

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

föredraget den 12 oktober 2017(1)

Mål C-396/16

T – 2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme d.o.o. (sedaj v stežaju)

mot

Republika Slovenija

(begäran om förhandsavgörande från Vrhovno sodišče (Högsta domstolen, Slovenien))

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2006/112/EG – Gemensamt system för mervärdesskatt – Artikel 184 – Justering av avdrag för ingående mervärdesskatt – Artikel 185.1 – Förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdraget – Artikel 185.2 – Transaktioner som förblir helt eller delvis obetalda – Lagakraftvunnet godkännande av en överenskommelse med borgenärerna – Artiklarna 90 och 185.2 andra stycket – Skatteneutralitet – Uppbörd av mervärdesskatt i sin helhet inom landet – Skyldighet att se till att det finns en konsekvens i genomförandet av bestämmelserna om justering av skatt och justering av avdrag vid utebliven betalning av priset”

I. Inledning

1. Vrhovno sodišče (Högsta domstolen, Slovenien) har ställt flera frågor till domstolen om tolkningen av artiklarna 184–186 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).(2)

2. Begäran om förhandsavgörande har framställts i ett mål mellan T – 2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme d.o.o. (sedaj v stežaju) (nedan kallat T-2), och Republika Slovenija, företrädd av Ministrstvo za finance (finansministeriet, Slovenien). Målet avser justering av avdrag för mervärdesskatt för förvärv av varor eller tjänster avseende vilka T-2 ingick en överenskommelse med borgenärerna.

3. Efter det att den godkända överenskommelsen med borgenärerna hade vunnit laga kraft, sattes det belopp som T-2 skulle erlägga till sina leverantörer med anledning av mervärdesskattepliktiga transaktioner ned med 56 procent. Finansministeriet ansåg att T-2 skulle justera mervärdesskatteavdragen proportionellt i förhållande till den nedsättning som T-2 hade rätt

till, nämligen upp till 56 procent av den mervärdesskatt som ursprungligen hade dragits av på de berörda fakturorna. T-2 bestred den tolkningen.

4. Det är mot denna bakgrund som den hänskjutande domstolen har hänskjutit tre tolkningsfrågor till domstolen för att kunna avgöra om skattemyndigheten, mot bakgrund av införlivandet av artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet med nationell rätt, har rätt att kräva nedsättning av de avdrag för mervärdesskatt som gjorts av en insolvent beskattningsbar person vars skyldigheter gentemot borgenärerna har satts ned i ett förfarande för överenskommelse med borgenärerna.

5. Jag kommer att föreslå att domstolen svarar att skattemyndigheten har rätt att, i ett mål som det vid den nationella domstolen, kräva nedsättning av de avdrag för mervärdesskatt som gjorts av en insolvent beskattningsbar person vars skulder har blivit föremål för ett beslut angående en överenskommelse med borgenärerna, om och i den mån beslutet medför en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

6. I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

7. Artikel 90 i direktivet har följande lydelse:

”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.”

8. I artikel 168 a i direktivet anges att i den medlemsstat där den beskattningsbara personen utför sina beskattade transaktioner, ska personen ha rätt att från den mervärdesskatt som vederbörande är skyldig att betala dra av belopp för mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor eller tjänster som har tillhandahållits av en annan beskattningsbar person, och detta i den mån de används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner.

9. Artikel 184 i mervärdesskattedirektivet lyder enligt följande:

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

10. I artikel 185 i direktivet 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.”

11. Enligt artikel 186 i direktivet ska medlemsstaterna fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185 i direktivet.

B. Slovensk rätt

12. I artikel 39.3 och 39.4 i Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, no13/11 (mervärdesskattelagen) (nedan kallad ZDDV-1), föreskrivs följande:

”3) En beskattningsbar person får även justera (minska) det mervärdesskattebelopp som har deklarerats om personen inte erhållit betalning, helt eller delvis, på grundval av ett lagakraftvunnet avgörande som officiellt godkänner ett avslutat konkursförfarande eller avslutat ackordsförfarande. En sådan justering får även göras av en beskattningsbar person som erhållit ett lagakraftvunnet beslut om att förfarandet har vilandeförklarats eller något annat intyg om att personen i fråga, i ett verkställighetsförfarande, 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 betala mervärdesskatten på det erhållna beloppet.

4) Utan hinder av vad som föreskrivs i första punkten får den beskattningsbara personen justera (sätta ned) det mervärdesskattebelopp som har deklarerats och som inte har erlagts för alla erkända skulder som den beskattningsbara personen anmält inom ramen för överenskommelsen med borgenärerna eller konkursförfarandet.”

13. Enligt artikel 63.1 ZDDV-1 har den beskattningsbara personen rätt att, från den mervärdesskatt personen är skyldig att betala, dra av den mervärdesskatt den beskattningsbara personen ska betala eller har betalat för förvärv av varor eller tjänster, när varorna och tjänsterna används eller ska användas för personens beskattningsbara transaktioner.

14. 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 1 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.”

15. Enligt artikel 214.1 i Zakon o finan?nem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (lagen om finansiella transaktioner, insolvensförfaranden och tvångslikvidation, Uradni list RS, no 126/07) (nedan kallad ZFPPIPP) innebär ett lagakraftvunnet beslut om att godta överenskommelsen med borgenärerna att borgenärerna inte längre har rätt att genom rättsligt förfarande eller något annat förfarande vid behörig nationell myndighet, kräva betalning

– av beloppet avseende en ordinär fordran som avses i artikel 212.4 i ZFPPIPP till en större del än den som fastställts i den godkända överenskommelsen med borgenärerna, före utgången av den betalningsfrist som angetts i överenskommelsen med borgenärerna, och

– av räntan på sådana fordringar till en högre räntesats än den som angetts i den godkända överenskommelsen med borgenärerna.”

16. Enligt artikel 214.2 ZFPPIPP har borgenärerna, när beslutet om att godta överenskommelsen med borgenärerna vinner laga kraft, inte längre rätt att kräva betalning, genom rättsligt förfarande eller något annat förfarande som inletts av behörig nationell myndighet, av hela beloppet avseende sådana fordringar som avses i artikel 212.4 i denna lag.

