

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 22 februari 2018 (\*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 184 och 185 – Justering av avdrag för ingående mervärdesskatt – Förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet – Begreppet ’transaktioner som förblir helt eller delvis obetalda’ – Effekten av ett lagakraftvunnet ackordsbeslut”

I mål C-396/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Högsta domstolen i Republiken Slovenien) genom beslut av den 5 juli 2016, som inkom till domstolen den 15 juli 2016, i målet

**T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o.** (för närvarande i konkurs)

mot

**Republika Slovenija,**

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna C.G. Fernlund, J.-C. Bonichot (referent), S. Rodin och E. Regan,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., (i konkurs), genom V. Bajuk, odvetnik, och J. Šušteršič, odvetnica,
- Sloveniens regering, genom B. Jovin Hrastnik, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och M. Žebre, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 12 oktober 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

**Dom**

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 184–186 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran om förhandsavgörande har framställts i ett mål mellan å ena sidan T?2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (nedan kallat T?2), ett bolag som befinner sig i konkurs, och å andra sidan Republika Slovenija (Republiken Slovenien), som företräds av Ministrstvo za finance (finansministeriet). Målet rör betalningen av ett belopp på 7 362 080,27 euro i mervärdesskatt för perioden 1–29 februari 2012.

## **Tillämpliga bestämmelser**

### **Unionsrätt**

3 I artikel 90 i mervärdesskattedirektivet stadgas följande:

”1. Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

2. Om betalningen helt eller delvis uteblir, får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1.”

4 Följande anges i direktivets artikel 184:

”Det ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.”

5 I artikel 185 i samma direktiv föreskrivs följande:

”1. Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall någon justering inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits, och inte heller vid sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov som avses i artikel 16.

I de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld får medlemsstaterna dock kräva justering.”

6 Artikel 186 i mervärdesskattedirektivet lyder enligt följande:

”Medlemsstaterna skall fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185.”

### **Slovensk rätt**

7 Artikel 39 i Zakon o davku na dodano vrednost (lagen om mervärdesskatt) (Uradni list RS nr 13/11) (nedan kallad ZDDV-1) föreskriver följande i punkterna 3 och 4:

”3) En beskattningsbar person får även justera (minska) det redovisade mervärdesskattebeloppet om skatten inte betalas eller inte till fullo betalas, på grundval av ett

lagakraftvunnet domstolsavgörande som officiellt godkänner ett avslutat konkursförfarande eller avslutat ackordsförfarande. En sådan justering får även göras av en beskattningsbar person som erhållit ett lagakraftvunnet domstolsavgörande om att verkställighetsförfarandet har vilandeförklarats eller något annat intyg om att personen i fråga, i ett avslutat verkställighetsförfarande, inte har erhållit betalning eller inte har erhållit full betalning. Samma sak gäller för en beskattningsbar person som inte har erhållit betalning eller inte har erhållit full betalning, på grund av att gäldenären har raderats från bolagsregistret eller andra relevanta register eller handlingar. Om den beskattningsbara personen senare erhåller full eller delvis betalning för den tillhandahållna varan eller tjänsten – med avseende på vilken personen i fråga justerat beskattningsunderlaget enligt föregående punkt – ska den beskattningsbara personen redovisa mervärdesskatten på det erhållna beloppet.

4) Utan hinder av vad som föreskrivs i föregående punkt får den beskattningsbara personen justera (minska) det mervärdesskattebelopp som har redovisats och som inte har erlagts för alla erkända fordringar som den beskattningsbara personen redovisat inom ramen för ackordsförfarandet eller konkursförfarandet.”

8 Artikel 68 ZDDV-1, med rubriken ”Justering av avdrag för mervärdesskatt”, lyder enligt följande:

”1) Den beskattningsbara personen ska justera det ursprungliga avdraget när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen har rätt att göra.

2) Den beskattningsbara personen är skyldig att göra en justering när det efter avdraget för mervärdesskatt inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, till exempel att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.

