Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
H. SAUGMANDSGAARD ØE
fremsat den 12. oktober 2017 [1]

Sag C-396/16

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Vrhovno sodišče (øverste domstol, Slovenien))

»Præjudiciel forelæggelse – direktiv 2006/112/EF – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – artikel 184 – regulering af fradrag for indgående afgift – artikel 185, stk. 1 – ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradraget – artikel 185, stk. 2 – helt eller delvis ubetalte transaktioner – retskraftig godkendelse af en tvangsakkord – artikel 90 og artikel 185, stk. 2, andet afsnit – afgiftsneutralitet – opkrævning i sin helhed af den moms, som skyldes på området – pligt til sammenhæng i gennemførelsen af ordninger for regulering af afgift og fradrag i tilfælde af ikke-betaling af prisen«

I. Indledning

1. Vrhovno sodišče (øverste Domstol, Slovenien) har forelagt Domstolen flere præjudicielle spørgsmål om fortolkningen af artikel 184-186 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) [2].

2. Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem T – 2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (sedaj v stečaju) (herefter »T-2«) og Republika Slovenija, repræsenteret ved Ministrstvo za finance (finansministeren, Slovenien) vedrørende reguleringen af fradrag for moms i forbindelse med erhvervelse af goder og tjenesteydelser, i hvilken forbindelse T-2 har opnået en tvangsakkord.

3. Efter at godkendelsen af denne tvangsakkord var blevet retskraftig, blev det beløb, som T-2 skulle betale til sine leverandører som følge af momspligtige transaktioner, nedsat med 56%. Finansministeren vurderede, at T-2 skulle regulere sine momsfradrag i forhold til den nedsættelse, som selskabet havde opnået, dvs. med 56% af det oprindelige momsfradrag for de pågældende fakturaer. T-2 har anfægtet denne fortolkning.

1 – Originalsprog: fransk.
2 – EUT 2006, L 347, s. 1.

4. På denne baggrund har den forelæggende ret fremlagt tre præjudicielle spørgsmål for Domstolen med henblik på at få afgjort, hvorvidt afgiftsmyndigheden på grundlag af gennemførelsen af momsdirektivets artikel 184 og 185 i national ret med rette kan kræve, at en insolvent afgiftspligtig person, der på grundlag af en tvangsakkord har opnået en nedsættelse af sine forpligtelser over for sine kreditorer, nedsætter sine momsfradrag.

5. Jeg vil i alt væsentligt foreslå Domstolen at besvare spørgsmålene således, at afgiftsmyndigheden i en tvist som den i hovedsagen foreliggende med rette kan kræve, at momsfradrag, der er foretaget af en insolvent afgiftspligtig person, hvis gæld har været genstand for en afgørelse om tvangsakkord, nedsættes, hvis og i den udstrækning denne afgørelse medfører en nedsættelse af momsgrundlaget.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

6. Momsdirektivets artikel 73 fastsætter:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

7. Direktivets artikel 90 bestemmer:

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

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

8. I henhold til dette direktivs artikel 168, litra a), har den afgiftspligtige i den medlemsstat, hvor han foretager sine afgiftspligtige transaktioner, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er leveret til ham af en anden afgiftspligtig person, i det omfang disse anvendes i forbindelse med disse transaktioner.

9. Momsdirektivets artikel 184 er affattet således:

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

10. Direktivets artikel 185 bestemmer:

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

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

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

11. I henhold til direktivets artikel 186 fastsætter medlemsstaterne de nærmere bestemmelser for anvendelsen af dette direktivs artikel 184 og 185.

B. Slovensk ret

12. Artikel 39, stk. 3 og 4, i Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, nº13/11 (lov om merværdiafgift) (herefter »ZDDV-1«) bestemmer:

»3. En afgiftspligtig person kan på grundlag af en retskraftig retsafgørelse om godkendelse af en afsluttet konkursbehandling eller på grundlag af en afsluttet akkordprocedure ligeledes regulere (nedsætte) det momsbeløb, der skal erlægges, når beløbet ikke eller kun delvist er blevet betalt. Det samme gælder for en afgiftspligtig person, som modtager en endelig retsafgørelse om indstilling af en tvangsfuldbyrdelsesprocedure eller et andet dokument, hvoraf fremgår, at den pågældendes fordringer ved afslutningen af tvangsfuldbyrdelsesproceduren ikke var blevet indfriet eller kun delvis var blevet indfriet, eftersom skyldneren var blevet slettet fra rettens handelsregister eller fra andre relevante registre eller dokumenter. Hvis en afgiftspligtig person efterfølgende modtager en fuldstændig eller delvis betaling i forbindelse med levering af varer eller ydelser for hvilke personen har reguleret afgiftsgrundlaget i overensstemmelse med dette stykke, erlægger vedkommende moms af det modtagne beløb.

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

13. I henhold til artikel 63, stk. 1, i ZDDV-1 har den afgiftspligtige person ret til i den moms, der påhviler den pågældende, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer og ydelser, der anvendes eller vil blive anvendt i forbindelse med den pågældendes afgiftspligtige transaktioner.

14. Artikel 68 i ZDDV-1, der har overskriften »Regulering af momsfradrag«, har følgende ordlyd:

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

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

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

15. I henhold til artikel 214, stk. 1, i Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (lov om finansielle transaktioner, insolvensbehandling og tvangslikvidation, Uradni list RS, nº 126/07) (herefter »ZFPPIPP«) ophører kreditorernes ret til at gøre krav på betaling under en retslig eller anden procedure under en kompetent statslig myndighed, når afgørelsen om godkendelse af tvangsakkorden får retskraft, herunder betaling af:

– beløbet af den oprindelige fordring med en højere andel end den, der er fastsat i den godkendte tvangsakkord, før udløbet af den betalingsfrist, der er fastsat i den godkendte tvangsakkord, jf. lovens artikel 212, stk. 4, og

– renter af disse fordringer til en højere sats end den, der er fastsat i den godkendte tvangsakkord.

16. ZFPPIPP's artikel 214, stk. 2, bestemmer, at kreditorernes ret til at gøre krav på betaling af det fulde beløb af fordringer, som er efterstillede i henhold til lovens artikel 212, stk. 4, under en retslig eller anden procedure under en kompetent statslig myndighed, ophører, når afgørelsen om godkendelse af tvangsakkorden får retskraft.

