

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

22 päivänä helmikuuta 2018 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 184 ja 185 artikla – Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysten oikaiseminen – Arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöiden muuttuminen – Kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien käsite – Akordin hyväksymistä koskevan lainvoimaisen päätöksen vaikutus

Asiassa C-396/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Vrhovno sodiš?e Republike Slovenije (Slovenian tasavallan ylin tuomioistuin) on esittänyt 5.7.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 15.7.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

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

vastaan

Slovenian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit C. G. Fernlund, J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), S. Rodin ja E. Regan,

julkisasiamies: H. Saugmandsgaard Øe,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., konkurssissa, edustajinaan V. Bajuk, odvetnik, ja J. ?ešnovar, odvetnica,

– Slovenian hallitus, asiamiehenään B. Jovin Hrastnik,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja M. Žebre,

kuultuaan julkisasiamiehen 12.10.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 184–186 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (jäljempänä T-2), joka on konkurssissa oleva yhtiö, ja toisaalta Slovenian valtio, jota edustaa Ministrstvo za finance (valtiovarainministeriö), ja joka koskee ajanjaksolta 1.–29.2.2012 vaaditun 7 362 080,27 euron suuruisen arvonlisäveron maksamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

2. Jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain.”

4 Kyseisen direktiivin 184 artikla kuuluu seuraavasti:

”Alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.”

5 Mainitun direktiivin 185 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä 16 artiklassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

Kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista sekä varkaudesta jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 186 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vahvistettava 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt.”

Slovenian oikeus

7 Arvonlisäverolain (Zakon o davku na dodano vrednost; Uradni list RS nro 13/11; jäljempänä ZDDV-1) 39 §:n 3 ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”(3) Verovelvollinen voi myös oikaista (alentaa) suoritettavan arvonlisäveron määrää, jos konkurssimenettelyn päättämisestä annetun lainvoimaisen tuomioistuinratkaisun perusteella tai

loppuun saatetun akordimenettelyn perusteella verovelvollinen ei saa lainkaan tai osittain maksua. Samalla tavoin voi toimia myös verovelvollinen, joka saa tuomioistuimen lopullisen ratkaisun täytäntöönpanomenettelyn lykkäämisestä tai jonkin muun asiakirjan, josta ilmenee, että se ei ole saanut lainkaan tai osittain maksua pakkotäytäntöönpanomenettelyssä, sekä verovelvollinen, joka ei saa maksua lainkaan tai osittain, koska velallinen on poistettu kaupparekisteristä tai muista merkityksellisistä rekistereistä tai muista asiakirjoista. Jos verovelvollinen saa myöhemmin täyden tai osittaisen maksun vastineena sellaisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta, johon liittyvää veron perustetta on oikaistu tässä momentissa säädetyllä tavalla, sen on ilmoitettava saamaansa määrään liittyvä arvonlisävero.

(4) Edellisestä momentista huolimatta verovelvollinen voi oikaista (alentaa) ilmoitetun mutta maksamatta jääneen arvonlisäveron määrää kaikkien sellaisten tunnustettujen velkojen osalta, jotka se on ilmoittanut akordi- tai konkurssimenettelyssä.”

8 ZDDV-1:n 68 §:ssä, jonka otsikkona on ”Arvonlisäverovähennysten oikaiseminen”, säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollisen on oikaistava alun perin tehty vähennys, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.

(2) Verovelvollisen on tehtävä oikaisu, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijät ovat muuttuneet arvonlisäveron vähentämisen jälkeen esimerkiksi tilanteessa, jossa kauppa on peruutettu tai hintaa on alennettu.

(3) Poiketen siitä, mitä tämän pykälän 2 momentissa säädetään, verovelvollinen ei suorita oikaisua, kun kyse on asianmukaisesti toteen näytetystä tuhoutumisesta tai hävikistä tai tämän lain 7 §:ssä tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Okrožno sodišče v Mariboru (Mariborin alueellinen tuomioistuin, Slovenia) antoi 28.11.2011 päätöksen, jolla se hyväksyi akordin, jonka nojalla T-2, joka on sähköisen viestinnän alalla toimiva slovenialaisyrittäjä, oli velvollinen maksamaan koroitta velkojilleen 44:ää prosenttia sen veloista vastaavan summan yhdeksän vuoden kuluessa. Kyseinen päätös tuli lainvoimaiseksi 24.2.2012.