3) Med avvikelse från punkt 2 ska den beskattningsbara personen inte justera det ursprungliga avdraget då det har visats att det har skett förstörelse eller att varor har gått förlorade och inte heller vid sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov som avses i artikel 7 i förevarande lag.”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

9 Genom beslut av den 28 november 2011 godkände Okrožno sodiš?e v Mariboru (regiondomstolen i Maribor, Slovenien) ett ackord enligt vilket T?2, ett slovenskt företag inom sektorn för elektronisk kommunikation, gavs en frist på nio år för att betala 44 procent av det belopp som dess skulder uppgick till. Detta beslut vann laga kraft den 24 februari 2012.

10 Dav?ni urad Ljubljana (skattedirektoratet i Ljubljana, Slovenien) fann att T?2 enligt artikel 68 ZDDV-1 hade en skyldighet att justera de avdrag för ingående mervärdesskatt som bolaget hade gjort, och förelade, genom ett beslut av den 27 maj 2013, T?2 att betala ett belopp på 7 362 080,27 euro i mervärdesskatt för perioden 1–29 februari 2012.

11 Efter det att T?2:s överklagande av beslutet till finansministeriet ogillats överklagade bolaget beslutet till Upravno sodiš?e Republike Slovenije (Republiken Sloveniens förvaltningsdomstol). Domstolen ogillade överklagandet genom dom av den 18 november 2014, som därefter blev föremål för ett omprövningsförfarande vid Vrhovno sodiš?e Republike Slovenije (Högsta domstolen i Republiken Slovenien).

12 Inom ramen för det förfarandet har T?2 motsatt sig justeringen av avdragen för ingående mervärdesskatt. Bolaget har gjort gällande att det lagakraftvunna ackordsbeslutet inte utgör någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet i den mening som

avses i artikel 68 ZDDV-1, utan ett särfall som inte har reglerats i nämnda lag.

13 Enligt den hänskjutande domstolen skulle det lagakraftvunna ackordsbeslutet kunna falla inom tillämpningsområdet för artikel 68 ZDDV-1, som införlivar artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken den beskattningsbara personen är skyldig att justera gjorda avdrag när det inträffar en förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av dessa avdragsbelopp.

14 Denna domstol har härvid anfört att det i artikel 63 ZDDV-1 stadgas att en beskattningsbar person har rätt att från den skatt som vederbörande är skyldig att betala till skattemyndigheten dra av det mervärdesskattebelopp som denne måste betala eller har betalat till sin leverantör vid förvärvet av varor eller tjänster. Det betyder med andra ord att eftersom det lagakraftvunna ackordsbeslutet avseende den beskattningsbara personen har en inverkan på vederbörandes skyldighet att betala mervärdesskatt till sin leverantör, är det beslutet också av avgörande betydelse vad gäller den skattskyldiga personens skyldigheter gentemot skattemyndigheten.

15 Den hänskjutande domstolen har också påpekat att det i artikel 39 ZDDV-1, genom vilken artikel 90 i mervärdesskattedirektivet har införlivats med slovensk rätt, uttryckligen anges att ett ackordsbeslut som gäldenären erhållit gör det möjligt för säljaren att justera den mervärdesskatt som denne har redovisat.

16 Det framgår vidare av beslutet om hänskjutande att ackordsbeslutets laga kraft hindrar borgenärerna från att kräva full betalning av deras fordringar. Däremot kvarstår gäldenärens skyldigheter. Sålunda skulle gäldenären, om denne frivilligt betalade sina skulder till ett belopp överstigande det som fastställts genom ackordet, inte ha rätt att kräva tillbaka detta med stöd av de nationella bestämmelserna om obehörig vinst.

17 Den hänskjutande domstolen har tillagt att när det gäller beskattning ska ett ackordsbeslut betraktas utifrån dess ekonomiska innebörd. Från detta perspektiv kan det konstateras att ackordsförfarandet leder till en skuldavskrivning och inte bara till utebliven betalning av skulden.

