Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 7 april 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Mervärdesskatt — Artikel 4.3 FEU — Direktiv 2006/112/EG — Insolvens — Ackordsförfarande — Delbetalning av fordringar avseende mervärdesskatt”

I mål C-546/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunale di Udine (domstolen i Udine, Italien) genom beslut av den 30 oktober 2014, som inkom till domstolen den 28 november 2014, i ett förfarande som anhängiggjorts av

Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., i likvidation,

ytterligare deltagare i förfarandet:

Pubblico Ministero presso il Tribunale di Udine,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna C. Toader, A. Rosas, A. Prechal och E. Jarašiūnas (referent),

generaladvokat: Eleanor Sharpston

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., i likvidation, genom P. Bregalanti, avvocato,

— Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— Spaniens regering, genom A. Gavela Llopis, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom F. Tomat, A. Caeiros och L. Lozano Palacios, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: italienska.

och efter att den 14 januari 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 4.3 FEU och rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i samband med en ackordsansökan vilken lämnats in av Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., i likvidation, (nedan kallat Degano Trasporti) till Tribunale di Udine (domstolen i Udine).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 2.1 a, c och d i mervärdesskattedirektivet ingår leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denna agerar i denna egenskap, samt import av varor, bland de transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt.

4 I artikel 250.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som skall göras, däribland och i den mån det är nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden, det sammanlagda beloppet för de transaktioner som hänför sig till skatten och avdragen i fråga samt beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt.”

5 I artikel 273 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.”

Italiensk rätt

6 Ackordsförfarandet regleras i artikel 160 och följande artiklar i kungligt dekret nr 267 om konkurs, ackord, förenklat konkursförfarande och tvångslikvidation (Regio Decreto, no 267, recante ”Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell’amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa”) av den 16 mars 1942 (GURI nr 81 av den 6 april 1942), i den lydelse som är tillämplig på de faktiska omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad konkurslagen).

7 Detta förfarande syftar till att undvika en konkursförklaring. Förfarandet innebär att en näringsidkare som befinner sig i en krissituation eller är insolvent föreslår för sina borgenärer att näringsidkarens tillgångar ställs till förfogande för full betalning av samtliga fordringar med förmånsrätt och betalning med en viss procentandel av fordringar utan förmånsrätt. Ett ackord kan emellertid innebära att

borgenärer som innehar vissa kategorier av fordringar med förmånsrätt inte får full betalning, förutsatt att en oberoende sakkunnig intygar att dessa borgenärer inte skulle få bättre täckning för sina fordringar om näringsidkaren försattes i konkurs.

8 Åklagarmyndigheten deltar i ackordsförfarandet. Förfarandet inleds genom att näringsidkaren ansöker om detta vid behörig domstol. Sistnämnda domstol tar först ställning till huruvida ett ackordsförfarande kan inledas på grundval av ansökan, efter att ha kontrollerat att de lagstadgade kraven för ackord är uppfyllda. Därefter uppmanas de borgenärer vilka inte ska få full betalning enligt gäldenärens förslag att rösta om ackordsförslaget. För att förslaget ska antas måste röstberättigade borgenärer vilkas fordringar motsvarar mer än hälften av det sammanlagda beloppet för de röstberättigade borgenärernas fordringar rösta för förslaget. Om denna majoritet uppnås, stadfäster domstolen ackordet, efter att eventuella invändningar mot ackordsförslaget från oeniga borgenärer har prövats i sak, och efter det att det på nytt har kontrollerats att de lagstadgade kraven är uppfyllda. Det sålunda godkända ackordet blir bindande för samtliga borgenärer.