17. I artikel 214.3 ZFPPIPP föreskrivs att om gäldenären frivilligt betalar fordringar till ett högre belopp än det som föreskrivs i första eller andra punkten i denna artikel, har gäldenären inte rätt att kräva återbetalning i enlighet med reglerna om obehörig vinst.

III. Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

18. T-2 var ett bolag etablerat i Ljubljana (Slovenien) vars verksamhet bestod i att tillhandahålla elektroniska kommunikationstjänster och utrustning. Bolaget var försatt i konkurs vid tidpunkten för beslutet om hänskjutande, den 5 juli 2016.

19. T-2 blev föremål för ett förfarande om överenskommelse med borgenärerna, det vill säga ett speciellt förfarande som syftar till att minska den insolventa gäldenärens skyldigheter. Överenskommelsen mellan T-2 och borgenärerna godkändes den 28 november 2011 genom beslut från Okrožno sodiš?e v Mariboru (Regionala domstolen i Maribor, Slovenien). Enligt beslutet var T-2 skyldigt att betala sina borgenärer ett belopp som motsvarade 44 procent av bolagets skulder utan ränta inom nio år från det att godkännandet vann laga kraft. Beslutet vann laga kraft den 24 februari 2012.

20. På begäran av skattemyndigheten upprättade T-2 en förteckning över de fakturor som bolaget inte hade betalat till sina leverantörer, vilka omfattades av överenskommelsen med borgenärerna, och med avseende på vilka T-2 hade gjort avdrag för ingående mervärdesskatt. Med stöd av dessa handlingar ansåg skattemyndigheten att T-2 var skyldigt att justera avdraget för ingående mervärdesskatt i enlighet med det nedsatta skuldbelopp som fastställdes vid förfarandet för överenskommelsen med borgenärerna, det vill säga med 56 procent av den mervärdesskatt som inledningsvis hade dragits av.

21. Den 27 maj 2013 antog följaktligen skattemyndigheten ett beslut om att ålägga T-2 att betala 7 362 080, 27 euro i mervärdesskatt, vilket hade beräknats på ett beskattningsunderlag på 36 810 401,35 euro som omfattades av en skattesats på 20 procent.

22. T-2 överklagade beslutet till finansministeriet, som agerade i egenskap av administrativ myndighet i andra instans. Genom avgörande av den 29 oktober 2013 ogillade finansministeriet överklagandet med motiveringen att det saknade grund.
23. T-2 överklagade avgörandet till Upravno sodišče (Förvaltningsdomstol, Slovenien), som genom dom av den 18 november 2014 ogillade överklagandet med motiveringen att det saknade grund.
24. T-2 överklagade domen till den hänskjutande domstolen.
25. Den hänskjutande domstolen har påpekat att ZDDV-1, i synnerhet artikel 68, inte uttryckligen föreskriver att ett lagakraftvunnet godkännande av en överenskommelse med borgenärerna utgör en omständighet som innebär att den beskattningsbara personen ska justera den mervärdesskatt som dragits av som ingående skatt.
26. Den hänskjutande domstolen anser likväl att godkännandet av en överenskommelse med borgenärer skulle kunna utgöra en "förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet" i den mening som avses i artikel 68.2 ZDDV-1. Den hänskjutande domstolen har i det avseendet påpekat att det belopp som ska dras av enligt artikel 63.1 ZDDV-1 är beroende av den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen är skyldig den leverantör som upprättade fakturan.
27. Den hänskjutande domstolen anser vidare att det lagakraftvunna godkännandet av överenskommelsen med borgenärerna påverkade den beskattningsbara personens skyldigheter, inklusive skyldigheten att betala mervärdesskatt till leverantören. Enligt ZFPPIPP kvarstår en insolvent gäldenärs skyldigheter, men borgenären kan inte kräva verkställighet av dessa skyldigheter under giltighetstiden för överenskommelsen med borgenärerna. En sådan överenskommelse kan visserligen upphävas med stöd av artikel 219 ZFPPIPP om det i efterhand visar sig att en insolvent gäldenär kan betala borgenärernas fordringar. Den hänskjutande domstolen anser dock att från en ekonomisk synvinkel innebär godkännandet av överenskommelsen med borgenärerna att den insolventa gäldenären aldrig kommer att betala skulderna fullt ut och kommer inte heller att bli skyldig att göra det, vilket innebär att överenskommelsen inte endast leder till utebliven betalning utan även till en minskning av de berörda fordringarna.
28. Den hänskjutande domstolen har vidare påpekat att den kunde beakta artikel 39 ZDDV-1, genom vilken artikel 90 i mervärdesskattedirektivet införlivades, som uttryckligen nämner överenskommelsen med borgenärerna gällande mottagaren av en faktura som skäl för justering av den mervärdesskatt som ska betalas av utställaren av fakturan.
29. Den hänskjutande domstolen anser att godkännandet av överenskommelsen med borgenärerna även skulle kunna omfattas av begreppet "transaktioner [som] förblir helt eller delvis obetalda", som avses i artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen har dock påpekat att artikel 68.3 ZDDV-1 inte uttryckligen avser "transaktioner [som] förblir helt eller delvis obetalda" och att denna tystnad ledde till att T-2 och finansministeriet gjorde motsatta tolkningar. Frågan är om den möjlighet som medlemsstaterna ges i artikel 185.2 andra stycket i direktivet får införlivas på det sätt som föreskrivs i artikel 68 ZDDV-1.
30. Den hänskjutande domstolen önskar även få klarhet i om de omständigheter som räknas upp i artikel 185.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet (obetalda transaktioner, förstörelse, förlust eller stöld, gåvor och varuprover) omfattas av begreppet förändring i faktorerna, som avses i artikel 185.1 i direktivet, eller om de är oberoende omständigheter. Tolkningen av artikel 68

ZDDV-1 är beroende av svaret på den frågan. Det är nämligen endast om utebliven betalning omfattas av begreppet förändring i faktorerna som ZDDV-1 kräver en justering av avdraget i det fallet.