18 Den hänskjutande domstolen anser att för att kunna tillämpa artikel 68 ZDDV-1 är det nödvändigt att förstå de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som införlivas genom denna artikel. Det gäller särskilt artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet enligt vilken det inte ska ske någon justering i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda, förutom om medlemsstaterna ändå kräver att en sådan justering ska ske.

19 Ovannämnda domstol vill särskilt få klarhet i huruvida den omständigheten att en transaktion förblir helt eller delvis obetald ska kvalificeras som "en förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet", i den mening som avses i artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet, samt huruvida ett ackordsbeslut ska betraktas som utebliven betalning i den mening som avses i artikel 185.2 i direktivet.

20 Denna domstol undrar dessutom hur precisa de bestämmelser i nationell rätt som införlivar mervärdesskattedirektivet behöver vara för att de, i enlighet med artikel 185.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, med giltig verkan ska kunna införa ett undantag från den regel som säger att det inte ska ske någon justering i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda. I detta avseende framgår det av beslutet om hänskjutande att artikel 68 ZDDV-1 inte uttryckligen reglerar de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda.

21 Mot denna bakgrund beslutade Vrhovno sodiš?e Republike Slovenije (Högsta domstolen i Republiken Slovenien) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

- ”1) Ska minskningen av skyldigheterna på grundval av ett lagakraftvunnet ackordsbeslut, såsom det i det nationella förfarandet, anses utgöra en förändring i de faktorer som beaktas vid bestämningen av avdraget för ingående mervärdesskatt, i den mening som avses i artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet, eller ska det anses vara fråga om en annan situation där avdraget är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra, i den mening som avses i artikel 184 i mervärdesskattedirektivet?
- 2) Ska minskningen av skyldigheterna på grundval av ett lagakraftvunnet ackordsbeslut, såsom det i det nationella förfarandet, anses utgöra en (delvis) obetald transaktion, i den mening som avses i artikel 185.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet?
- 3) Måste en medlemsstat – med beaktande av de krav på tydlighet och precision i rättsliga situationer som ställs av unionslagstiftaren och med beaktande av artikel 186 i mervärdesskattedirektivet – för att kunna ställa krav på justering av avdrag i fall av helt eller delvis obetalda transaktioner, i enlighet med den möjlighet som anges i artikel 185.2 andra stycket i direktivet, fastställa uttryckliga bestämmelser i nationell rätt som rör utebliven betalning, och till och med i dessa bestämmelser ta upp fallet med lagakraftvunna ackordsbeslut (om detta omfattas av begreppet obetald transaktion)?”

## Prövning av tolkningsfrågorna

### Den första frågan

- 22 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en minskning av en gäldenärs skyldigheter som är resultatet av ett lagakraftvunnet ackordsbeslut ska anses utgöra en förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, i den mening som avses i den artikeln.
- 23 Det ska erinras om att artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet fastställer de villkor som gäller för att skattemyndigheten ska ha rätt att kräva att en beskattningsbar person gör justeringar. Den justeringsmekanism som föreskrivs i dessa artiklar utgör nämligen en oskiljaktig del av det avdragssystem som införts genom direktiv 2006/112, och dess syfte är att öka avdragens exakthet för att säkerställa mervärdesskattens neutralitet (dom av den 13 mars 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkterna 48 och 50).
- 24 Principen om mervärdesskattens neutralitet säkerställs genom att det avdragssystem som föreskrivs i avdelning X i mervärdesskattedirektivet gör det möjligt för mellanliggande länkar i distributionskedjan att göra avdrag från sitt eget beskattningsunderlag med de belopp som var och en har betalat till sin egen leverantör avseende mervärdesskatt för motsvarande transaktion och, således, till skatteförvaltningen betala in den del av mervärdesskatten som motsvarar skillnaden mellan det pris till vilket var och en har levererat varan till köparen och det pris som samma person har betalat till sin leverantör (se, analogt, dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 33, dom av den 15 oktober 2002, kommissionen/Tyskland, C-427/98, EU:C:2002:581, punkt 42, och dom av den 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 36).
- 25 När det gäller skyldigheten att justera avdrag för ingående mervärdesskatt, föreskrivs i artikel 184 i direktiv 2006/112 att det ursprungliga avdraget ska justeras om det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.
- 26 I artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet anges att justering bland annat ska göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som

beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punkt 51).