10 Davčna urad Ljubljana (Ljubljanan verotoimisto, Slovenia) katsoi tällä perusteella, että T-2 oli velvollinen oikaisemaan tehdyt arvonlisäveron vähennykset ZDDV-1:n 68 §:n mukaisesti, ja se vaati 27.5.2013 tekemällään päätöksellä mainittua yhtiötä maksamaan arvonlisäverona 7 362 080,27 euroa ajanjakson 1.2.–29.2.2012 osalta.

11 T-2 teki kyseisestä päätöksestä oikaisuuppyynnön, jonka valtiovarainministeriö hylkäsi. Myös valitus, jonka T-2 teki Upravno sodišče Republike Slovenije (hallintotuomioistuin, Slovenia), hylättiin 18.11.2014 annetulla tuomiolla. T-2 on tehnyt mainitusta tuomiosta revisiovalituksen Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Slovenian tasavallan ylin tuomioistuin).

12 T-2 vastustaa tässä yhteydessä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysten oikaisemista. Se väittää, ettei lainvoiman saanutta akordin hyväksymistä voida pitää arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöiden muuttumisena ZDDV-1:n 68 §:ssä tarkoitetulla tavalla, vaan sitä on pidettävä erityistapauksena, josta ei säädetä kyseisessä laissa.

13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että akordin lainvoimainen hyväksyminen saattaa kuulua ZDDV-1:n 68 §:n – jolla pannaan täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185

artikla ja jonka nojalla arvonlisäverovelvollisen on oikaistava tehdyt vähennykset siinä tapauksessa, että arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia – soveltamisalaan.

14 Mainittu tuomioistuin täsmentää tältä osin, että ZDDV-1:n 63 §:ssä säädetään, että verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisäveron määrästä, joka sen on veroviranomaisille suoritettava, arvonlisävero, jonka se on maksanut tai maksaa tavaroiden tai palvelujen ostoista. Kansallinen tuomioistuin toteaa, että koska verovelvollisen osalta tehty akordin hyväksymistä koskeva lainvoimainen päätös vaikuttaa verovelvollisen velvollisuuteen maksaa arvonlisäveroa tavaroiden tai palvelun toimittajalle, kyseisellä päätöksellä on ratkaiseva merkitys siltä osin kuin on kyse verovelvollisen velvollisuuksista suhteessa veroviranomaisiin.

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa myös, että ZDDV-1:n 39 §:ssä, jolla pannaan Slovenian lainsäädännössä täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 90 artikla, säädetään nimenomaisesti, että laskun saajaan sovellettu hyväksytty akordimenettely on myyjälle peruste oikaista maksamansa arvonlisävero.

16 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee lisäksi, että akordin hyväksymistä koskevan päätöksen lainvoima estää velkojia vaatimasta saataviensa täysimääräistä suorittamista. Velallisen velvollisuudet säilyvät sitä vastoin ennallaan. Jos velallinen siis maksaisi vapaaehtoisesti velkojaan takaisin yli sen akordissa vahvistetun määrän, sillä ei olisi oikeutta kansallisten perusteetonta etua koskevien säännösten nojalla vaatia takaisinmaksua.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lisäksi, että verotuksen kannalta akordin hyväksymistä on arvioitava sen taloudellisen merkityksen kannalta. Tästä tarkastelukulmasta akordimenettely johtaa tuomioistuimen mukaan saatavien pienentymiseen eikä ainoastaan niiden maksamatta jäämiseen.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo tässä tilanteessa, että voidakseen soveltaa ZDDV-1:n 68 §:ää sen on olennaista ymmärtää arvonlisäverodirektiivin ne säännökset, jotka mainitulla pykälällä pannaan täytäntöön, eli muun muassa arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohta, jonka nojalla oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista, elleivät jäsenvaltiot kuitenkin päättää vaatia kyseistä oikaisua.