31. Vrhovno sodišče (Högsta domstolen) har mot denna bakgrund beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska minskningen av skyldigheterna på grundval av en överenskommelse med borgenärer vilken har godkänts genom domstolsbeslut och vunnit laga kraft, såsom den i det nationella förfarandet, anses utgöra en förändring i de faktorer som beaktas vid bestämningen av det belopp som ska dras av som ingående mervärdesskatt, i den mening som avses i artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet, eller ska det anses vara 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 en överenskommelse med borgenärer vilken har godkänts genom domstolsbeslut och vunnit laga kraft, såsom den 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 klarhet och säkerhet i rättsliga situationer som ställs av unionslagstiftaren och med beaktande av artikel 186 i mervärdesskattedirektivet, vad gäller krav på justering av avdraget i fall av helt eller delvis obetalda transaktioner, såsom föreskrivs i artikel 185.2 andra stycket i direktivet – fastställa närmare bestämmelser i nationell rätt rörande utebliven betalning eller kan medlemsstaten i dessa bestämmelser ange en överenskommelse med borgenärer som godkänts genom ett domstolsbeslut som vunnit laga kraft (om detta omfattas av begreppet utebliven betalning)?”

IV. Förfarandet vid domstolen

32. Begäran om förhandsavgörande, daterad den 5 juli 2016, registrerades vid domstolens kansli den 15 juli 2016.

33. T-2, den slovenska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

34. När det skriftliga förfarandet avslutades ansåg domstolen att den hade tillräckligt underlag för att avgöra målet utan att hålla någon muntlig förhandling i enlighet med artikel 76.2 i domstolens rättegångsregler.

V. Bedömning

35. Syftet med den hänskjutande domstolens tolkningsfrågor är att avgöra om skattemyndigheten, mot bakgrund av införlivandet av artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet med nationell rätt, har rätt att kräva nedsättning av de avdrag för mervärdesskatt som gjorts av en beskattningsbar person vars skyldigheter gentemot borgenärerna har satts ned i ett förfarande om överenskommelse med borgenärerna.

36. Innan jag påbörjar prövningen av den hänskjutande domstolens frågor vill jag först kortfattat erinra om särdragen hos de bestämmelser för justering som fastställs i artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet (avsnitt A).

37. Därefter kommer jag att pröva den hänskjutande domstolens tre tolkningsfrågor. Jag kommer att besvara dessa frågor så, att skattemyndigheten har rätt att, i ett mål som det nu

aktuella, kräva nedsättning av de avdrag för mervärdesskatt som gjorts av en insolvent beskattningsbar person vars skulder har blivit föremål för ett beslut om överenskommelse, om och i den mån beslutet medför, med tillämpning av de nationella bestämmelser genom vilka artikel 90 i direktivet införlivades, en nedsättning av beskattningsunderlaget (avsnitt B–D).

38. Slutligen kommer jag att redogöra för skälen till att jag anser att det inte är möjligt för den nationella lagstiftaren att upprätta en diskordans mellan justering av beskattning (artikel 90 i mervärdesskattedirektivet) och justering av avdrag (artikel 185 i mervärdesskattedirektivet) vid utebliven betalning av priset. Denna precisering kommer att underbygga det svar som jag föreslår på den tredje frågan (avsnitt E).

A. Bestämmelserna om justering av avdrag i artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet

39. Jag vill erinra om att enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet har den beskattningsbara personen rätt att dra av belopp för mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för varor eller för tjänster som har tillhandahållits av en annan beskattningsbar person, och detta i den mån de används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner.

40. Domstolen har slagit fast att enligt den ordning som inrättats genom mervärdesskattedirektivet föreligger en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som en beskattningsbar person använder för sina beskattade transaktioner. Avdraget för ingående skatt är kopplat till uppbörden av utgående skatt. När varor eller tjänster förvärvas av en beskattningsbar person för att användas för transaktioner som är undantagna från skatteplikt eller för transaktioner som inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, kan det inte ske någon uppbörd av utgående mervärdesskatt eller avdrag för ingående sådan. I den mån varor eller tjänster däremot används för utgående beskattade transaktioner, måste den ingående skatt som belastat varorna eller tjänsterna dras av för att förhindra dubbelbeskattning.(3)

41. Det framgår av fast rättspraxis att det system för justering som föreskrivs i artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet utgör en integrerad del av det avdragssystem som inrättats genom direktivet. Syftet med det system för justeringar som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet är att öka avdragens exakthet för att garantera mervärdesskattens neutralitet, så att de transaktioner som har utförts i ett tidigare led endast ger fortsatt rätt till avdrag i den mån de avser tillhandahållanden av tjänster som är föremål för mervärdesskatt. Syftet med systemet är sålunda att skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med beskattningsbara utgående transaktioner.(4)

42. Domstolen har redan haft tillfälle att framhålla att artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet fastställer de villkor på vilka skattemyndigheten har rätt att kräva en justering av en beskattningsbar person.(5)

43. I artikel 184 i direktivet fastställs den grundläggande principen att det ursprungliga avdraget ska justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra. Med andra ord tvingar förevarande artikel medlemsstaterna att föreskriva en justering när det visar sig att mervärdesskattebeloppet som inledningsvis dragits av är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.

44. I artikel 185.1 i direktivet preciseras denna skyldighet genom att det föreskrivs att justering "särskilt" ska göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet.(6)

45. Enligt rättspraxis följer det av en jämförelse mellan de två ovannämnda bestämmelserna för det första 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 det belopp som ska justeras ske på så sätt att det slutliga avdragsbeloppet överensstämmer med det belopp som den beskattningsbara personen skulle ha haft rätt att dra av om denna justering ursprungligen hade beaktats. För det andra innebär beräkningen av detta belopp att det tas hänsyn till samma faktorer som dem som ursprungligen beaktades, med undantag för den faktor som har ändrats.(7)

46. I artikel 185.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs dock ett undantag från skyldigheten att justera avdrag. Enligt bestämmelsen ska nämligen inte någon justering 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. Enligt bestämmelsen är det därmed i princip inte tillåtet för medlemsstaterna att föreskriva justering av avdrag i de fall som avses däri.

47. I artikel 185.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet fastställs dock ett undantag från detta undantag genom att det preciseras att medlemsstaterna får kräva justering i de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld. Bestämmelsen ger således medlemsstaterna en möjlighet att föreskriva justering av avdrag och att, i dessa två fall, således återgå till de allmänna bestämmelserna i artiklarna 184 och 185.1 i direktivet.