27 Av en jämförelse mellan artiklarna 184 och 185.1 i mervärdesskattedirektivet följer att när en justering visar sig vara nödvändig på grund av att en av de faktorer som ursprungligen beaktades vid beräkningen av avdraget har ändrats, ska beräkningen av justeringen ske på så sätt att det slutliga avdragsbeloppet överensstämmer med det belopp som den beskattningsbara personen skulle ha haft rätt till om denna justering hade beaktats från början (dom av den 16 juni 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C?186/15, EU:C:2016:452, punkt 47).

28 Det är i förevarande fall ostridigt att ett lagakraftvunnet ackordsbeslut har resulterat i en minskning av de skyldigheter som en köpare, det vill säga T?2, hade gentemot sina leverantörer.

29 Det innebär att ackordsbeslutet har resulterat i en minskning av de belopp som T?2 har betalat i mervärdesskatt till sina leverantörer, och därmed, i enlighet med de principer som anges ovan i punkt 24, har lett till en ändring av de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet.

30 Med bakgrund av det ovan anförda ska den första tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en minskning av en gäldenärs skyldigheter som är resultatet av ett lagakraftvunnet ackordsbeslut ska anses utgöra en förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, i den mening som avses i den artikeln.

### **Den andra frågan**

31 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 185.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en minskning av en gäldenärs skyldigheter som är resultatet av ett lagakraftvunnet ackordsbeslut ska anses utgöra ett sådant fall då en transaktion förblir helt eller delvis obetald som enligt denna bestämmelse inte leder till justering av det gjorda avdraget.

32 När det gäller tolkningen av artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet, framgår det av domstolens praxis att det vid tolkningen av en unionsbestämmelse inte bara är lydelsen som ska beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (dom av den 26 oktober 2017, I, C?195/16, EU:C:2017:815, punkt 32).

33 Enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, som behandlar avbeställning, hävning, icke?godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, är medlemsstaterna skyldiga att sätta ned beskattningsunderlaget, och följaktligen det mervärdesskattebelopp som den beskattningsbara personen ska betala, varje gång som denne inte har erhållit något vederlag, eller inte har erhållit hela vederlaget, efter det att en transaktion har genomförts (dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punkt 22).

34 Såsom framgår ovan av punkterna 23–29 faller även en sådan situation under artikel 185 i mervärdesskattedirektivet, vilken bland annat är tillämplig i de fall då en köpares skyldigheter gentemot sin leverantör har minskats.

35 Medan artikel 90 i direktivet reglerar rätten för en leverantör att sätta ned beskattningsunderlaget när denne inte har erhållit något vederlag, eller endast har erhållit en del av vederlaget, efter det att en transaktion har genomförts, behandlar artikel 185 i direktivet justeringar av avdrag som har gjorts av den andra parten i samma transaktion. Dessa två

bestämmelser representerar således två sidor av en och samma ekonomiska transaktion, och de måste tolkas konsekvent i förhållande till varandra.