9 I artikel 182 ter i konkurslagen, som har rubriken ”skatteuppgörelse”, föreskrivs att genom den plan som avses i artikel 160 i nämnda lag kan gäldenären föreslå delvis och/eller senarelagd betalning av skatter och skattemyndighetens därmed sammanhängande fordringar, samt avgifter till organ för obligatoriska socialförsäkringar och därmed sammanhängande fordringar, för den del av fordringarna som inte har förmånsrätt, även om de inte är inskrivna i skattelängden, med undantag för skatter som utgör Europeiska unionens egna medel. Vad gäller mervärdesskatt och belopp som uppburits men inte inbetalats kan gäldenärens förslag emellertid endast avse en senarelagd betalning.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 Degano Transport inkom den 22 maj 2014 till den hänskjutande domstolen med en ansökan om ackord. Med hänvisning till att bolaget befann sig i en krissituation, önskade bolaget sälja sina tillgångar så att vissa borgenärer med fordringar med förmånsrätt skulle erhålla full betalning, medan borgenärer med fordringar utan förmånsrätt och borgenärer med lägre prioriterade fordringar med förmånsrätt – som enligt bolaget i händelse av konkurs ändå inte skulle kunna erhålla full täckning för sina fordringar – endast skulle få en viss procentandel av sina fordringar betalda. Bland sistnämnda fordringar finns en skuld avseende mervärdesskatt som Degano Transport föreslår delvis betalning av, utan att koppla detta förslag till ingåendet av en skatteuppgörelse.

11 Den hänskjutande domstolen, som har att ta ställning till huruvida ett ackordsförfarande kan inledas på grundval av Degano Transports ansökan, har bland annat påpekat att artikel 182 ter i konkurslagen förbjuder att i en skatteuppgörelse avtala om delvis betalning av statens fordringar vad gäller mervärdesskatt, vilka anses utgöra förmånsberättigade fordringar på nittonde plats i förmånsrättsordningen. Nämnda artikel medger endast en uppdelning av betalningen av sådana fordringar.

12 Den hänskjutande domstolen har angett att trots att detta förbud uppställs i artikel 182 ter i konkurslagen, en artikel som handlar om skatteuppgörelser, följer det av praxis från Corte suprema di cassazione (högsta domstolen, Italien) att förbudet är tillämpligt i samtliga fall, och att undantag inte är tillåtna, inte ens i ett förslag om ackord. Enligt sistnämnda domstol följer denna tolkning av nationell rätt av unionsrätten, särskilt av artikel 4.3 FEU och mervärdesskattedirektivet, såsom dessa har tolkats i domen kommissionen/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412), i domen kommissionen/Italien (C-174/07, EU:C:2008:704) och i domen Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186).

13 Den hänskjutande domstolen frågar sig emellertid huruvida den i unionsrätten föreskrivna skyldigheten för medlemsstaterna att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatten ska kunna uppbäras i sin helhet, utgör hinder för tillämpningen av ett annat

insolvensförfarande än konkurs, inom vilket den insolvente näringsidkaren säljer alla sina tillgångar för att betala sina borgenärer och föreslår att reglera sin skuld avseende mervärdesskatt med ett belopp som är minst lika stort som det som vederbörande skulle betala vid en konkurs.

14 Mot denna bakgrund beslutade Tribunale di Udine (domstolen i Udine), att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Utgör principerna och bestämmelserna i artikel 4.3 FEU och mervärdesskattedirektivet – såsom de har tolkats i EU-domstolens dom kommissionen/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412), dom kommissionen/Italien (C-174/07, EU:C:2008:704) och dom Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186) – även hinder för en nationell norm (vilket i förevarande fall gäller tolkningen av artiklarna 162 och 182 ter i konkurslagen) enligt vilken det går att framställa ett ackordsförslag som innebär att gäldenärens tillgångar avyttras och statens mervärdesskattefordran endast betalas till viss del, för det fall någon skatteuppgörelse inte träffats och det – enligt en bedömning som ska göras av en oberoende sakkunnig och som ska fastställas efter en formell prövning av den hänskjutande domstolen – inte går att räkna med att staten skulle kunna få bättre täckning för denna fordran i händelse av konkurs?”

Prövning av tolkningsfrågan

15 Den hänskjutande domstolen har angett att den beslutat om den aktuella begäran om förhandsavgörande i samband med prövningen av huruvida ett ackordsförfarande kan inledas på grundval av den ansökan som lämnats in. Den egentliga domstolsprövningen av ackordet inleds först efter att ett sådant ackord godtagits, när de borgenärer som har blivit nedröstade kan framställa en formell invändning. EU-domstolen konstaterar inledningsvis att dessa omständigheter inte utgör hinder för att besvara förevarande begäran om förhandsavgörande.