48. De frågor som den hänskjutande domstolen har ställt syftar inledningsvis till att avgöra om minskningen av en beskattningsbar persons skyldigheter i samband med en överenskommelse med borgenärerna omfattas av artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet (den allmänna bestämmelsen), därefter om minskningen kan omfattas av artikel 185.2 första stycket i direktivet såsom "transaktioner [som] förblir helt eller delvis obetalda" (undantag), och slutligen om den nationella lagstiftningen korrekt har genomfört den möjlighet som ges i artikel 185.2 andra stycket i direktivet (undantag från undantaget).

B. Begreppet "förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet" i den mening som avses i artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet (första frågan)

49. Genom den första frågan önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida en minskning av en insolvent gäldenärs skyldigheter, som skett i samband med en överenskommelse med borgenärerna, som den nu aktuella, medför en "förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet" i den mening som avses i artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet eller om den ska anses som en annan situation som avses i artikel 184 i direktivet.

50. I artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet preciseras den grundläggande princip som fastställs i artikel 184 i direktivet enligt vilken det ursprungliga avdraget ska justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.

51. Enligt min mening kan inte svaret på frågan utläsas av domen av den 4 oktober 2012, PIGI,(8) som det hänvisades till i de skriftliga yttranden som gavs in av T-2. I domen fann visserligen domstolen att stöld – en situation som avses i artikel 185.2 i direktivet liksom utebliven betalning – utgjorde en "förändring i de faktorer som beaktats" i den mening som avses i artikel 185.1 i samma direktiv.

52. Domstolen grundade dock denna slutsats på att stöld gör att det är omöjligt att använda de berörda varorna för utgående beskattade transaktioner.(9) Till skillnad från stöld påverkar

emellertid inte ett beslut om överenskommelse med borgenärerna användningen av de aktuella varorna för utgående beskattade transaktioner.

53. Ett beslut om överenskommelse med borgenärerna kan däremot påverka en annan faktor som beaktats vid bestämningen av det ursprungliga avdragsbeloppet,(10) nämligen beskattningsunderlaget för den aktuella transaktionen.

54. Jag erinrar om att det avdragsbelopp som en beskattningsbar person har rätt till motsvarar det mervärdesskattebelopp som ska eller har betalats för varor och tjänster som har tillhandahållits av en annan beskattningsbar person enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet. Såsom den hänskjutande domstolen, den slovenska regeringen och kommissionen har framhållit fastställer direktivet således ett samband mellan *beskattningen* av en viss transaktion, varvid det mervärdesskattebelopp som ska betalas ska betalas till skattemyndigheten av leverantörer som ombesörjer skatteuppbörden,(11) och det *avdrag* som en förvärvare har rätt till för att säkerställa mervärdesskattens neutralitet.

55. Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat får en överenskommelse med borgenärerna, som den nu aktuella, till följd att förvärvaren inte behöver betala leverantören det ursprungligen överenskomna priset.(12) Det är emellertid detta pris som har utgjort grunden för att fastställa *skattebeloppet* enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet. Eftersom *avdragsbeloppet* beror på det mervärdesskattebelopp som ska betalas eller har betalats i enlighet med artikel 168 a i direktivet, har priset indirekt utgjort grund för att fastställa det avdragsbelopp som förvärvaren har rätt att göra.

56. I strävan efter att anpassa beskattningen till det ursprungliga avdraget på det pris som förvärvaren faktiskt betalade leverantören, fastställer artiklarna 90, 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet två justeringsmekanismer vid utebliven betalning av det överenskomna priset. Den första avser beskattningsunderlaget och den andra avdrag. Det finns nödvändigtvis ett samband mellan de två justeringsmekanismerna, eftersom – såsom jag påpekade i punkt 54 i förevarande förslag till avgörande – avdragsbeloppet beror på skattebeloppet och därmed på beskattningsunderlaget.(13)

57. I artikel 90.1 i direktivet anges att vid helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, ska beskattningsunderlaget sättas ned i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer. Enligt fast rättspraxis är bestämmelsen ett uttryck för en grundläggande princip i direktivet, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av det vederlag som faktiskt har erhållits. Följden av detta blir att skattemyndigheten inte kan uppbära ett större mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har erhållit.(14)

58. Medlemsstaterna får dock enligt artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet avvika från bestämmelsen i punkt 1 om betalningen av priset helt eller delvis uteblir. Även om inte villkoren för att utöva undantaget omfattas av de frågor som har ställts i förevarande mål,(15) innebär denna möjlighet att medge undantag att den verkan som inträder på grund av utebliven betalning av priset på beskattningsunderlaget ska avgöras med stöd av nationell rätt, som ska tolkas av den nationella domstolen.

59. För att vara mer konkret ankommer det, under omständigheterna i det nationella målet, på den hänskjutande domstolen att avgöra om beslutet om överenskommelse med borgenärerna medförde, med tillämpning av de nationella bestämmelser genom vilka artikel 90 i mervärdesskattedirektivet införlivades, att beskattningsunderlaget sattes ned.(16)

60. Om det verkligen förhåller sig så kan beslutet om överenskommelse med borgenärerna medföra en förändring i en faktor som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet i den

mening som avses i artikel 185.1 i direktivet, nämligen beskattningsunderlaget.

61. En nedsättning av beskattningsunderlaget, med tillämpning av de nationella bestämmelser genom vilka artikel 90 i direktivet införlivades, medför nämligen att skattebeloppet för den aktuella transaktionen sätts ned. Med beaktande av sambandet mellan skatten och avdraget, som fastställs i artikel 168 a i samma direktiv,(17) medför en nedsättning av beskattningsunderlaget även en nedsättning av avdragsbeloppet.

62. Följaktligen medför ett beslut om överenskommelse med borgenärerna en förändring i en faktor som beaktats i den mening som avses i artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet, i den mån beskattningsunderlaget sätts ned med tillämpning av de nationella bestämmelser genom vilka artikel 90 i direktivet införlivades.

63. Jag anser nämligen, med beaktande av den insolventa beskattningsbara personens avdragsrätt, att den enda relevanta följden av ett beslut om överenskommelse med borgenärerna, såsom det nu aktuella, är att beskattningsunderlaget för de aktuella transaktionerna kan sättas ned.(18) Såsom jag angav ovan i punkt 52 medför i synnerhet inte ett sådant beslut att ändamålet med de varor och tjänster som avses i överenskommelsen förändras.