17. I henhold til ZFPPIPP's artikel 214, stk. 3, har skyldneren ikke krav på tilbagebetaling i henhold til reglerne om uberettiget berigelse, såfremt skyldneren frivilligt betaler en fordring med et beløb, der er højere end det, som er omhandlet i artikel 214, stk. 1 eller 2.

III. De faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

18. T-2 er et selskab med hjemsted i Ljubljana (Slovenien), hvis virksomhed bestod i levering af elektroniske kommunikationstjenester og elektronisk kommunikationsudstyr. Selskabet gik konkurs på datoen for forelæggelsesafgørelsen, den 5. juli 2016.

19. T-2 blev genstand for en tvangsakkord, dvs. en særlig procedure, hvorved en insolvent skyldner frigøres fra sine forpligtelser. Tvangsakkorden vedrørende T-2 blev godkendt den 28. november 2011 ved afgørelse truffet af Okrožno sodišče v Mariboru (retten i første instans i Maribor, Slovenien). Ifølge denne afgørelse skulle T-2 betale et beløb svarende til 44% af selskabets gæld, uden renter, til sine kreditorer inden for ni år at regne fra det tidspunkt, hvor afgørelsen fik retskraft. Afgørelsen blev retskraftig den 24. februar 2012.

20. Efter anmodning fra afgiftsmyndigheden fremlagde T-2 en liste over fakturaer, der ikke var blevet betalt til selskabets leverandører, og som opfyldte betingelserne for at være omfattet af tvangsakkorden, og på grundlag af hvilke selskabet havde foretaget fradrag af den deri anførte moms som indgående moms. På grundlag af disse dokumenter fastslog afgiftsmyndigheden, at T-2 skulle regulere sine fradrag af indgående moms i forhold til gældsnedsættelsen som følge af tvangsakkorden, dvs. med 56% af den moms, der oprindeligt var blevet fratrukket.

21. Den 27. maj 2013 vedtog afgiftsmyndigheden følgelig en afgørelse, hvorved T-2 blev pålagt at betale 7 362 080,27 EUR i moms ud fra et beregningsgrundlag på 36 810 401,35 EUR med en sats på 20%.

22. T-2 indgav en klage over denne afgørelse til finansministeren, der fungerer som administrativ rekursinstans. Ved afgørelse af 29. oktober 2013 forkastede Ministrstvo za finance denne klage som ugrundet.

23. T-2 anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Upravno sodišče (forvaltningsdomstol, Slovenien). Ved dom af 18. november 2014 forkastede denne ret søgsmålet som ugrundet.

24. T-2 har derefter iværksat revisionsanke ved den forelæggende ret til prøvelse af denne dom.

25. Den forelæggende ret har fremhævet, at ZDDV-1, navnlig artikel 68, ikke udtrykkeligt bestemmer, at en godkendelse af en tvangsakkord, som er blevet retskraftig, udgør en omstændighed, der medfører, at den afgiftspligtige person skal regulere sit fradrag af indgående moms.

26. Retten er dog af den opfattelse, at en godkendelse af en tvangsakkord kan udgøre en »ændring af elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet«, som omhandlet i artikel 68, stk. 2, i ZDDV-1. Den har i denne henseende anført, at fradragsbeløbet i henhold til artikel 63, stk. 1, i ZDDV-1 afhænger af det momsbeløb, som den afgiftspligtige skal betale til den leverandør, der har udstedt fakturaen.

27. Den forelæggende ret er også af den opfattelse, at den retskraftige godkendelse af tvangsakkorden har virkninger for den afgiftspligtiges forpligtelser, herunder den pågældendes pligt til at betale moms til sin leverandør. I henhold til ZFPPIPP eksisterer den insolvente skyldners forpligtelser nemlig fortsat, men skyldnerens kreditorer kan ikke indlede en tvangsfuldbyrdelse heraf i den periode, hvor tvangsakkorden er gyldig. Ganske vist kan en sådan tvangsakkord i henhold til ZFPPIPP's artikel 219 ophæves, såfremt det efterfølgende viser sig, at den insolvente skyldner kan betale kreditorernes fordringer. Ifølge den forelæggende ret indebærer godkendelsen af tvangsakkorden imidlertid, ud fra et økonomisk synspunkt, at den insolvente debitor aldrig vil betale sine bestående forpligtelser fuldstændigt og heller aldrig vil blive forpligtet hertil, hvorved denne godkendelse ikke alene medfører manglende betaling, men også nedsættelse af de pågældende fordringer.

28. Den forelæggende ret har anført, at den i denne henseende kunne tage hensyn til artikel 39 i ZDDV-1, der gennemfører momsdirektivets artikel 90, og hvorved en tvangsakkord for modtagerne af en faktura udtrykkeligt anføres som en grund til at foretage en regulering af den moms, som fakturaens udsteder skylder.

29. Ifølge denne ret kan godkendelsen af en tvangsakkord ligeledes være omfattet af udtrykket »helt eller delvis ubetalte transaktioner«, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 2. Den har dog fremhævet, at artikel 68, stk. 3, i ZDDV-1 ikke udtrykkeligt anfører »helt eller delvis ubetalte transaktioner«, og at denne omstændighed har været genstand for modstridende fortolkninger fra T-2's og finansministerens side. Det spørgsmål, der opstår i denne forbindelse, er, hvorvidt den mulighed, som er tillagt medlemsstaterne ved dette direktivs artikel 185, stk. 2, andet afsnit, gyldigt kan gennemføres på den måde, som er fastsat i artikel 68 i ZDDV-1.

30. Den forelæggende ret ønsker desuden oplyst, hvorvidt de i momsdirektivets artikel 185, stk. 2, første afsnit, opregnede omstændigheder (ubetalte transaktioner, ødelæggelse, tab eller tyveri, gaver og vareprøver) er omfattet af begrebet »ændringer af elementer« som omhandlet i dette direktivs artikel 185, stk. 1, eller om der er tale om uafhængige omstændigheder. Fortolkningen af artikel 68 i ZDDV-1 afhænger af svaret på dette spørgsmål. Kun såfremt ikke-betaling er omfattet af begrebet »ændringer af elementer«, kræver ZDDV-1 regulering af fradraget i dette tilfælde.

31. På denne baggrund har Vrhovno sodišče (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal en nedsættelse af forpligtelser på grundlag af en tvangsakkord som den i hovedsagen omhandlede, der er blevet godkendt ved en retsafgørelse og har fået retskraft, anses for en ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradraget af indgående moms som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 1, eller skal den anses for en anden situation, hvor fradraget var større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage som omhandlet i momsdirektivets artikel 184?