16 Enligt fast rättspraxis är de nationella domstolarna endast behöriga att begära att domstolen ska meddela förhandsavgörande om en tvist är anhängig vid dem och om förfarandet i fråga är avsett att leda till ett avgörande av rättskipningskaraktär (dom Grillo Star Fallimento, C-443/09, EU:C:2012:213, punkt 21, och dom Torresi, C-58/13 och C-59/13, EU:C:2014:2088, punkt 19). Det ankommer uteslutande på den nationella domstolen att välja den från processuell synpunkt mest lämpliga tidpunkten för att framställa en begäran om förhandsavgörande (se, för ett liknande resonemang, dom X, C-60/02, EU:C:2004:10, punkt 28, och dom AGM-COS.MET, C-470/03, EU:C:2007:213, punkt 45).

17 Domstolen är således behörig att pröva förevarande begäran om förhandsavgörande, trots att den hänskjutande domstolens beslut att begära förhandsavgörande antogs under det icke-kontradiktoriska skedet av prövningen av huruvida ett ackordsförfarande kunde inledas på grundval av den ansökan som lämnats in. Denna prövning föregår inledandet av ackordsförfarandet vilket, såvitt framgår av de nationella bestämmelser som redovisats i punkt 8 i förevarande dom, ska avslutas genom ett domstolsavgörande, som antas i närvaro av åklagarmyndigheten, efter det att domstolen har prövat eventuella invändningar från de borgenärer som har blivit nedröstade.

18 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 4.3 FEU och artiklarna 2, 250.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för nationella bestämmelser, såsom de som är aktuella i det nationella målet, som tolkas så, att en näringsidkare som är insolvent kan ansöka vid domstol om att ackordsförfarande ska inledas i syfte att reglera näringsidkarens skulder genom att avyttra vederbörandes tillgångar, i vilket förfarande näringsidkaren endast föreslår delvis betalning av en skuld avseende mervärdesskatt, och genom utlåtande från en oberoende sakkunnig styrker att en större andel av denna skuld inte skulle återbetalas om näringsidkaren försattes i konkurs.

19 Det följer av artiklarna 2, 250.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet och artikel 4.3 FEU att medlemsstaterna är skyldiga att vidta alla rättsliga och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatten inom deras territorium ska kunna uppbäras i sin helhet. (dom kommissionen/Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 37, dom Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, punkt 20, dom Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25, och dom WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 41).

20 Inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska medlemsstaterna säkerställa att de beskattningsbara personerna uppfyller de skyldigheter som de har ålagts. Medlemsstaterna har i detta avseende en viss handlingsfrihet, bland annat vad gäller det sätt på vilket de medel som de förfogar över ska användas. (dom kommissionen/Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 38, dom kommissionen/Tyskland, C-539/09, EU:C:2011:733, punkt 74, och dom Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, punkt 21).

21 Denna handlingsfrihet är dock begränsad genom skyldigheten att säkerställa en effektiv uppbörd av unionens egna medel och genom skyldigheten att inte skapa väsentliga skillnader i behandlingen av de beskattningsbara personerna, vare sig inom en enskild medlemsstat eller mellan medlemsstaterna. Mervärdesskattedirektivet ska tolkas mot bakgrund av principen om skatteneutralitet vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Enligt denna princip får näringsidkare som utför samma transaktioner inte behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Denna princip ska iakttas för alla åtgärder som medlemsstaterna vidtar för uppbörd av mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 39, och dom Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, punkt 22).

22 Unionens egna medel utgörs enligt artikel 2.1 i rådets beslut 2007/436/EG, Euratom av den 7 juni 2007 om systemet för Europeiska gemenskapernas egna medel (EUT L 163, s. 17) bland annat av inkomster från tillämpningen av en enhetlig procentsats på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt, beräknade enligt unionens bestämmelser. Det finns således ett direkt samband mellan uppbörd av inkomster från mervärdesskatt med iakttagande av tillämplig unionsrätt, å ena sidan, och ställandet av motsvarande medel från mervärdesskatt till unionsbudgetens förfogande, å andra sidan. Eventuella luckor i uppbörden av de förstnämnda kan nämligen ge upphov till en minskning av de sistnämnda (dom Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

23 Mot denna bakgrund ska domstolen undersöka huruvida godtagandet av delvis betalning av en fordran avseende mervärdesskatt från en insolvent näringsidkare inom ramen för ett sådant ackordsförfarande som föreskrivs i de bestämmelser som är aktuella i det nationella målet strider mot medlemsstaternas skyldighet att säkerställa en fullständig uppbörd av den mervärdesskatt som ska betalas inom deras territorium, samt mot skyldigheten att säkerställa en effektiv uppbörd av unionens egna medel.