64. Om inte beskattningsunderlaget faktiskt sätts ned med tillämpning av de nationella bestämmelser genom vilka artikel 90 i direktivet införlivades, medför därmed inte ett beslut om överenskommelse med borgenärerna en förändring i en faktor som beaktats i den mening som avses i artikel 185.1 i samma direktiv.

65. Med beaktande av möjligheten att medge undantag i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet, ankommer det på den nationella domstolen att avgöra om det verkligen förhåller sig så i det nationella målet.

66. För fullständighetens skull vill jag klargöra att ovan anförda överväganden även är giltiga avseende artikel 184 i mervärdesskattedirektivet. Det är således endast för det fall beslutet om överenskommelse med borgenärerna medför en nedsättning av beskattningsunderlaget som det ursprungliga avdraget är högre än det som den beskattningsbara personen hade rätt att göra och därmed ska justeras.

67. Det följer av det ovan anförda att artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en minskning av en insolvent gäldenärs skyldigheter, som skett i samband med en överenskommelse med borgenärerna, som den nu aktuella, utgör en "förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet" i den mening som avses i bestämmelsen, om och i den utsträckning minskningen, med tillämpning av de nationella bestämmelser genom vilka artikel 90 i direktivet införlivades, leder till en nedsättning av beskattningsunderlaget.

C. Begreppet "transaktioner [som] förblir helt eller delvis obetalda" i den mening som avses i artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet (den andra frågan)

68. Genom den andra frågan önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida en minskning av en insolvent gäldenärs skyldigheter, som skett i samband med en överenskommelse med borgenärerna, som den nu aktuella, ger upphov till "transaktioner [som] förblir helt eller delvis obetalda" i den mening som avses i artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet.

69. Jag vill inledningsvis precisera att frågan ställs endast för det fall minskningen omfattas av artikel 185.1 i direktivet. Räckvidden av artikel 185.2 är nämligen enligt sin lydelse begränsad till att vara en avvikelse från punkt 1 i artikeln. Jag har i det avseendet preciserat, som svar på den första frågan, att en sådan minskning omfattas av artikel 185.1 i direktivet om och i den

utsträckning minskningen, med tillämpning av de nationella bestämmelser genom vilka artikel 90 i direktivet införlivades, leder till en nedsättning av beskattningsunderlaget.

70. Om det antas att det villkoret är uppfyllt, är jag övertygad om att de transaktioner som avses i förfarandet för överenskommelsen med borgenärerna omfattas av begreppet "transaktioner [som] förblir helt eller delvis obetalda" i den mening som avses i artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet, såsom T-2 har gjort gällande.

71. Den praktiska följden av en överenskommelse med borgenärerna är nämligen att de transaktioner som avses i överenskommelsen förblir helt eller delvis obetalda. Den hänskjutande domstolen anser att från en ekonomisk synvinkel innebär godkännandet av överenskommelsen med borgenärerna att den insolventa gäldenären aldrig kommer att betala skulderna fullt ut, vilket innebär att godkännandet inte endast leder till utebliven betalning utan även till en minskning av de berörda fordringarna.(19)

72. Förutsatt att ovannämnda villkor är uppfyllt, ska följaktligen de transaktioner som berörs av ett beslut om överenskommelse med borgenärerna anses som "transaktioner [som] förblir helt eller delvis obetalda" i den mening som avses i artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet.

73. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en minskning av en insolvent gäldenärs skyldigheter, som skett i samband med en överenskommelse med borgenärerna, som den nu aktuella, ger upphov till "transaktioner [som] förblir helt eller delvis obetalda" i den mening som avses i bestämmelsen, dock under förutsättning att minskningen omfattas av artikel 185.1 i direktivet.

D. Genomförandet av den möjlighet som ges i artikel 185.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet (tredje frågan)

74. Genom den tredje frågan önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 185.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, med beaktande av de krav på klarhet och säkerhet i rättsliga situationer som krävs av unionslagstiftaren och med beaktande av artikel 186 i mervärdesskattedirektivet, ska tolkas så, att en medlemsstat ska använda sig av den möjlighet som föreskrivs i bestämmelsen genom att uttryckligen föreskriva en skyldighet att justera avdrag vid utebliven betalning och/eller vid ett lagakraftvunnet godkännande av en överenskommelse med borgenärerna.

75. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att den tredje frågan avser lydelsen av artikel 68.3 ZDDV-1, genom vilken artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet införlivades. I artikel 68.3 ZDDV-1 föreskrivs nämligen inte uttryckligen en skyldighet att justera avdrag i de fall då "transaktioner förblir helt eller delvis obetalda", utan i bestämmelsen utelämnas endast den situationen från uppräknningen av undantag från skyldigheten.

76. Den hänskjutande domstolen undrar följaktligen om artikel 185.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en medlemsstat måste genomföra den möjlighet som föreskrivs i bestämmelsen genom att uttryckligen föreskriva en skyldighet att justera avdrag i de fall då "transaktioner förblir helt eller delvis obetalda" eller om medlemsstaten endast kan utelämna den situationen i förteckningen över undantag genom vilken artikel 185.2 första stycket i direktivet införlivas.

77. Jag vill återigen precisera att frågan endast är aktuell om en minskning av en insolvent gäldenärs skyldigheter, som skett i samband med en överenskommelse med borgenärerna, omfattas av artikel 185.1 i direktivet, det vill säga om minskningen medför att beskattningsunderlaget faktiskt sätts ned.(20)

78. Enligt fast rättspraxis kräver inte nödvändigtvis införlivandet av ett direktiv med nationell rätt att dess bestämmelser återges formellt och ordagrant i en uttrycklig och specifik lagregel, och det kan vara tillräckligt att det finns en allmän rättslig ram, om det därigenom på ett effektivt sätt säkerställs att direktivet tillämpas fullt ut på ett tillräckligt klart och precist sätt.(21)

79. Varje medlemsstat har dessutom en skyldighet att genomföra direktiv på ett sätt som till fullo motsvarar de krav på tydlighet och säkerhet i rättsförhållanden som unionslagstiftaren föreskrivit med hänsyn till berörda personer som är etablerade i medlemsstaterna. För att uppnå detta ska bestämmelser i ett direktiv genomföras med obestridlig bindande verkan samt på ett tillräckligt tydligt, precist och klart sätt.(22)