19 Kyseinen tuomioistuin tiedustelelee muun muassa, onko sitä, että liiketoimi jää kokonaan tai osittain maksamatta, pidettävä arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöiden muuttumisena ja onko akordin hyväksymistä pidettävä kyseisen direktiivin 185 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna liiketoimen maksamatta jäämisenä.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lisäksi sitä, millaista täsmällisyyttä on edellytettävä, jotta arvonlisäverodirektiivin täytäntöön panemiseksi annetuilla kansallisen oikeuden säännöksillä voidaan arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaisesti ottaa pätevästi käyttöön poikkeus säännöstä, jonka mukaan oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee tältä osin, ettei ZDDV-1:n 68 §:ssä säädetä nimenomaisesti tapauksesta, jossa olisi kyse kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista.

21 Vrhovno sodišče Republike Slovenije on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevaa lainvoimaiseksi tulleella ratkaisulla hyväksytyssä akordissa tarkoitettua maksuvelvoitteiden vähentämistä pidettävä

arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöiden muutoksena vai jonakin muuna tilanteena, jossa vähennys on arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa tarkoitettulla tavalla suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu?

2) Onko pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevaa lainvoimaiseksi tulleeella ratkaisulla hyväksytyssä akordissa tarkoitettua maksuvelvoitteiden vähentämistä pidettävä arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuna liiketoimen (osittaisena) maksamatta jäämisenä?

3) Kun otetaan huomioon unionin lainsäätäjän edellyttämä sekä arvonlisäverodirektiivin 186 artiklan säännöksissä edellytetty oikeudellisten tilanteiden selkeys ja varmuus, onko jäsenvaltion, joka vaatii vähennyksen oikaisemista kokonaan tai osittain maksamatta jääneen liiketoimen osalta, kuten tämän direktiivin 185 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa sallitaan, säädettävä kansallisessa lainsäädännössä erikseen tilanteista, joissa liiketoimet ovat jääneet maksamatta, tai sisällytettävä niihin akordin lainvoimainen hyväksyminen (jos se kuuluu maksamatta jäämisen käsitteeseen)?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että velallisen velvoitteiden vähentymistä, joka seuraa akordin lainvoimaisesta hyväksymisestä, on pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöiden muutoksena.

23 On muistettava, että arvonlisäverodirektiivin 184–186 artiklassa säädetään niistä edellytyksistä, joiden täyttyessä veroviranomaiset voivat vaatia verovelvollista tekemään oikaisun. Kyseisissä artikloissa säädetty oikaisujärjestelmä on arvonlisäverodirektiivillä perustetun arvonlisäveron vähennysjärjestelmän erottamaton osa. Sillä pyritään lisäämään vähennysten tarkkuutta arvonlisäveron neutraalisuuden takaamiseksi (tuomio 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, 48 ja 50 kohta).

24 Arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta noudatetaan, kun arvonlisäverodirektiivin X osastossa säädetyn vähennysjärjestelmän avulla jakeluketjun väliportaavat voivat vähentää omasta veron perusteestaan ne määrät, jotka kukin niistä on maksanut vastaavasta liiketoimesta omalle tavarantoimittajalleen arvonlisäverona, ja tilittää näin ollen verohallinnolle sen osan arvonlisäverosta, joka vastaa kunkin väliportaan tavarantoimittajalleen maksaman hinnan ja sen hinnan välistä erotusta, jolla kukin on luovuttanut tavarantoimittajalleen (ks. analogisesti tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, 33 kohta; tuomio 15.10.2002, komissio v. Saksa, C-427/98, EU:C:2002:581, 42 kohta ja tuomio 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, 36 kohta).

25 Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen oikaisemista koskevan velvollisuuden osalta arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa säädetään, että alun perin tehty vähennys on oikaistava, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.

26 Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa täsmennetään, että oikaiseminen on tehtävä etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, 51 kohta).

27 Arvonlisäverodirektiivin 184 artiklasta ja 185 artiklan 1 kohdasta seuraa yhdessä tarkasteltuina, että jos oikaisu on tarpeen sen vuoksi, että alun perin huomioon otetuissa vähennysten määrän määräytymistekijöissä on tapahtunut muutoksia, kyseisen oikaisun määrän laskemisen on johdettava siihen, että lopullisten vähennysten määrä vastaa sen vähennyksen määrää, joka verovelvollisella olisi ollut oikeus tehdä, jos nämä muutokset olisi otettu alun perin huomioon (tuomio 16.6.2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, 47 kohta).