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

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

IV. Retsforhandlingerne ved Domstolen

32. Anmodningen om præjudiciel afgørelse af 5. juli 2016 blev registreret på Domstolens Justitskontor den 15. juli 2016.

33. T-2, den slovenske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

34. Efter afslutningen af den skriftlige forhandling har Domstolen vurderet, at den har tilstrækkelige oplysninger til at pådømme sagen uden mundtlig forhandling i henhold til artikel 76, stk. 2, i Domstolens procesreglement.

V. Analyse

35. Med den forelæggende rets præjudicielle spørgsmål ønskes oplyst, om afgiftsmyndigheden med henvisning til gennemførelsen af momsdirektivets artikel 184 og 185 i national ret med rette kan kræve, at en afgiftspligtig person, der på grundlag af en tvangsakkord har opnået en nedsættelse af sine forpligtelser over for sine kreditorer, nedsætter sine momsfradrag.

36. Inden jeg behandler den forelæggende rets spørgsmål, vil jeg først ganske kort redegøre for den i momsdirektivets artikel 184 og 185 fastlagte reguleringsordning (afsnit A).

37. Jeg vil derefter behandle den forelæggende rets tre spørgsmål. Jeg vil i alt væsentligt besvare disse spørgsmål således, at skattemyndigheden i en tvist som den i hovedsagen foreliggende med rette kan kræve nedsættelse af momsfradrag, der er foretaget af en insolvent afgiftspligtig person, hvis gæld er blevet gjort til genstand for en afgørelse om tvangsakkord, hvis og i den udstrækning denne afgørelse medfører en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til de nationale bestemmelser, der gennemfører momsdirektivets artikel 90 (afsnit B-D).

38. Endelig vil jeg redegøre for grundene til, at den nationale lovgiver efter min opfattelse ikke kan skabe en uoverensstemmelse mellem regulering af afgiften (momsdirektivets artikel 90) og regulering af fradraget (momsdirektivets artikel 185) i tilfælde af ikke-betaling af prisen. Denne præcisering vil understøtte det svar på det tredje spørgsmål, som jeg foreslår (afsnit E).

A. Om ordningen for regulering af fradrag i henhold til momsdirektivets artikel 184 og 185

39. Jeg gør opmærksom på, at den afgiftspligtige person i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), har ret til at fradrage det momsbeløb, som skal betales eller er betalt for varer og ydelser, der er leveret til ham af en anden afgiftspligtig person, i det omfang disse anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner.

40. Domstolen har i denne henseende præciseret, at momsdirektivet bygger på den tanke, at afgifter, som i tidligere led har været pålagt goder eller tjenesteydelser, der er anvendt af en afgiftspligtig person med henblik på den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, kan fradrages. Fradraget for indgående moms er knyttet til opkrævningen af udgående moms. Når goder eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person anvendes i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der hverken ske opkrævning af den udgående afgift eller fradrag for denne indgående afgift. I det omfang goder eller tjenesteydelser anvendes til transaktioner, der afgiftsbelægges i senere led, er det derimod nødvendigt med et fradrag for den afgift, der har været pålagt transaktionerne i tidligere led, for at undgå dobbelt påligning af afgift [3].

3 – Dom af 16.6.2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, præmis 24).

41. I henhold til fast retspraksis er den reguleringsordning, som er fastsat i momsdirektivets artikel 184-186, en integrerende del af den momsfradragsordning, som er indført ved dette direktiv. Denne ordning har til formål at øge fradragenes præcision for at sikre momsens neutralitet, således at de transaktioner, der foretages på det tidligere trin, kun giver fortsat ret til fradrag, i det omfang transaktionerne sker til brug for levering af momspligtige ydelser. Denne ordning har således til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og brugen af de pågældende goder og tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner [4].

42. Domstolen har allerede haft lejlighed til at fremhæve, at momsdirektivets artikel 184-186 fastsætter betingelserne for afgiftsmyndighederne til at kræve regulering fra en afgiftspligtig [5].

43. Dette direktivs artikel 184 opstiller det grundlæggende princip, at det oprindeligt foretagne fradrag »reguleres«, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage. Med andre ord forpligter denne artikel medlemsstaterne til at fastsætte en regulering, når det viser sig, at det momsbeløb, som oprindeligt er fradraget, er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.

44. Det nævnte direktivs artikel 185, stk. 1, præciserer denne forpligtelse ved at bestemme, at reguleringen »navnlig« finder sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet [6].

45. I henhold til retspraksis følger det for det første, når disse to bestemmelser sammenholdes, at når det som følge af en ændring af de oprindelige elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, viser sig at være nødvendigt at foretage en regulering, skal beregningen af denne regulering føre til, at størrelsen af det endeligt fastsatte fradrag svarer til det, som den afgiftspligtige person skulle have anvendt, hvis denne ændring oprindeligt var blevet taget i betragtning. For det andet indebærer beregningen af dette beløb, at der tages hensyn til de samme elementer som dem, der oprindeligt var blevet taget i betragtning, med undtagelse af dem, som er blevet ændret [7].

46. Momsdirektivets artikel 185, stk. 2, første afsnit, fastsætter imidlertid en undtagelse fra denne forpligtelse til regulering. Ifølge denne bestemmelse »skal der ikke ske« regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i dette direktivs artikel 16. Denne bestemmelse forbyder således i princippet medlemsstaterne at foreskrive regulering af fradrag i de deri omhandlede tilfælde.

47. Momsdirektivets artikel 185, stk. 2, andet afsnit, fastsætter imidlertid en undtagelse fra den ovennævnte undtagelse, idet denne bestemmelse præciserer, at medlemsstaterne »kan kræve« regulering i forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri. Denne bestemmelse giver således medlemsstaterne mulighed for i disse to tilfælde at foreskrive regulering og herved vende tilbage til den generelle ordning i dette direktivs artikel 184 og 185, stk. 1.

4 – Dom af 4.10.2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, præmis 24 og 25), af 10.10.2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, præmis 34), af 13.3.2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 50), af 9.6.2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417, præmis 43), og af 16.6.2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, præmis 28).

5 – Dom af 13.3.2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 48).

6 – Dom af 16.6.2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, præmis 29).

7 – Dom af 16.6.2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, præmis 47).