80. Även om det ankommer på den nationella domstolen att bedöma huruvida dessa kriterier är uppfyllda i målet, får EU-domstolen, i syfte att ge den nationella domstolen ett användbart svar, lämna den samtliga uppgifter som den anser är nödvändiga.(23)

81. Det är i detta avseende viktigt att understryka att artikel 185.2 andra stycket i direktivet föreskriver, såsom *undantag från ett undantag*, en hänvisning till den allmänna bestämmelsen i artikel 185.1 i direktivet (skyldighet att justera ett avdrag).(24)

82. Mot denna bakgrund anser jag inte att det strider mot kraven på tydlighet och säkerhet i rättsförhållanden, i den mening som avses i den rättspraxis som det erinras om ovan i punkt 79, att en medlemsstat genomför möjligheten indirekt genom att begränsa omfattningen av det *undantag* genom vilket artikel 185.2 första stycket i samma direktiv (förbud att justera avdrag) införlivades, vilket är fallet med artikel 68.3 ZDDV-1.

83. I artikel 68.3 ZDDV-1 (genom vilken artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet införlivas) föreskrivs att med avvikelse från skyldigheten att justera avdrag i punkt 2 ska inte den beskattningsbara personen 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.

84. Den slovenska lagstiftaren har därigenom återgett lydelsen i artikel 185.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet och samtidigt utelämnat de två situationer som avses i artikel 185.2 andra stycket i direktivet, nämligen "transaktioner som förblir helt eller delvis obetalda" och bevisad stöld.

85. Artikel 68 ZDDV-1 preciserar visserligen inte uttryckligen att transaktioner som förblir helt eller delvis obetalda och bevisad stöld måste ge upphov till justering. Dessa två situationer framgår dock inte av lydelsen i det undantag som föreskrivs i artikel 68.3 ZDDV-1 och en normalt omsorgsfull skattebetalare kan av detta utläsa att situationerna kan omfattas av skyldigheten att justera avdrag enligt artikel 68.2 ZDDV-1.(25)

86. Detta synsätt bekräftas enligt min mening av domen *Almos Agrárkülkereskedelmi*, som rörde artikel 90 i mervärdesskattedirektivet.(26) Domstolen medgav nämligen att en nationell bestämmelse som vid uppräkningsen av de situationer då beskattningsunderlaget ska sättas ned med stöd av artikel 90.1 i direktivet inte anger utebliven betalning ska anses vara en följd av att medlemsstaten har utnyttjat den möjlighet till undantag som föreskrivs i artikel 90.2 i

87. På samma sätt ska det medges att en nationell bestämmelse, såsom artikel 68.3 ZDDV-1, som vid uppräkningsen av de situationer då avdrag inte ska justeras med stöd av artikel 185.2 första stycket mervärdesskattedirektivet inte anger utebliven betalning ska anses vara en följd av att medlemsstaten har utnyttjat den möjlighet till undantag som föreskrivs i artikel 185.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

88. I samma anda har domstolen i domen PIGIfunnit att en nationell lagstiftning får föreskriva en skyldighet att justera avdrag vid stöld med stöd av den sistnämnda bestämmelsen utan att uttryckligen hänvisa till den situationen men genom att uttryckligen föreskriva "konstaterats försvunna" som grund för en justering.(28)

89. Den hänskjutande domstolen önskar få klarhet i huruvida domen SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft kan åberopas mot denna tolkning. Enligt T?2 ger domen stöd för uppfattningen att den möjlighet som föreskrivs i artikel 185.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ska genomföras genom en bestämmelse som uttryckligen föreskriver en skyldighet att justera avdrag för de fall då "transaktioner förblir helt eller delvis obetalda".

90. Jag erinrar om att domstolen har slagit fast att medlemsstaterna var skyldiga att anta en uttrycklig lagbestämmelse för att kunna utnyttja möjligheten enligt artikel 13.2 i mervärdesskattedirektivet (som har ersatt artikel 4.5 fjärde stycket i sjätte direktivet) att betrakta viss verksamhet som bedrivs av offentligrättsliga organ som "verksamheter som dessa organ bedriver i egenskap av offentliga myndigheter".(29)

91. Jag anser dock att domstolens lösning i domen inte kan tillämpas på omständigheterna i målet, eftersom möjligheten i artikel 185.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet är av ett annat slag än den som föreskrivs i artikel 13.2 i direktivet.

92. I artikel 185.2 andra stycket i direktivet föreskrivs, som jag har förklarat ovan,(30) ett undantag från ett undantag och därmed hänvisas det till den allmänna bestämmelsen i artikel 185.1 i samma direktiv.

93. I artikel 13.2 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs däremot endast ett undantag enligt vilket medlemsstaterna får utvidga den särskilda bestämmelsen i artikel 13.1 i direktivet till verksamheter som inte bedrivs i egenskap av offentliga myndigheter. Enligt bestämmelsen får medlemsstaterna med andra ord uppställa en juridisk fiktion som gör det möjligt att betrakta verksamheter som inte utgör verksamheter som offentligrättsliga organ bedriver i egenskap av offentliga myndigheter som en sådan verksamhet.

94. Det kan knappast bestridas att en sådan utvidgning av tillämpningsområdet för artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet till verksamheter som inte är den typ av verksamhet som bedrivs av offentligrättsliga organ i egenskap av offentliga myndigheter, uttryckligen ska föreskrivas av medlemsstaterna, såsom domstolen underströk i ovannämnda dom.(31)

95. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att artikel 185.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en medlemsstat får genomföra den möjlighet som föreskrivs i bestämmelsen utan att uttryckligen föreskriva en skyldighet att justera avdrag för de fall "transaktioner förblir helt eller delvis obetalda" men genom att utelämna denna situation i uppräkningsen av undantag genom vilken artikel 185.2 första stycket i direktivet införlivats.

96. Utöver villkoren för att använda sig av förevarande möjlighet, som enbart omfattades av den hänskjutande domstolens tredje fråga, vill jag återigen anförda skälen till att unionsrätten kräver

att det i den nationella rätten föreskrivs en justering av avdrag när beskattningsunderlaget sätts ned med anledning av utebliven betalning av det överenskomna priset.

97. Mot bakgrund av skyldigheten att göra en konform tolkning av nationell rätt kommer förevarande precisering kunna underbygga svaret på frågan.