28 Nyt käsiteltävässä asiassa on selvää, että akordin lainvoimainen hyväksyminen on vähentänyt ostajan eli T-2:n velvoitteita sen tavarantoimittajiin nähden.

29 Näin ollen tällainen hyväksyminen on pienentänyt määriä, jotka T-2 on maksanut tavarantoimittajilleen arvonlisäverona, ja siten samalla tämän tuomion 24 kohdassa mieleen palautettujen periaatteiden mukaisesti muuttanut vähennysten määrän määräytymistekijöitä.

30 Kun edellä esitetyt näkökohdat otetaan huomioon, ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että velallisen velvoitteiden vähentymistä, joka seuraa akordin lainvoimaisesta hyväksymisestä, on pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöiden muutoksena.

Toinen kysymys

31 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa tulkittava siten, että velallisen velvoitteiden vähentymistä, joka seuraa akordin lainvoimaisesta hyväksymisestä, on pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna tapauksena, jossa on kyse kokonaan tai osittain maksamatta jääneestä liiketoimesta, joka ei anna aiheutta alun perin tehdyn vähennyksen oikaisemiseen.

32 Siltä osin kuin on kyse arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan tulkinnasta, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että unionin oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös sen asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös tai määräys on (tuomio 26.10.2017, I, C-195/16, EU:C:2017:815, 32 kohta).

33 Tässä yhteydessä on muistettava, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdalla, joka koskee sopimuksen mitätöimistä, peruuttamista tai purkamista taikka kauppahinnan maksamisen täyttä tai osittaista laiminlyöntiä tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävää hinnanalennusta, veloitetaan jäsenvaltiot alentamaan veron perustetta ja siten myös verovelvollisen maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrää aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen toteuttamisen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä (tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 22 kohta).

34 Kuten tämän tuomion 23–29 kohdasta ilmenee, tällainen tilanne kuuluu myös arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan – jota sovelletaan muun muassa silloin, kun on kyse ostajan velvoitteiden vähentymisestä sen tavarantoimittajaan nähden – soveltamisalaan.

35 Kyseisen direktiivin 90 artiklassa säädetään tavarantoimittajan oikeudesta vähentää veronsa perustetta silloin, kun se ei liiketoimen toteuttamisen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai saa ainoastaan osan siitä, kun taas mainitun direktiivin 185 artikla koskee saman liiketoimen toisen osapuolen alun perin tekemien vähennysten oikaisemista. Kyseiset kaksi artiklaa edustavat saman taloudellisen toimenpiteen kahta puolta, ja niitä on aiheellista tulkita johdonmukaisesti.

36 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa tarkoitetulla kauppahinnan maksamisen laiminlyönnillä ei palauteta osapuolten alkuperäistä tilannetta. Jos kauppahinnan maksaminen laiminlyödään kokonaan tai osittain ilman, että sopimus on purettu tai mitätöity, ostaja on edelleen velvollinen maksamaan sovitun hinnan ja myyjällä on periaatteessa yhä saatava, jota hän voi vaatia oikeusteitse, vaikka hänellä ei enää olekaan tavarantoimittajan omistusoikeutta. Koska ei kuitenkaan voida sulkea pois sitä, että tällaisesta saatavasta tulee lopullisesti perimiskelvoton, unionin lainsäätäjällä on halunnut antaa jokaiselle jäsenvaltiolle mahdollisuuden määrittää, johtaako kauppahinnan maksamisen laiminlyöminen oikeuteen saada vastaavasti alentaa veron perustetta jäsenvaltion vahvistamien edellytysten täytyessä vai eikö tällaista alennusta myönnetä tällaisessa tilanteessa (tuomio 12.10.2017, Lombard Inatlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, 29 kohta).

37 Tämä poikkeamismahdollisuus, joka koskee yksinomaan tilannetta, jossa kauppahinnan maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, perustuu siihen ajatukseen, että tietyissä olosuhteissa ja kyseisen jäsenvaltion oikeudellisen tilanteen mukaisesti vastikkeen maksun laiminlyönti voi olla vain väliaikaista tai sen todentaminen voi olla vaikeaa (tuomio 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, 17 kohta).