24 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 38–42 i sitt förslag till avgörande är ackordsförfarandet, såsom detta har beskrivits av den hänskjutande domstolen och som har redovisats i punkterna 6–8 i förevarande dom, underkastat strikta tillämpningsvillkor, i syfte att säkerställa att betalning erhålls för fordringar med förmånsrätt, i vilka ingår fordringar avseende mervärdesskatt.

25 Således innebär ackordsförfarandet för det första att den insolventa näringsidkaren avyttrar samtliga sina tillgångar för att reglera sina skulder. Om dessa tillgångar är otillräckliga för att betala samtliga fordringar, kan delvis betalning av en fordran med förmånsrätt endast godtas om en oberoende sakkunnig intygar att en större andel av denna fordran inte skulle återbetalas om näringsidkaren försattes i konkurs. Ackordsförfarandet förefaller således göra det möjligt att fastställa att näringsidkarens insolvens medför att den berörda medlemsstaten inte kan uppbära en större andel av sin fordran avseende mervärdesskatt.

26 Samtliga borgenärer som inte ska erhålla full betalning enligt gäldenärens ackordsförslag har möjlighet att rösta om detta förslag. För att förslaget ska antas måste röstberättigade borgenärer vilkas fordringar motsvarar mer än hälften av det sammanlagda beloppet för de röstberättigade borgenärernas fordringar rösta för förslaget. Följaktligen ger ackordsförfarandet den berörda medlemsstaten möjlighet att rösta emot ett förslag om delvis betalning av en fordran avseende mervärdesskatt, om medlemsstaten inte delar den oberoende sakkunniges slutsats.

27 Även om förslaget antas, trots att staten har röstat emot detta, krävs att ackordet fastställs av den domstol vid vilken ansökan lämnats in, efter att denna har prövat eventuella invändningar från de borgenärer som motsätter sig ackordsförslaget. Ackordsförfarandet ger således den berörda medlemsstaten en ytterligare möjlighet, genom att den kan göra en invändning, att bestrida ett ackord i vilket det föreslås en delvis betalning av en fordran avseende mervärdesskatt, och ger även nämnda domstol en möjlighet att pröva ackordet.

28 Godtagandet av delvis betalning av en fordran avseende mervärdesskatt från en insolvent näringsidkare inom ramen för ett ackordsförfarande – vilket till skillnad från de åtgärder som var aktuella i domen kommissionen/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412) och i domen kommissionen/Italien (C-174/07, EU:C:2008:704), vilka den hänskjutande domstolen har hänvisat till, inte utgör ett allmänt och odifferentierat undantag från uppbörden av mervärdesskatt – strider under dessa förhållanden inte mot medlemsstaternas skyldighet att säkerställa en fullständig uppbörd av den mervärdesskatt som ska betalas inom deras territorium, eller mot skyldigheten att säkerställa en effektiv uppbörd av unionens egna medel.

29 Den hänskjutna frågan ska således besvaras enligt följande. Artikel 4.3 FEU och artiklarna 2, 250.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet utgör inte hinder för nationella bestämmelser, såsom de som är aktuella i det nationella målet, som tolkas så, att en näringsidkare som är insolvent kan ansöka vid domstol om att ackordsförfarande ska inledas i syfte att reglera näringsidkarens skulder genom att avyttra vederbörandes tillgångar, när näringsidkaren endast föreslår delvis betalning av en skuld avseende mervärdesskatt och denna genom utlåtande från en oberoende sakkunnig styrker att en större andel av denna skuld inte skulle återbetalas om näringsidkaren försattes i konkurs.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artikel 4.3 FEU och artiklarna 2, 250.1 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt utgör inte hinder för nationella bestämmelser, såsom de som är aktuella i det nationella målet, som tolkas så, att en näringsidkare som är insolvent kan ansöka vid domstol om att ackordsförfarande ska inledas i syfte att reglera näringsidkarens skulder genom att avyttra vederbörandes tillgångar, när näringsidkaren endast föreslår delvis betalning av en skuld avseende mervärdesskatt och denna genom utlåtande från en oberoende sakkunnig styrker att en större andel av denna skuld inte skulle återbetalas om näringsidkaren försattes i konkurs.

Underskrifter