48. Formålet med den forelæggende rets spørgsmål er nærmere bestemt at få fastslået, først, om nedsættelsen af en afgiftspligtig persons forpligtelser på grundlag af en tvangsakkord er omfattet af momsdirektivets artikel 185, stk. 1, (den almindelige ordning), dernæst, om denne nedsættelse kan være omfattet af dette direktivs artikel 185, stk. 2, første afsnit, som »helt eller delvis ubetalte transaktioner« (undtagelsen), og endelig, om den nationale lovgivning gyldigt har gennemført den mulighed, som dette direktivs artikel 185, stk. 2, andet afsnit, giver (undtagelsen fra undtagelsen).

B. Om begrebet »ændring af elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet«, som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 1 (første spørgsmål)

49. Med sit første spørgsmål har den forelæggende ret spurgt Domstolen, hvorvidt en nedsættelse af en insolvent debitors forpligtelser på grundlag af en tvangsakkord som den i hovedsagen omhandlede medfører en »ændring af elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet«, som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 1, eller om det skal anses for en anden situation omhandlet i dette direktivs artikel 184.

50. Som nævnt præciserer momsdirektivets artikel 185, stk. 1, det grundlæggende princip, der er fastsat i dette direktivs artikel 184, nemlig at det oprindeligt foretagne fradrag skal reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.

51. Efter min opfattelse kan svaret på dette spørgsmål ikke udledes af dom af 4. oktober 2012, PIGI [8], som T-2 har påberåbt sig i sine skriftlige indlæg. I denne dom fastslog Domstolen ganske vist, at tyveri – et af de i det pågældende direktivs artikel 185, stk. 2, omhandlede tilfælde, sammen med ikke-betaling af prisen – udgjorde en »ændring af et element, som er taget i betragtning«, som omhandlet i samme direktivs artikel 185, stk. 1.

52. Domstolen baserede imidlertid denne konklusion på den omstændighed, at tyveri gør det umuligt at anvende de pågældende goder med henblik på afgiftspligtige udgående transaktioner [9]. Til forskel fra tyveri ændrer en afgørelse om tvangsakkord imidlertid ikke henførelsen af de pågældende goder til afgiftspligtige udgående transaktioner.

53. En afgørelse om tvangsakkord kan derimod ændre et andet element, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af det oprindelige fradragsbeløb [10], nemlig afgiftsgrundlaget for den pågældende transaktion.

54. Jeg gør opmærksom på, at det fradrag, som en afgiftspligtig person har ret til, svarer til den »moms, som skal betales eller er betalt« for varer og ydelser, der er leveret af en anden afgiftspligtig person, jf. momsdirektivets artikel 168, litra a). Som den forelæggende ret, den slovenske regering og Kommissionen har fremhævet, skaber dette direktiv en forbindelse mellem *afgiftspålæggelsen* af en given transaktion, idet den skyldige moms skal betales til skattemyndigheden af leverandøren, der således handler som »opkræver« af denne afgift [11], og *fradraget*, som modtageren har krav på for at sikre momsordningens neutralitet.

8 – C-550/11, EU:C:2012:614.

9 – Dom af 4.10.2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, præmis 27).

10 – I henhold til momsdirektivets artikel 63 og 167 forfalder momsen, og fradragsretten indtræder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted. Som generaladvokat Kokott har redegjort for, skal leverandøren betale momsen, så snart transaktionen har fundet sted, også selv om den endnu ikke er betalt af modtageren. Jf. generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 1, 2 og 24). Modtagerens fradragsret indtræder på samme tidspunkt, uanset om transaktionen er blevet betalt.

11 – Dom af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

55. Som den forelæggende ret har anført, bevirker en afgørelse om tvangsakkord som den i hovedsagen omhandlede, at modtageren får mulighed for at undlade at betale leverandøren den oprindeligt aftalte pris [12]. Det er imidlertid denne pris, der er blevet anvendt som grundlag for fastsættelsen af *afgiftsbeløbet* i henhold til momsdirektivets artikel 73. Da *fradragsbeløbet* i henhold til dette direktivs artikel 168, litra a), afhænger af den »moms, som skal betales eller er betalt«, har denne pris indirekte dannet grundlag for fastsættelsen af det fradrag, som modtageren er berettiget til.

56. For at bringe de oprindelige afgifts- og fradragsbeløb i overensstemmelse med den faktiske pris, som modtageren har betalt leverandøren, indfører momsdirektivets artikel 90, 184 og 185 to reguleringsordninger, der anvendes ved manglende betaling af den aftalte pris, idet den første vedrører afgiftsgrundlaget og den anden fradraget. Disse to ordninger er nødvendigvis forbundne, eftersom fradragsbeløbet, som anført i dette forslag til afgørelses punkt 54, afhænger af afgiftsbeløbet og herved af afgiftsgrundlaget [13].

57. I henhold til dette direktivs artikel 90, stk. 1, nedsættes afgiftsgrundlaget i tilfælde af ikke- eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne. I henhold til fast retspraksis er denne bestemmelse udtryk for et grundlæggende princip i dette direktiv, hvorefter afgiftsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse, og hvoraf følger, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige person har modtaget [14].

58. Momsdirektivets artikel 90, stk. 2, tillader imidlertid medlemsstaterne at fravige stk. 1 i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af prisen. Selv om betingelserne for at gøre brug af denne mulighed ikke er genstand for de præjudicielle spørgsmål i den foreliggende sag [15], indebærer den omstændighed, at muligheden foreligger, at den virkning, som ikke-betaling af prisen har på afgiftsgrundlaget, skal fastsættes på grundlag af national lovgivning, som det tilkommer de nationale retsinstanser at fortolke.

59. For at være mere konkret tilkommer det, under de faktiske omstændigheder i hovedsagen, den forelæggende ret at afgøre, om afgørelsen om tvangsakkord har medført en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til de nationale bestemmelser, der gennemfører momsdirektivets artikel 90 [16].

60. Hvis det rent faktisk forholder sig således, vil virkningen af afgørelsen om tvangsakkord være en ændring af et element, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 1, dvs. afgiftsgrundlaget.

12 – Jf. punkt 27 i dette forslag til afgørelse.

13 – Forbindelsen mellem disse to reguleringsordninger er bl.a. behandlet af H. Stadie, *Umsatzsteuergesetz: Kommentar* (3. udg., Otto Schmidt, Köln, 2015, 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« [frit oversat: »Momsdirektivets artikel 185, stk. 1, bestemmer, at reguleringen af fradraget navnlig finder sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter. Et sådant element som omhandlet i dette direktivs artikel 168, litra a), er først og fremmest den afgift, som leverandøren skal betale, der skal reguleres i henhold til det nævnte direktivs artikel 90, stk. 1«].