E. Varför det är omöjligt att införa en bristande överensstämmelse mellan justering av skatt (artikel 90 i mervärdesskattedirektivet) och justering av avdrag (artikel 185 i mervärdesskattedirektivet) vid utebliven betalning av priset

98. Jag anser på grund av de skäl som jag kommer att redogöra för nedan att när den nationella lagstiftaren genomför möjligheterna enligt artiklarna 90 och 185 i mervärdesskattedirektivet får den inte införa en bristande överensstämmelse mellan justering av skatt och justering av avdrag vid utebliven betalning av priset.

99. Det framgår av artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet att en medlemsstat i princip ska föreskriva att beskattningsunderlaget ska sättas ned vid utebliven betalning av priset.(32) Jag har angett varför en sådan nedsättning av beskattningsunderlaget utgör en förändring i den mening som avses i artikel 185.1 i direktivet.(33)

100. Frågan i det här fallet är om lagstiftaren är skyldig att föreskriva en nedsättning av det avdrag som förvärvaren har rätt till eller om lagstiftaren får utesluta detta avdrag med stöd av artikel 185.2 i direktivet.

101. Jag anser att en nationell lagstiftning som föreskriver att beskattningsunderlaget ska sättas ned vid utebliven betalning av priset samtidigt som det inte är tillåtet för förvärvaren att göra avdrag i motsvarande mån strider mot principen om skatteneutralitet.

102. Enligt fast rättspraxis kräver nämligen denna princip att beloppet avseende den avdragna skatten exakt motsvarar beloppet avseende den ingående skatt som ska betalas eller som har betalats.(34) Så förhåller det sig emellertid inte för det fall förvärvaren ska betala ett mervärdesskattebelopp som beräknas på ett nedsatt beskattningsunderlag (det faktiskt betalade priset) samtidigt som avdragsrätten för ett mervärdesskattebelopp, som beräknas på ett underlag som inte är nedsatt (det ursprungligen överenskomna priset), förblir oförändrad.

103. I den mån diskordansen medför en minskning av mervärdesskatteintäkterna i den berörda medlemsstaten, är den även oförenlig med medlemsstaternas skyldighet att säkerställa att mervärdesskatt inom deras territorium uppbärs i sin helhet(35) och med en effektiv uppbörd av unionens egna medel.(36)

104. Domstolen har redan slagit fast att en nedsättning av fordringar avseende mervärdesskatt i ett ackordsförfarande under vissa omständigheter kunde vara förenlig med ovannämnda princip.(37) Vad jag vet har domstolen dock inte haft möjlighet att uttala sig om en eventuell bristande överensstämmelse mellan justering av skatt och justering av avdrag vid utebliven betalning av priset med anledning av ett beslut om överenskommelse.

105. Av vad som anförts ovan drar jag slutsatsen att principen om skatteneutralitet, medlemsstaternas skyldighet att säkerställa att mervärdesskatt inom deras territorium uppbärs i sin helhet och en effektiv uppbörd av unionens egna medel ska tolkas så, att när den nationella lagstiftaren föreskriver en nedsättning av beskattningsunderlaget vid utebliven betalning av priset med tillämpning av artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, är den skyldig att föreskriva en motsvarande nedsättning av avdraget med tillämpning av artikel 185.2 andra stycket i direktivet.

106. I praktiken deklarerar en leverantör ett justerat (nedsatt) mervärdesskattebelopp till skattemyndigheten och förvärvarens avdragsrätt kommer att vara justerad (nedsatt) i motsvarande mån, eftersom båda beloppen beräknas på det faktiskt betalade priset och inte på det ursprungligen överenskomna priset.

107. Med beaktande av skyldigheten att göra en direktivkonform tolkning av nationell rätt,(38) underbygger denna tolkning svaret på den tredje frågan. Det följer nämligen av förevarande skyldighet att den hänskjutande domstolen är skyldig att i den utsträckning det är möjligt tolka artikel 68 ZDDV-1 så att den ålägger en skyldighet att justera avdraget när ett beslut om överenskommelse med borgenärerna leder till att beskattningsunderlaget sätts ned. Mitt svar på den tredje frågan betyder i praktiken att artikel 68 ZDDV-1 korrekt genomför möjligheten att föreskriva en skyldighet att justera avdraget vid nedsättning av beskattningsunderlaget med anledning av utebliven betalning av priset i enlighet med artikel 185.2 andra stycket mervärdesskattedirektivet.

VI. Förslag till avgörande

108. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar de frågor som ställts av Vrhovno sodišče (Högsta domstolen, Slovenien) enligt 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 insolvent gäldenärs skyldigheter, som skett i samband med en överenskommelse med borgenärerna, som den nu aktuella, utgör en "förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet" i den mening som avses i bestämmelsen, om och i den utsträckning minskningen, med tillämpning av de nationella bestämmelser genom vilka artikel 90 i direktivet införlivades, leder till en nedsättning av beskattningsunderlaget.

2) Artikel 185.2 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en minskning av en insolvent gäldenärs skyldigheter, som skett i samband med en överenskommelse med borgenärerna, som den nu aktuella, ger upphov till "transaktioner [som] förblir helt eller delvis obetalda" i den mening som avses i bestämmelsen, dock under förutsättning att minskningen omfattas av artikel 185.1 i direktivet.

3) Artikel 185.2 andra stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en medlemsstat får genomföra den möjlighet som föreskrivs i bestämmelsen utan att uttryckligen föreskriva en skyldighet att justera avdrag för de fall "transaktioner förblir helt eller delvis obetalda" men genom att utelämna denna situation i uppräknningen av undantag genom vilken artikel 185.2 första stycket i direktivet införlivats.

1 Originalspråk: franska.

2 EUT L 347, 2006, s. 1.

3 Dom av den 16 juni 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punkt 24).

4 Dom av den 4 oktober 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, punkterna 24 och 25), dom av den 10 oktober 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, punkt 34), dom av den 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 50), dom av den 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417, punkt 43), och dom av den 16 juni 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punkt 28).