38 Poikkeamismahdollisuutta on käytettävä vain, kun se on perusteltua, jotta jäsenvaltion toimenpiteet sen täytäntöön panemiseksi eivät olisi vastoin sitä verotuksen yhdenmukaistamisen tavoitetta, johon arvonlisäverodirektiivillä pyritään (tuomio 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, 18 kohta).

39 Edellä lausutusta seuraa, että maksun laiminlyönnille on ominaista kyseisen laiminlyönnin lopullisuuteen liittyvä epävarmuus (tuomio 12.10.2017, Lombard Inatlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, 30 kohta).

40 Vaikka jäsenvaltioiden on voitava torjua kyseistä epävarmuutta, tällainen poikkeamismahdollisuus ei voi ulottua tätä epävarmuutta laajemmalle eikä koskea etenkään kysymystä siitä, voidaanko veron perusteen alentaminen jättää hyväksymättä, jos maksu laiminlyödään (tuomio 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, 22 kohta).

41 Kun tämän tuomion 32–35 kohdassa esitetyt näkökohdat otetaan huomioon, tätä tulkintaa arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa tarkoitetusta maksamisen laiminlyönnin käsitteestä on sovellettava myös kyseisen direktiivin 185 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun käsitteeseen ”kokonaan tai osittain maksamatta jäänyt liiketoimi”.

42 Näin ollen on todettava, että sen selvittämiseksi, koskeeko ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä oleva asia kokonaan tai osittain maksamatta jäänyttä liiketoimea, kyseisen tuomioistuimen asiana on tämän tuomion 36–40 kohdassa esitettyjen kriteerien mukaisesti arvioida muun muassa, onko ostaja akordin lainvoimaisen hyväksymisen jälkeen sovellettavan kansallisen oikeuden nojalla yhä velvollinen maksamaan sovitun hinnan ja onko myyjällä tai tavarantoimittajalla edelleen saatava, johon se voi vedota tuomioistuimessa. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin sitä vastoin toteaisi, että velallisen velvoitteet ovat vähentyneet siten, että sen tavarantoimittajien saatavia ei vastaavalta osin enää lainkaan voida periä, arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdassa säädettyjä poikkeuksia, jotka koskevat

kokonaan tai osittain maksamatta jääneitä liiketoimia, ei voida soveltaa.

43 Siltä osin kuin on lisäksi kyse kriteereistä, joita on sovellettava arvioitaessa sitä, onko saatava lopullinen vai ei, on muistettava, että taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys (tuomio 7.10.2010, Loyalty Management UK ja Baxi Group, C-53/09 ja C-55/09, EU:C:2010:590, 39 kohta ja tuomio 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 42 kohta).

44 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee tältä osin, että akordin hyväksymistä koskeva päätös, josta on kyse pääasiassa, estää velkojia vaatimasta saataviensa täysimääräistä suorittamista ja että taloudellisesta näkökulmasta kyseinen päätös johtaa velallisen velvoitteiden vähentymiseen velkojiinsa nähden eikä ainoastaan velkojen maksamatta jäämiseen. Näin ollen akordin lainvoimaisesta hyväksymisestä seuraava velallisen velvoitteiden vähentyminen ei ilmeisesti merkitse sitä, että kyse olisi kokonaan tai osittain maksamatta jääneestä liiketoimesta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.

45 Edellä esitetyistä näkökohdista seuraa, että toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, että velallisen velvoitteiden vähentymistä, joka seuraa akordin lainvoimaisesta hyväksymisestä, ei ole pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna tapauksena, jossa on kyse kokonaan tai osittain maksamatta jääneestä liiketoimesta, joka ei anna aiheutta alun perin tehdyn vähennyksen oikaisemiseen, silloin kun kyseinen vähentyminen on lopullinen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.

Kolmas kysymys

46 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että jotta jäsenvaltio voi käyttää kyseisessä säännöksessä säädettyä mahdollisuutta, sen on ottaakseen huomioon oikeudellisten tilanteiden selvyyteen ja täsmällisyyteen liittyvän vaatimuksen säädettävä nimenomaisesti velvollisuudesta oikaista vähennykset silloin, kun on kyse kokonaan tai osittain maksamattomista liiketoimista.