14 – Dom af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

15 – Jf. i denne retning dom af 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), og af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), samt generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440). Domstolen har navnlig fastslået, at udgangspunktet for denne fravigelsesbemyndigelse er, at den manglende erlæggelse af modydelsen under visse omstændigheder og som følge af retstilstanden i den pågældende medlemsstat kan være vanskelig at godtgøre eller alene være foreløbig. Jf. dom af 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, præmis 18).

16 – Medmindre jeg tager fejl, indgår de relevante nationale bestemmelser i artikel 39 i ZDDV-1.

61. Nedsættelsen af afgiftsgrundlaget i henhold til de nationale bestemmelser, der gennemfører det nævnte direktivs artikel 90, medfører således en nedsættelse af afgiftsbeløbet for den pågældende transaktion. På grundlag af forbindelsen mellem afgiften og fradraget i henhold til samme direktivs artikel 168, litra a),[17] medfører nedsættelsen af afgiftsgrundlaget imidlertid også en nedsættelse af fradragsbeløbet.

62. Afgørelsen om tvangsakkord medfører følgelig en »ændring af et element, som er taget i betragtning«, som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 1, i det omfang afgiftsgrundlaget nedsættes i henhold til de nationale bestemmelser, der gennemfører dette direktivs artikel 90.

63. Efter min opfattelse er den eneste relevante virkning af en afgørelse om tvangsakkord som den i hovedsagen omhandlede således, hvad angår en insolvent afgiftspligtig persons fradragsret, den potentielle nedsættelse af afgiftsgrundlaget for den pågældende transaktion[18]. Som anført i dette forslag til afgørelses punkt 52, bevirker en sådan afgørelse navnlig ikke, at bestemmelsesstedet for de af tvangsakkorden omfattede goder og ydelser ændres.

64. Hvis dette afgiftsgrundlag ikke faktisk nedsættes i henhold til de nationale bestemmelser, der gennemfører det pågældende direktivs artikel 90, indebærer en afgørelse om tvangsakkord ikke en »ændring af et element, som er taget i betragtning«, som omhandlet i samme direktivs artikel 185, stk. 1.

65. På grundlag af undtagelsesmuligheden i momsdirektivets artikel 90, stk. 2, tilkommer det den nationale ret at afgøre, om dette rent faktisk er tilfældet under de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

66. Jeg vil for fuldstændighedens skyld præcisere, at ovenstående betragtninger også gælder med hensyn til momsdirektivets artikel 184. Det er således kun i de tilfælde, hvor afgørelsen om tvangsakkord medfører en nedsættelse af afgiftsgrundlaget, at det oprindeligt foretagne fradrag er højere end det, som den afgiftspligtige person har ret til at foretage, og følgelig skal reguleres.

67. Af det ovenstående følger, at momsdirektivets artikel 185, stk. 1, skal fortolkes således, at en nedsættelse af en insolvent debitors forpligtelser på grundlag af en tvangsakkord som den i hovedsagen omhandlede udgør en »ændring af elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet«, som omhandlet i denne bestemmelse, hvis og i det omfang den medfører en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til de nationale bestemmelser, der gennemfører dette direktivs artikel 90.

C. Om begrebet »helt eller delvis ubetalte transaktioner« som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 2 (andet spørgsmål)

68. Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorvidt en nedsættelse af en insolvent debitors forpligtelser på grundlag af en tvangsakkord som den i hovedsagen omhandlede medfører »helt eller delvis ubetalte transaktioner« som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 2.

17 – Jf. punkt 54 og 55 i dette forslag til afgørelse.

18 – Hvad dette angår skal jeg præcisere, at en tvangsakkord som den i hovedsagen omhandlede f.eks. ikke vedrører de momsbeløb, som leverandørerne skal betale til skattemyndigheden som følge af de i tvangsakkorden omhandlede handelstransaktioner. En sådan akkord vedrører nemlig kun den insolvente modtagers gæld, dvs. T-2's gæld i tvisten i hovedsagen. Denne gæld kan bl.a. omfatte prisen for goder og ydelser, der er leveret af leverandørerne, momsbeløb, som modtageren skylder disse leverandører, og momsbeløb, som den insolvente afgiftspligtige person skylder skattemyndigheden på grundlag af dennes levering af goder eller ydelser. Det sidstnævnte tilfælde, der vedrører betaling af »udgående« moms og ikke fradrag af »indgående« moms som i den foreliggende sag, var genstand for dom af 7.4.2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), og af 16.3.2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219). Jf. punkt 104 i dette forslag til afgørelse.

69. Jeg vil indledningsvis præcisere, at dette spørgsmål kun opstår, såfremt denne nedsættelse er omfattet af dette direktivs artikel 185, stk. 1. Ifølge ordlyden af artikel 185, stk. 2, er anvendelsesområdet for denne bestemmelse nemlig begrænset til en undtagelse fra denne artikels stk. 1. I denne henseende har jeg som svar på det første præjudicielle spørgsmål præciseret, at en sådan nedsættelse er omfattet af det pågældende direktivs artikel 185, stk. 1, hvis og i det omfang den fører til en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til de nationale bestemmelser, der gennemfører dette direktivs artikel 90.

70. Forudsat at denne betingelse er opfyldt, er det min overbevisning, at de i denne tvangsakkord omhandlede transaktioner, sådan som T-2 har gjort gældende, er omfattet af begrebet »helt eller delvis ubetalte transaktioner« i henhold til momsdirektivets artikel 185, stk. 2.

71. Den praktiske virkning af en tvangsakkord er nemlig, at de i denne tvangsakkord omhandlede transaktioner bliver helt eller delvis ubetalte transaktioner. Den forelæggende ret er i denne henseende af den opfattelse, at godkendelsen af tvangsakkorden, ud fra et økonomisk synspunkt, indebærer, at den insolvente debitor aldrig vil betale sine bestående forpligtelser fuldstændigt, hvorved denne godkendelse ikke alene medfører manglende betaling, men også nedsættelse af de pågældende fordringer [19].

72. De transaktioner, som en afgørelse om tvangsakkord vedrører, skal følgelig – under forudsætning af, at den ovenfor anførte betingelse er opfyldt – anses for »helt eller delvis ubetalte transaktioner« som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 2.