36 EU-domstolen har redan slagit fast att utebliven betalning av köpeskillingen i den mening som avses i artikel 90 i mervärdesskattedirektivet inte innebär att parterna försätts i den situation de ursprungligen befann sig i. Även om betalningen helt eller delvis uteblir utan att avtalet hävts eller ogiltigförklarats är köparen nämligen fortfarande skyldig att betala det avtalade priset. Säljaren äger inte längre varan men har i princip fortfarande en fordran som vederbörande kan göra gällande i domstol. Det kan dock inte uteslutas att en sådan fordran i praktiken blir omöjlig att driva in. Unionslagstiftaren har därför låtit varje medlemsstat själv bestämma huruvida utebliven betalning ska ge rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaten bestämmer, eller om någon sådan nedsättning inte ska medges i dessa fall (dom av den 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 29).

37 Denna möjlighet att göra undantag, som är strikt begränsad till fall då betalningen helt eller delvis uteblir, är grundad på tanken att utebliven betalning från motparten under vissa omständigheter och på grund av rättsläget i den berörda medlemsstaten kan vara svår att kontrollera eller vara endast tillfällig (dom av den 23 november 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 17).

38 Utövandet av denna möjlighet att införa undantag måste vara motiverat, så att åtgärder som medlemsstaterna vidtar för att använda sig av denna möjlighet inte hindrar att det mål uppnås som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet nämligen att harmonisera skatterna (dom av den 23 november 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 18).

39 Av ovanstående följer att utebliven betalning kännetecknas av den osäkerhet som hänger samman med dess icke slutgiltiga natur (dom av den 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 30).

40 Det är visserligen lämpligt att medlemsstaterna kan skingra denna ovisshet, men rätten att göra undantag får inte gå utöver denna ovisshet, och i synnerhet kan den inte sträcka sig till frågan huruvida det går att underlåta att sätta ned beskattningsunderlaget om betalning uteblir (dom av den 23 november 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 22).

41 Mot bakgrund av vad som anförts ovan i punkterna 32–35 gäller denna tolkning av begreppet "utebliven betalning" i den mening som avses i artikel 90 i mervärdesskattedirektivet även begreppet "fall då transaktionen förblir helt eller delvis obetald" i den mening som avses i artikel 185.2 i direktivet.

42 För att den hänskjutande domstolen ska kunna veta huruvida det i det nationella målet rör sig om en sådan transaktion som förblir helt eller delvis obetald ankommer det på denna att, med tillämpning av de kriterier som anges ovan i punkterna 36–40, bland annat pröva om köparen enligt tillämplig nationell rätt, efter ett lagakraftvunnet ackordsbeslut, fortfarande är skyldig att betala det avtalade priset och säljaren fortfarande har kvar sin fordran som vederbörande kan göra gällande i domstol. Om domstolen konstaterar att gäldenärens skyldigheter tvärtom har minskats på ett sådant sätt att den berörda delen av leverantörernas fordringar har blivit omöjlig att driva in, kan undantagen i artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet avseende fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda inte tillämpas.

43 Vad vidare beträffar de kriterier som ska tillämpas för att bedöma om en fordran är slutgiltig eller inte ska det erinras om att den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet (dom

av den 7 oktober 2010, Loyalty Management UK och Baxi Group, C-53/09 och C-55/09, EU:C:2010:590, punkt 39, och dom av den 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 42).

44 Det framgår av beslutet om hänskjutande att det ackordsbeslut som är i fråga i det nationella målet hindrar borgenärerna från att kräva full betalning av sina fordringar och att detta beslut, från ett ekonomiskt perspektiv, leder till en minskning av gäldenärens skyldigheter gentemot sina fordringsägare och inte till bara en betalningsunderlåtelse. En minskning av en gäldenärs skyldigheter som är resultatet av ett lagakraftvunnet ackordsbeslut framstår således inte som ett fall då en transaktion förblir helt eller delvis obetald. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att pröva detta.

45 Med hänsyn till det ovan anförda ska den andra tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 185.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en minskning av en gäldenärs skyldigheter som är resultatet av ett lagakraftvunnet ackordsbeslut inte ska anses utgöra ett sådant fall då en transaktion förblir helt eller delvis obetald som inte leder till justering av det gjorda avdraget, om minskningen är slutgiltig, vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

### Den tredje frågan

46 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 185.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att kraven på tydlighet och precision i rättsliga situationer innebär att en medlemsstat för att kunna använda sig av möjligheten i den bestämmelsen måste fastställa uttryckliga bestämmelser om obligatorisk justering av avdrag i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda.