- 5 Dom av den 13 mars 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, punkt 48).
- 6 Dom av den 16 juni 2016, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, punkt 29).
- 7 Dom av den 16 juni 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C?186/15, EU:C:2016:452, punkt 47).
- 8 C?550/11, EU:C:2012:614.
- 9 Dom av den 4 oktober 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614, punkt 27).
- 10 Enligt artiklarna 63 och 167 i mervärdesskattedirektivet blir mervärdesskatten utkrävbar och avdragsrätten inträder vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Såsom generaladvokaten Kokott förklarade är leverantören skyldig att betala mervärdesskatt så snart som transaktionen har utförts, även om leverantören ännu inte har betalats av förvärvaren. Se förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i målet Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, punkterna 1, 2 och 24). Förvärvarens avdragsrätt inträder i samma ögonblick, oberoende av betalningen av transaktionen.
- 11 Dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 21 och där angiven rättspraxis).
- 12 Se punkt 27 i förevarande förslag till avgörande.
- 13 Sambandet mellan dessa två justeringsmekanismer har bland annat påpekats av Stadie H., *Umsatzsteuergesetz: Kommentar* (Otto Schmidt, Köln, 2015, tredje upplagan), s. 1198: "Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL bestimmt, dass der Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugs berücksichtigt werden, nach der Angabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten. Ein solcher Faktor i.S.d. Art. 168 Buchst. a MwStSystRL ist vor allem die vom leistenden Unternehmer geschuldete Steuer, die nach Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL zu berichtigen ist" (fri översättning: "I artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att justering särskilt ska 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. En sådan faktor, i den mening som avses i artikel 168 a i direktivet, är framför allt den skatt som betalas av leverantören och som ska justeras i enlighet med artikel 90.1 i direktivet").
- 14 Dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, punkt 22 och där angiven rättspraxis).
- 15 Se dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339), och dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328), samt förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i målet Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440). Domstolen har särskilt slagit fast att denna möjlighet att göra undantag 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 endast tillfällig. Se dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).
- 16 Såvida jag inte misstar mig finns de relevanta nationella bestämmelserna i artikel 39 ZDDV-1.

17 Se ovan punkterna 54 och 55.

18 Ett förfarande om överenskommelse med borgenärerna, som det nu aktuella, avser troligen inte de mervärdesskattebelopp som ska betalas av leverantörerna till skattemyndigheten med anledning av de kommersiella transaktioner som avses i överenskommelsen. Ett sådant förfarande avser nämligen endast de skulder som en insolvent förvärvare har, det vill säga T-2 i det nationella målet. Dessa skulder kan bland annat omfatta priset för varor eller tjänster som har levererats av leverantörerna, mervärdesskattebelopp som ska betalas till samma leverantörer eller mervärdesskattebelopp som ska betalas till skattemyndigheten med anledning av varor eller tjänster som tillhandahållits av den insolventa beskattningsbara personen. Det sistnämnda fallet, som avser betalning av utgående mervärdesskatt och inte avdrag för ingående mervärdesskatt som i förevarande mål, var föremål för domen av den 7 april 2016, Degano Trasporti (C?546/14, EU:C:2016:206), och domen av den 16 mars 2017, Identi (C?493/15, EU:C:2017:219). Se nedan punkt 104.

19 Se ovan punkt 27.

20 Se ovan punkt 69.

21 Dom av den 4 juni 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C?102/08, EU:C:2009:345, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

22 Dom av den 4 juni 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C?102/08, EU:C:2009:345, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

23 Dom av den 4 juni 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C?102/08, EU:C:2009:345, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

24 Se ovan punkterna 46 och 47.

25 Av de skäl som anförts ovan i punkterna 59–62 omfattas helt eller delvis utebliven betalning av priset av artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet om den utebliva betalningen medför en nedsättning av beskattningsunderlaget. Bestämmelsen har införlivats genom artikel 68.2 ZDDV-1.

26 Dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328).

27 Dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, punkt 24).

28 Dom av den 4 oktober 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614, punkterna 31–35).

29 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juni 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C?102/08, EU:C:2009:345, punkterna 51 och 52).

30 Se ovan punkterna 81 och 82.

31 Dom av den 4 juni 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C?102/08, EU:C:2009:345, punkt 58).

32 Såvida jag inte misstar mig har den slovenska lagstiftaren faktiskt föreskrivit en nedsättning av beskattningsunderlaget vid utebliven betalning av priset i och med antagandet av artikel 39 ZDDV-1, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera. I artikel 39.2 och 39.3, som den hänskjutande domstolen hänvisat till, föreskrivs förvisso att "[e]n beskattningsbar

person får ... justera (minska) det mervärdesskattebelopp som ska erläggas". Jag anser dock att denna precisering har en processuell betydelse, med den innebörden att det ankommer på leverantören att begära nedsättning av beskattningsunderlaget om leverantören inte erhåller den ursprungligen överenskomna betalningen.

33 Se ovan punkterna 59–62.

34 Se, bland annat, dom av den 26 september 2013, kommissionen/Spanien (C?189/11, EU:C:2013:587, punkt 91).

35 Se, bland annat, dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, punkt 25), dom av den 7 april 2016, Degano Trasporti (C?546/14, EU:C:2016:206, punkt 19 och där angiven rättspraxis), och dom av den 16 mars 2017, Identi (C?493/15, EU:C:2017:219, punkt 16).

36 Se, bland annat, dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, punkt 26), dom av den 7 april 2016, Degano Trasporti (C?546/14, EU:C:2016:206, punkt 22), och dom av den 16 mars 2017, Identi (C?493/15, EU:C:2017:219, punkt 19).

37 Dom av den 7 april 2016, Degano Trasporti (C?546/14, EU:C:2016:206, punkterna 23–29). Se även dom av den 16 mars 2017, Identi (C?493/15, EU:C:2017:219, punkterna 20–24), som rör ett italienskt förfarande som kallas för skuldsaneringsförfarande.

38 Enligt fast rättspraxis är de nationella domstolarna vid tillämpningen av nationell rätt skyldiga att i den utsträckning det är möjligt tolka denna mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses i direktivet uppnås och, därmed, följa artikel 288 tredje stycket FEUF. Se, bland annat, dom av den 24 januari 2012, Dominguez (C?282/10, EU:C:2012:33, punkt 24 och där angiven rättspraxis), och, när det gäller mervärdesskattedirektivet, dom av den 11 april 2013, Rusedespred (C?138/12, EU:C:2013:233, punkt 37).