73. På baggrund af det ovenstående er det min opfattelse, at momsdirektivets artikel 185, stk. 2, skal fortolkes således, at en nedsættelse af en insolvent debitors forpligtelser på grundlag af en tvangsakkord som den i hovedsagen omhandlede medfører »helt eller delvis ubetalte transaktioner« i denne bestemmelses forstand, forudsat at denne nedsættelse er omfattet af dette direktivs artikel 185, stk. 1.

D. Om gennemførelsen af muligheden i momsdirektivets artikel 185, stk. 2, andet afsnit (tredje spørgsmål)

74. Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorvidt momsdirektivets artikel 185, stk. 2, andet afsnit, henset til EU-lovgivers krav om klarhed og sikkerhed og til bestemmelsen i momsdirektivet artikel 186, skal fortolkes således, at en medlemsstat skal gøre brug af den mulighed, som denne bestemmelse har tillagt medlemsstaterne, ved udtrykkeligt at fastsætte en forpligtelse til regulering i tilfælde af ikke-betaling og/eller i tilfælde af en godkendelse af en tvangsakkord, der har fået retskraft.

75. Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at det tredje spørgsmål vedrører ordlyden af artikel 68, stk. 3, i ZDDV-1, som gennemfører momsdirektivets artikel 185, stk. 2. Artikel 68, stk. 3, i ZDDV-1 foreskriver således ikke udtrykkeligt en forpligtelse til regulering i forbindelse med »helt eller delvis ubetalte transaktioner«, men undlader blot at nævne denne situation i listen over undtagelser fra denne pligt.

76. Følgelig ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorvidt momsdirektivets artikel 185, stk. 2, andet afsnit, skal fortolkes således, at en medlemsstat skal gennemføre den mulighed, som gives i denne bestemmelse, ved udtrykkeligt at fastsætte en forpligtelse til regulering i tilfælde af »helt eller delvis ubetalte transaktioner«, eller om det er tilstrækkeligt, at den blot undlader at anføre dette tilfælde i listen over undtagelser i forbindelse med gennemførelsen af dette direktivs artikel 185, stk. 2, første afsnit.

19 – Jf. punkt 27 i dette forslag til afgørelse.

77. Jeg præciserer endnu en gang, at dette spørgsmål kun er relevant, såfremt en nedsættelse af en insolvent debitors forpligtelser på grundlag af en tvangsakkord er omfattet af dette direktivs artikel 185, stk. 1, dvs. hvis denne nedsættelse rent faktisk medfører en nedsættelse af afgiftsgrundlaget [20].

78. I henhold til fast retspraksis er det ved gennemførelsen af et direktiv i national ret ikke absolut nødvendigt formelt og ordret at gentage direktivets bestemmelser i udtrykkelige specielle lovbestemmelser, men tilstrækkeligt, at der foreligger en generel retlig ramme, som giver en sikker hjemmel for, at direktivet anvendes fuldt ud på en tilstrækkelig klar og præcis måde [21].

79. Desuden er hver medlemsstat forpligtet til at gennemføre direktiver på en sådan måde, at de krav til en klar og sikker retsstilling, som EU-lovgiver stiller, opfyldes fuldt ud af hensyn til de personer i medlemsstaterne, som er berørt deraf. Direktivbestemmelser skal derfor gennemføres ved bestemmelser, hvis bindende virkning er uomtvistelig, og som er tilstrækkelig specifikke, bestemte og klare [22].

80. Selv om det tilkommer den forelæggende ret at vurdere, om disse betingelser er opfyldt i hovedsagen, kan Domstolen for at give denne ret et hensigtsmæssigt svar give denne alle de oplysninger, som den finder nødvendige [23].

81. I denne henseende er det vigtigt at fremhæve, at dette direktivs artikel 185, stk. 2, andet afsnit, som en *undtagelse fra en undtagelse* foreskriver, at der vendes tilbage til den almindelige ordning, som er fastsat i det pågældende direktivs artikel 185, stk. 1 (forpligtelse til regulering) [24].

82. I denne sammenhæng anser jeg det ikke for at være i strid med de krav til en klar og sikker retsstilling, som er omhandlet i den i dette forslag til afgørelses punkt 79 anførte retspraksis, at en medlemsstat implicit gennemfører denne mulighed ved at begrænse rækkevidden af den *undtagelse*, der gennemfører det samme direktivs artikel 185, stk. 2, første afsnit (forbud mod regulering) på samme måde som i artikel 68, stk. 3, i ZDDV-1.

83. I denne henseende bestemmer artikel 68, stk. 3, i ZDDV-1 (som gennemfører momsdirektivets artikel 185, stk. 2), at den afgiftspligtige person, uanset undtagelsen fra pligten til regulering i henhold til denne artikels stk. 2, ikke skal foretage en regulering af det oprindelige fradrag i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse eller tab samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i artikel 7.

84. Herved har den slovenske lovgiver gentaget ordlyden af momsdirektivets artikel 185, stk. 2, første afsnit, men udeladt de to tilfælde, der er anført i dette direktivs artikel 185, stk. 2, andet afsnit, nemlig »helt eller delvis ubetalte transaktioner« og »behørigt påvist tyveri«.

85. Ganske vist præciserer artikel 68 i ZDDV-1 ikke udtrykkeligt, at »helt eller delvis ubetalte transaktioner« og »behørigt påvist tyveri« nødvendigvis skal medføre regulering. Ikke desto mindre er disse to situationer ikke omtalt i den i artikel 68, stk. 3, i ZDDV-1 omhandlede undtagelse, hvorved enhver normalt påpasselig afgiftspligtig person heraf kan udlede, at de kan være omfattet af pligten til regulering i henhold til artikel 68, stk. 2, i ZDDV-1 [25].

20 – Jf. punkt 69 i dette forslag til afgørelse.

21 – Dom af 4.6.2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

22 – Dom af 4.6.2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

23 – Dom af 4.6.2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

24 – Jf. punkt 46 og 47 i dette forslag til afgørelse.

25 – Af de ovenfor i dette forslag til afgørelses punkt 59-62 anførte grunde er helt eller delvis manglende betaling af prisen omfattet af momsdirektivets artikel 185, stk. 1, hvis denne manglende betaling medfører en nedsættelse af afgiftsgrundlaget. Denne bestemmelse er gennemført ved artikel 68, stk. 2, i ZDDV-1.

