«])? «

## **Om de præjudicielle spørgsmål**

### **Det første spørgsmål**

22 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 185, stk. 1, skal fortolkes således, at en nedsættelse af en skyldners forpligtelser, der følger af en endelig godkendelse af en tvangsakkord, udgør en ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet som omhandlet i denne bestemmelse.

23 Det bemærkes, at momsdirektivets artikel 184-186 fastsætter betingelserne for, at afgiftsmyndighederne kan kræve regulering fra en afgiftspligtig. Den reguleringsordning, som er fastsat i disse artikler, er således en integrerende del af den momsfradragsordning, som er indført ved momsdirektivet. Den har til formål at øge fradragenes præcision for at sikre momsens neutralitet (dom af 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 48 og 50).

24 Princippet om momsens neutralitet er sikret, når den fradragsordning, der er indført ved momsdirektivets afsnit X, giver de mellemliggende led i distributionskæden adgang til i grundlaget for deres eget afgiftstilsvær at fradrage de beløb, de hver især har betalt deres leverandør som moms af den pågældende transaktion, og således til afgiftsmyndighederne at indbetale den del af momsen, som svarer til forskellen mellem den pris, den afgiftspligtige har betalt sin leverandør, og den pris, han har opnået ved levering af varen til køberen (jf. analogt dom af 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 33, af 15.10.2002, Kommissionen mod Tyskland, C-427/98, EU:C:2002:581, præmis 42, og af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel, C 152/02, EU:C:2004:268, præmis 36).

25 Hvad angår forpligtelsen til at regulere momsfradrag foretaget for indgående moms er det fastsat i momsdirektivets artikel 184, at det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.

26 Momsdirektivets artikel 185, stk. 1, præciserer endvidere, at en regulering navnlig skal foretages, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet (jf. i denne retning dom af 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 51).

27 Det følger af en samlet læsning af momsdirektivets artikel 184 og artikel 185, stk. 1, at når det som følge af en ændring af de oprindelige elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, viser sig at være nødvendigt at foretage en regulering, skal

beregningen af denne regulering føre til, at størrelsen af det endeligt fastsatte fradrag svarer til det, som den afgiftspligtige person skulle have anvendt, hvis denne ændring oprindeligt var blevet taget i betragtning (dom af 16.6.2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, præmis 47).

28 I nærværende sag er det ubestridt, at den endelige godkendelse af en tvangsakkord nedsatte en købers, dvs. T-2, forpligtelser over for sine leverandører.

29 Denne godkendelse nedsatte således de momsbeløb, som T-2 betalte til sine leverandører, og ændrede derved de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, i overensstemmelse med principperne nævnt i nærværende doms præmis 24.

30 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 185, stk. 1, skal fortolkes således, at en nedsættelse af en skyldners forpligtelser, der følger af en endelig godkendelse af en tvangsakkord, udgør en ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet som omhandlet i denne bestemmelse.

### **Det andet spørgsmål**

31 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om momsdirektivets artikel 185, stk. 2, første afsnit, skal fortolkes således, at nedsættelsen af en skyldners forpligtelser, der følger af en endelig godkendelse af en tvangsakkord, udgør et tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, der ikke giver anledning til regulering af det oprindeligt foretagne fradrag som omhandlet i denne bestemmelse.

32 Hvad angår fortolkningen af momsdirektivets artikel 185, stk. 2, følger det af Domstolens praksis, at der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot skal tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (dom af 26.10.2017, I, C-195/16, EU:C:2017:815, præmis 32).

33 I denne henseende bemærkes, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, som omhandler tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, forpligter medlemsstaterne til at nedsætte afgiftsgrundlaget og dermed den moms, som den afgiftspligtige person skal betale, i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige person efter indgåelsen af aftalen om en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller denne overhovedet (dom af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 22).

34 En sådan situation er således også omfattet af momsdirektivets artikel 185, som bl.a. finder anvendelse i tilfælde af nedsættelse af en købers forpligtelser over for sin leverandør, således som det fremgår af nærværende doms præmis 23-29.

35 Mens direktivets artikel 90 omhandler en leverandørs ret til at nedsætte afgiftsgrundlaget, når han efter indgåelsen af en aftale om en transaktion ikke opnår modydelsen eller kun opnår en del deraf, omhandler nævnte direktivets artikel 185 reguleringen af de af den anden part oprindeligt foretagne fradrag i samme transaktion. Således repræsenterer de to bestemmelser to sider af den samme økonomiske transaktion, og de skal fortolkes på en sammenhængende måde.