47 När det gäller skyldigheten att justera avdrag för ingående mervärdesskatt, föreskrivs i artikel 184 i direktiv 2006/112 att det ursprungliga avdraget ska justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra. I artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet anges att justering bland annat ska göras om det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet.

48 Med avvikelse från regeln i artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet anges dock i artikel 185.2 första stycket att någon justering inte ska ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits, och inte heller vid sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov. Enligt artikel 185.2 andra stycket finns det dock en möjlighet för medlemsstaterna att ändå kräva justering i de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld.

49 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att artikel 68.3 ZDDV-1, som införlivar artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet med slovensk rätt, inte uttryckligen föreskriver någon justeringsskyldighet i fall då varor stulits och transaktioner förblir helt eller delvis obetalda. Lagstiftaren har nöjt sig med att avstå från att nämna dessa fall i uppräkningsavsnittet från justeringsskyldigheten.

50 EU-domstolen har i detta avseende angett att medlemsstaterna, när de utövar en rätt som följer av mervärdesskattedirektivet, kan välja den lagstiftningsteknik som de anser lämpligast (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juni 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, punkt 56, och dom av den 4 oktober 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, punkt 33). Det betyder att de till exempel kan nöja sig med att föra in samma formulering som den som använts i direktivet, eller ett likvärdigt uttryck, i den



nationella lagstiftningen, eller att de kan välja att i en uttömmande förteckning räkna upp de situationer i vilka det inte ska göras någon justering av de gjorda avdragen, vilket utgör ett avsteg från artikel 185.1 i direktivet.

51 Det faktum att transaktioner som förblir helt eller delvis obetalda inte omnämns i en sådan förteckning kan betraktas som ett resultat av att medlemsstaten har utövat den rätt till undantag som den fått genom artikel 185.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet (se, analogt, dom av den 15 maj 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 24).

52 Då den hänskjutande domstolen ifrågasätter huruvida kravet på tydlighet och precision i rättsliga situationer har iakttagits ska det erinras om att rättssäkerhetsprincipen – som hänger samman med principen om skydd för berättigade förväntningar – kräver dels att den rättsliga regleringen är klar och precis, dels att den enskilde kan förutse hur den kommer att tillämpas (dom av den 9 oktober 2014, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 28).

53 Med hänsyn till vad som angetts i föregående punkter framgår det inte att den ifrågavarande nationella lagstiftningen hindrar de beskattningsbara personerna från att få exakt kännedom om sina skyldigheter enligt denna lagstiftning, eller att lagstiftningen inte möjliggör för dem att få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter på ett otvetydigt sätt och att kunna vidta åtgärder i enlighet därmed.

54 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 185.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en medlemsstat för att kunna använda sig av möjligheten i den bestämmelsen inte måste fastställa några uttryckliga bestämmelser om obligatorisk justering av avdrag i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda.

### **Rättegångskostnader**

55 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 185.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en minskning av en gäldenärs skyldigheter som är resultatet av ett lagakraftvunnet ackordsbeslut ska anses utgöra en förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, i den mening som avses i den artikeln.**
- 2) **Artikel 185.2 första stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en minskning av en gäldenärs skyldigheter som är resultatet av ett lagakraftvunnet ackordsbeslut inte ska anses utgöra ett sådant fall då en transaktion förblir helt eller delvis obetald som inte leder till justering av det gjorda avdraget, om minskningen är slutgiltig, vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.**
- 3) **Artikel 185.2 andra stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en medlemsstat för att kunna använda sig av möjligheten i den bestämmelsen inte måste fastställa några uttryckliga bestämmelser om obligatorisk justering av avdrag i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: slovenska