86. Denne tilgang bekræftes efter min opfattelse i dommen i Almos Agrárkülkereskedelmi-sagen, der vedrørte gennemførelsen af momsdirektivets artikel 90[26]. Domstolen medgav således, at en national bestemmelse, som i opregningen af tilfælde, hvor afgiftsgrundlaget nedsættes i medfør af dette direktivs artikel 90, stk. 1, ikke nævner tilfældet med ikke-betaling af transaktionens pris, må anses for at være et resultat af denne medlemsstats udøvelse af undtagelsesmuligheden, som den er blevet tildelt i medfør af det nævnte direktivs artikel 90, stk. 2[27].

87. På samme måde må det medgives, at en national bestemmelse som artikel 68, stk. 3, i ZDDV-1, der i opregningen af tilfælde, hvor afgiftsgrundlaget ikke reguleres i medfør af momsdirektivets artikel 185, stk. 2, første afsnit, ikke nævner tilfældet med ikke-betaling af transaktionens pris, må anses for at være et resultat af denne medlemsstats udøvelse af undtagelsesmuligheden, som den er blevet tildelt i medfør af momsdirektivets artikel 185, stk. 2, andet afsnit.

88. I tråd hermed har Domstolen i PIGI-dommen fastslået, at en national lovgivning i henhold til den sidstnævnte bestemmelse gyldigt kunne indføre en forpligtelse til regulering i tilfælde af tyveri uden udtrykkeligt at henvise til dette tilfælde, men ved at anvende »konstateres at mangle« som begrundelse for reguleringen[28].

89. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt dommen i sagen SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft kan påberåbes til anfægtelse af denne fortolkning. Ifølge T-2 støtter denne dom det synspunkt, at den mulighed, som momsdirektivets artikel 185, stk. 2, andet afsnit, giver, skal gennemføres ved brug af en bestemmelse, som udtrykkeligt fastsætter en forpligtelse til regulering i tilfælde af »helt eller delvis ubetalte transaktioner«.

90. I den nævnte dom fastslog Domstolen som bekendt, at medlemsstaterne var forpligtede til at vedtage en udtrykkelig lovgivningsmæssig bestemmelse for at kunne gøre brug af muligheden i henhold til momsdirektivets artikel 13, stk. 2 (som erstattede sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit) for at anse visse former for virksomhed, som udøves af offentligretlige organer, for »virksomhed udøvet af offentlig myndighed«[29].

91. Efter min opfattelse kan den løsning, som Domstolen anvendte i den pågældende dom, imidlertid ikke overføres til omstændighederne i den foreliggende sag, eftersom muligheden i henhold til momsdirektivets artikel 185, stk. 2, andet afsnit, er af en anden art end muligheden i henhold til dette direktivs artikel 13, stk. 2.

92. Som jeg har redegjort for ovenfor[30], indeholder det pågældende direktivs artikel 185, stk. 2, andet afsnit, en undtagelse fra en undtagelse og således en tilbagevenden til den almindelige ordning, der er fastsat i samme direktivs artikel 185, stk. 1.

93. Momsdirektivets artikel 13, stk. 2, fastsætter derimod blot en undtagelse, som giver medlemsstaterne mulighed for at udvide den særlige ordning i dette direktivs artikel 13, stk. 1, til virksomhed, der ikke udøves i egenskab af offentlig myndighed. Denne bestemmelse giver med andre ord medlemsstaterne mulighed for at skabe en retlig fiktion, som giver mulighed for at behandle virksomhed, der ikke »udøves af offentlig myndighed«, som en sådan virksomhed.

26 – Dom af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328).

27 – Dom af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 24).

28 – Dom af 4.10.2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, præmis 31-35).

29 – Jf. i denne retning dom af 4.6.2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, præmis 51 og 52).

30 – Jf. punkt 81 og 82 i dette forslag til afgørelse.

94. Efter min opfattelse kan det næppe bestrides, at en sådan udvidelse af anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 13, stk. 1, til virksomhed, der ikke er »virksomhed udøvet af offentlig myndighed«, sådan som Domstolen fremhævede i den nævnte dom [31], skal være genstand for en udtrykkelig gennemførelse fra medlemsstaternes side.

95. På baggrund af det ovenstående er det min opfattelse, at momsdirektivets artikel 185, stk. 2, andet afsnit, skal fortolkes således, at en medlemsstat kan gennemføre den mulighed, som den er tillagt i denne bestemmelse, uden udtrykkeligt at fastsætte en forpligtelse til regulering i tilfælde af »helt eller delvis ubetalte transaktioner«, men ved at undlade at anføre dette tilfælde i listen over undtagelser i forbindelse med gennemførelsen af dette direktivs artikel 185, stk. 2, første afsnit.

96. Uafhængigt af betingelserne for gennemførelsen af denne mulighed, som er eneste genstand for den forelæggende rets tredje spørgsmål, vil jeg også gerne redegøre for grundene til, at EU-retten kræver, at national lovgivning bestemmer, at fradraget skal reguleres, når der sker en nedsættelse af afgiftsgrundlaget på grund af ikke-betaling af den aftalte pris.

97. Henset til forpligtelsen til overensstemmende fortolkning af national lovgivning vil denne præcisering kunne understøtte svaret på dette spørgsmål.

E. Om den manglende mulighed for at skabe en uoverensstemmelse mellem regulering af afgiften (momsdirektivets artikel 90) og regulering af fradraget (momsdirektivets artikel 185) i tilfælde af ikke-betaling af prisen

98. Af de nedenstående grunde er det min opfattelse, at den nationale lovgiver i forbindelse med gennemførelsen af de muligheder, som momsdirektivets artikel 90 og 185 giver, ikke kan skabe en uoverensstemmelse mellem regulering af afgiften og regulering af fradraget i tilfælde af ikke-betaling af prisen.

99. Det fremgår af momsdirektivets artikel 90, stk. 1, at en medlemsstat i princippet skal bestemme, at afgiftsgrundlaget nedsættes i tilfælde af ikke-betaling af prisen [32]. Jeg har redegjort for grundene til, at en sådan nedsættelse af afgiftsgrundlaget udgør en »ændring« i henhold til dette direktivs artikel 185, stk. 1 [33].

100. Det spørgsmål, der opstår i dette tilfælde, er, hvorvidt lovgiver er forpligtet til at foreskrive en nedsættelse af det fradrag, som modtageren er berettiget til, eller kan udelade denne nedsættelse i henhold til dette direktivs artikel 185, stk. 2.