47 Siltä osin kuin on kyse velvollisuudesta oikaista ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys, arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa säädetään, että alun perin tehty vähennys on oikaistava, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu. Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdan mukaan oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia.

48 Poikkeuksena arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa vahvistetusta säännöstä kyseisen artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta. Mainitun 2 kohdan toisen alakohdan nojalla jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista sekä varkaudesta.

49 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee, ettei ZDDV-1:n 68 §:n 3 momentissa, jolla pannaan Slovenian lainsäädännössä täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohta, säädetä nimenomaisesti velvollisuudesta tehdä oikaisua silloin, kun on kyse varkaudesta ja kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista, vaan kyseiset tapaukset on jätetty oikaisua koskevaan velvollisuuteen kohdistuvien poikkeusten luettelon ulkopuolelle.

50 Unionin tuomioistuin on tältä osin täsmentänyt, että jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivissä annettua mahdollisuutta käyttäessään valita tarkoituksenmukaisimmaksi katsomansa lainsäädäntötekniikan (ks. vastaavasti tuomio 4.6.2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, 56 kohta ja tuomio 4.10.2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, 33 kohta). Ne voivat näin ollen esimerkiksi joko pelkästään siirtää kansalliseen lainsäädäntönsä direktiivissä käytetyn sanamuodon tai vastaavan ilmaisun tai luetella tyhjentävästi tilanteet, joissa kyseisen direktiivin 185 artiklan 1 kohdasta poiketen alun perin tehtyjä vähennyksiä ei ole oikaistava.

51 Sitä, ettei tällaisessa luettelossa mainita kokonaan tai osittain maksamatta jääneitä liiketoimia, voidaan pitää tuloksena siitä, että jäsenvaltio on käyttänyt sille arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa myönnettyä mahdollisuutta poikkeuksen soveltamiseen (ks. analogisesti tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 24 kohta).

52 Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii oikeudellisten tilanteiden selvyyteen ja täsmällisyyteen liittyvän vaatimuksen noudattamista, on palautettava mieleen, että oikeusvarmuuden periaate, josta voidaan johtaa luottamuksensuojan periaate, edellyttää yhtäältä, että oikeussääntöjen on oltava selviä ja täsmällisiä, ja toisaalta, että yksityisten on voitava ennakoida niiden soveltaminen (tuomio 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, 28 kohta).

53 Tästä on todettava, että – kuten tämän tuomion edeltävistä kohdista ilmenee – asianomaisella kansallisella lainsäädännöllä ei selvästikään estetä verovelvollisia ymmärtämästä täsmällisesti niiden velvollisuuksien laajuutta, jotka niille kyseisessä lainsäädännössä asetetaan, ja saamasta ilman epäselvyyttä tietoa oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan ja ryhtymästä vastaaviin toimenpiteisiin.

54 Kun edellä esitetyt näkökohdat otetaan huomioon, kolmanteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että jotta jäsenvaltio voi käyttää kyseisessä säännöksessä säädettyä mahdollisuutta, sen ei ole säädettävä nimenomaisesti velvollisuudesta oikaista vähennykset silloin, kun on kyse kokonaan tai osittain maksamattomista liiketoimista.

Oikeudenkäyntikulut

55 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 185 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että velallisen velvoitteiden vähentymistä, joka seuraa akordin lainvoimaisesta hyväksymisestä, on pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna arvonlisäverovähennysten määrän

määräytymistekijöiden muutoksena.

2) Direktiivin 2006/112 185 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, että velallisen velvoitteiden vähentymistä, joka seuraa akordin lainvoimaisesta hyväksymisestä, ei ole pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna tapauksena, jossa on kyse kokonaan tai osittain maksamatta jääneestä liiketoimesta, joka ei anna aiheutta alun perin tehdyn vähennyksen oikaisemiseen, silloin kun kyseinen vähentyminen on lopullinen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.

3) Direktiivin 2006/112 185 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että jotta jäsenvaltio voi käyttää kyseisessä säännöksessä säädettyä mahdollisuutta, sen ei ole säädettävä nimenomaisesti velvollisuudesta oikaista vähennykset silloin, kun on kyse kokonaan tai osittain maksamattomista liiketoimista.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: sloveeni.