36 Domstolen har allerede fastslået, at et tilfælde med ikke-betaling af købsprisen som omhandlet i momsdirektivets artikel 90 ikke genskaber parternes oprindelige situation. Hvis ikke-betalingen eller den kun delvise betaling af købsprisen sker, uden at kontrakten er blevet ophævet

eller annulleret, skal køberen nemlig stadig betale den aftalte pris, og selv om sælgeren ikke længere ejer varen, råder denne i princippet stadig over sin fordring, som han kan støtte ret på. Da det imidlertid ikke kan udelukkes, at en sådan fordring reelt er uerholdelig, har EU-lovgiver villet give hver medlemsstat valgfrihed med hensyn til, om ikke-betalingen af købsprisen giver ret til nedsættelse af afgiftsgrundlaget og tilsvarende modregning på de betingelser, som medlemsstaten fastsætter, eller om en sådan nedsættelse ikke finder anvendelse i dette tilfælde (jf. dom af 12.10.2017, Lombard Ingotlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, præmis 29).

37 Denne fravigelsesmulighed, der er snævert begrænset til kun at omfatte tilfældet med ikke-betaling eller delvis betaling af transaktionens pris, er udgangspunktet for, at den manglende erlæggelse af modydelsen under visse omstændigheder og som følge af retstilstanden i den pågældende medlemsstat kan være vanskelig at godtgøre eller alene være foreløbig (dom af 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 17).

38 En udnyttelse af en sådan fravigelsesmulighed skal være begrundet, således at de af medlemsstaterne i denne forbindelse truffene foranstaltninger ikke undergraver virkeliggørelsen af afgiftsharmoniseringsmålsætningen med momsdirektivet (dom af 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 18).

39 Det følger af det ovenstående, at ikke-betaling er karakteriseret ved usikkerheden forbundet med dens ikke-endelige karakter (dom af 12.10.2017, Lombard Ingotlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, præmis 30).

40 Selv om det er relevant, at medlemsstaterne kan modvirke denne uvished, kan en sådan mulighed for fravigelse ikke gå videre end denne uvished og navnlig ikke udstrækkes til spørgsmålet om udelukkelse af adgangen til nedsættelse af beskatningsgrundlaget i tilfælde af manglende betaling (dom af 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 22).

41 Henset til de betragtninger, der er redegjort for i nærværende doms præmis 32-35, finder fortolkningen af begrebet »ikke-betaling« som omhandlet i momsdirektivets artikel 90 ligeledes anvendelse på begrebet »helt eller delvis ubetalte transaktioner« som omhandlet i direktivets artikel 185, stk. 2.

42 Med henblik på at afgøre, om den for den forelæggende ret indbragte sag omhandler en sådan helt eller delvis ubetalt transaktion, tilkommer det følgelig denne ret under anvendelse af de kriterier, der er redegjort for i nærværende doms præmis 36-40, at bedømme bl.a., om – i henhold til den gældende national ret – køberen efter den endelige godkendelse af en tvangsakkord fortsat skylder den aftalte pris, og om sælgeren eller leverandøren stadig er indehaver af den fordring, som han kan støtte ret på ved domstolene. Hvis den forelæggende ret derimod skulle fastslå, at skyldnerens forpligtelser er blevet nedsat, således at den tilsvarende del af den pågældendes leverandørers fordringer er blevet endeligt uerholdelig, vil undtagelserne i momsdirektivets artikel 185, stk. 2, i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner ikke finde anvendelse.

43 Hvad endvidere angår de kriterier, der skal anvendes med henblik på vurderingen af en fordrings endelige karakter, bemærkes det, at det er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der tages hensyn til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed (dom af 7.10.2010, Loyalty Management UK og Baxi Group, C-53/09 og C-55/09, EU:C:2010:590, præmis 39, og af 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 42).

44 I denne henseende fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den i hovedsagen omhandlede afgørelse om godkendelse af tvangsakkorden er til hinder for, at fordringshaverne kan kræve fuld betaling af deres fordringer, og at denne afgørelse ud fra et økonomisk synspunkt medfører en nedsættelse af skyldnerens forpligtelser over for sine fordringshavere og ikke blot en

manglende betaling. Følgelig forekommer det ikke at forholde sig således, at nedsættelsen af en skyldners forpligtelser, der følger af en endelig godkendelse af en tvangsakkord, udgør et tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, hvilket det dog tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