101. Efter min opfattelse er en national lovgivning, hvorefter afgiftsgrundlaget skal nedsættes i tilfælde af ikke-betaling af prisen, uden at der sker en tilsvarende nedsættelse af modtagerens fradrag, i strid med princippet om afgiftsneutralitet.

31 – Dom af 4.6.2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, præmis 58).

32 – Medmindre jeg tager fejl, har den slovenske lovgiver reelt foreskrevet en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling af prisen med vedtagelsen af artikel 39 i ZDDV-1, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve. Denne artikels stk. 2 og 3, som den forelæggende ret har citeret, bestemmer ganske vist, at »[e]n afgiftspligtig person *kan* […] regulere (nedsætte) det momsbeløb, der skal erlægges […]«. Efter min opfattelse rummer denne præcisering imidlertid et proceduremæssigt aspekt, idet det tilkommer leverandøren at anmode om nedsættelse af afgiftsgrundlaget, hvis denne ikke modtager den oprindeligt aftalte betaling.

33 – Jf. punkt 59-62 i dette forslag til afgørelse.

102. I henhold til fast retspraksis kræver dette princip nemlig, at størrelsen af den afgift, der fradrages, svarer nøjagtig til størrelsen af den skyldige eller erlagte afgift [34]. Dette ville imidlertid ikke være tilfældet, såfremt modtageren har pligt til at erlægge et momsbeløb, der er beregnet på et nedsat afgiftsgrundlag (den faktisk betalte pris), men samtidig bevarer retten til at fradrage et momsbeløb, der er beregnet på et ikke-nedsat grundlag (den oprindeligt aftalte pris).

103. Desuden er denne uoverensstemmelse, for så vidt som den ville medføre en reduktion af den pågældende medlemsstats momsindtægter, også uforenelig med medlemsstaternes forpligtelse til at sikre, at den moms, som skyldes på deres område, opkræves i sin helhed [35], og med en effektiv opkrævning af Unionens egne indtægter [36].

104. Hvad dette angår gør jeg opmærksom på, at Domstolen har fastslået, at en nedsættelse af momsgæld inden for rammerne af en tvangsakkord under visse omstændigheder kunne være forenelig med de ovennævnte principper [37]. Så vidt det er mig bekendt, har Domstolen imidlertid aldrig haft lejlighed til at udtale sig om en eventuel uoverensstemmelse mellem regulering af afgiften og regulering af fradraget i tilfælde af ikke-betaling af prisen, bl.a. efter en afgørelse om tvangsakkord.

105. Af det ovenstående udleder jeg, at princippet om afgiftsneutralitet, medlemsstaternes forpligtelse til at sikre, at den moms, som skyldes på deres område, opkræves i sin helhed, samt en effektiv opkrævning af Unionens egne indtægter skal fortolkes således, at når den nationale lovgiver foreskriver, at afgiftsgrundlaget nedsættes i tilfælde af ikke-betaling af prisen i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1, skal denne også foreskrive en tilsvarende nedsættelse af fradraget i henhold til dette direktivs artikel 185, stk. 2, andet afsnit.

106. I praksis angiver leverandøren et reguleret (nedsat) momsbeløb til afgiftsmyndighederne, og modtagerens fradragsret reguleres (nedsættes) med en tilsvarende andel, idet begge disse beløb beregnes på grundlag af den faktisk betalte og ikke den oprindeligt aftalte pris.

107. Henset til forpligtelsen til overensstemmende fortolkning af national lovgivning [38] understøtter denne præcisering svaret på det tredje spørgsmål. Det følger nemlig af denne forpligtelse, at den forelæggende ret har pligt til i videst muligt omfang at fortolke artikel 68 i ZDDV-1 således, at den fastsætter en forpligtelse til at regulere fradraget, når en afgørelse om tvangsakkord fører til en nedsættelse af afgiftsgrundlaget. Mit svar på det tredje spørgsmål betyder således i praksis, at artikel 68 i ZDDV-1 gyldigt har gennemført muligheden for at fastsætte en forpligtelse til at regulere fradraget, såfremt afgiftsgrundlaget nedsættes som følge af ikke-betaling af prisen, i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 185, stk. 2, andet afsnit.

34 – Jf. bl.a. dom af 26.9.2013, Kommissionen mod Spanien (C-189/11, EU:C:2013:587, præmis 91).

35 – Jf. bl.a. dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 25), af 7.4.2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis), og af 16.3.2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, præmis 16).

36 – Jf. bl.a. dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 26), af 7.4.2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, præmis 22), og af 16.3.2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, præmis 19).

37 – Dom af 7.4.2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, præmis 23-29). Jf. desuden dom af 16.3.2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, præmis 20-24), der vedrørte en italiensk gældseftergivelsesprocedure.

38 – I henhold til fast retspraksis påhviler det de nationale retter ved anvendelsen af nationale retsforskrifter i videst muligt omfang at fortolke dem i lyset af det pågældende direktivs ordlyd og formål, for at det med direktivet tilsigtede resultat fremkaldes, og dermed at handle i overensstemmelse med artikel 288, stk. 3, TEUF. Jf. bl.a. dom af 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis), og, vedrørende momsdirektivet, af 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 37).

VI. Forslag til afgørelse

108. I lyset af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af Vrhovno sodišče (øverste domstol, Slovenien) forelagte præjudicielle spørgsmål på følgende måde:

»1) Artikel 185, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en nedsættelse af en insolvent debitors forpligtelser på grundlag af en tvangsakkord som den i hovedsagen omhandlede udgør en »ændring af elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet«, som omhandlet i denne bestemmelse, hvis og i det omfang den medfører en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til de nationale bestemmelser, der gennemfører dette direktivs artikel 90.

2) Artikel 185, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en nedsættelse af en insolvent debitors forpligtelser på grundlag af en tvangsakkord som den i hovedsagen omhandlede medfører »helt eller delvis ubetalte transaktioner« i denne bestemmelses forstand, forudsat at denne nedsættelse er omfattet af dette direktivs artikel 185, stk. 1.

3) Artikel 185, stk. 2, i direktiv 2006/112 andet afsnit, skal fortolkes således, at en medlemsstat kan gennemføre den mulighed, som den er tillagt i denne bestemmelse, uden udtrykkeligt at fastsætte en forpligtelse til regulering i tilfælde af »helt eller delvis ubetalte transaktioner«, men ved at undlade at anføre dette tilfælde i listen over undtagelser i forbindelse med gennemførelsen af dette direktivs artikel 185, stk. 2, første afsnit.«