45 Det følger af ovenstående betragtninger, at det andet spørgsmål skal besvares med, at momsdirektivets artikel 185, stk. 2, første afsnit, skal fortolkes således, at en nedsættelse af en skyldners forpligtelser, der følger af en endelig godkendelse af en tvangsakkord, ikke udgør et tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, der ikke giver anledning til regulering af det oprindeligt foretagne fradrag, eftersom denne nedsættelse er endelig, hvilket det dog tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

### **Det tredje spørgsmål**

46 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 185, stk. 2, andet afsnit, skal fortolkes således, at med henblik på at gennemføre den mulighed, der er fastsat i denne bestemmelse, skal en medlemsstat, henset til kravet om klarhed og sikkerhed vedrørende retssituationen, udtrykkeligt fastsætte en forpligtelse til regulering af fradrag i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner.

47 Hvad angår forpligtelsen til at regulere momsfradrag foretaget for indgående moms bestemmes det i momsdirektivets artikel 184, at det oprindeligt foretagne fradrag skal reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage. Efter momsdirektivets artikel 185, stk. 1, skal der bl.a. foretages en sådan regulering, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet.

48 Som en undtagelse til bestemmelsen i momsdirektivets artikel 185, stk. 1, fastsættes det i denne artikels stk. 2, første afsnit, at der ikke sker regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver. I medfør af andet afsnit i nævnte stk. 2 kan medlemsstaterne dog stadig kræve regulering i forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri.

49 Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at artikel 68, stk. 3, i ZDDV-1, som gennemfører momsdirektivets artikel 185, stk. 2, i slovensk ret, ikke udtrykkeligt fastsætter en forpligtelse til regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, men undlader blot at medtage denne situation i listen over undtagelser fra denne reguleringspligt.

50 Domstolen har herom præciseret, at medlemsstaterne, når de anvender en mulighed, som momsdirektivet giver dem, har mulighed for at vælge den retstekniske form, som de finder bedst egnet (jf. i denne retning dom af 4.6.2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, præmis 56, og af 4.10.2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, præmis 33). Således kan de f.eks. enten nøjes med i den nationale skattelovgivning at gentage den formulering, der er anvendt i direktivet, eller et tilsvarende udtryk eller udtømmende opregne på en liste de situationer, hvor der som en undtagelse fra direktivets artikel 185, stk. 1, ikke sker regulering af de oprindeligt foretagne fradrag.

51 Den manglende angivelse på en sådan liste af helt eller delvis ubetalte transaktioner kan anses for at være et resultat af denne medlemsstats udøvelse af undtagelsesmuligheden, som den er blevet tildelt i medfør af momsdirektivets artikel 185, stk. 2, andet afsnit (jf. analogt dom af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 24).



52 Eftersom den forelæggende ret er i tvivl om overholdelsen af kravet om klarhed og sikkerhed vedrørende retssituationen, skal det bemærkes, at retssikkerhedsprincippet, der hænger sammen med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, kræver dels, at retsreglerne er klare og præcise, dels, at deres anvendelse er forudsigelig for borgerne (dom af 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 28).

53 I denne henseende, således som det fremgår af ovenstående betragtninger i nærværende dom, forekommer det ikke at forholde sig således, at den pågældende nationale bestemmelse er til hinder for, at de afgiftspligtige personer får et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der derved pålægges dem, og bevirker dermed ikke, at de er i tvivl om deres rettigheder og pligter, således at de kan handle derefter.

54 Henset til ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 185, stk. 2, andet afsnit, skal fortolkes således, at en medlemsstat med henblik på at gennemføre den mulighed, der er fastsat i denne bestemmelse, ikke har pligt til udtrykkeligt at fastsætte en forpligtelse til regulering af fradrag i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner.

### **Sagsomkostninger**

55 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 185, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en nedsættelse af en skyldners forpligtelser, der følger af en endelig godkendelse af en tvangsakkord, udgør en ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet som omhandlet i denne bestemmelse.**
- 2) **Artikel 185, stk. 2, første afsnit, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en nedsættelse af en skyldners forpligtelser, der følger af en endelig godkendelse af en tvangsakkord, ikke udgør et tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, der ikke giver anledning til regulering af det oprindeligt foretagne fradrag, eftersom denne nedsættelse er endelig, hvilket det dog tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.**
- 3) **Artikel 185, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en medlemsstat med henblik på at gennemføre den mulighed, der er fastsat i denne bestemmelse, ikke har pligt til udtrykkeligt at fastsætte en forpligtelse til regulering af fradrag i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner.**

Underskrifter

\*Processprog: slovensk.