Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
E. SHARPSTON
fremsat den 14. januar 2016 [1]

Sag C-546/14

Degano Trasporti S.a.s. di Ferrucio Degano & C., under likvidation

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunale di Udine (førsteinstansret i Udine, Italien))

»Merværdiafgift — direktiv 2006/112/EF — erhvervsdrivende i økonomiske vanskeligheder — akkord med kreditorer — delvis betaling af momsskyld til medlemsstaten — princippet om loyalt samarbejde«

1. Domstolen har ved flere lejligheder gjort det klart, at EU-retten forpligter medlemsstaterne til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den merværdiafgift (herefter »moms«), som skyldes på deres område, opkræves i sin helhed. Det skøn, som de råder over i denne henseende, er begrænset af forpligtelsen til for det første at sikre en effektiv opkrævning af Unionens egne indtægter og for det andet ikke at skabe væsentlige forskelle med hensyn til måden, hvorpå afgiftspligtige personer behandles, det være sig inden for en af medlemsstaterne eller i samtlige medlemsstater (princippet om afgiftsneutralitet). I den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse ønsker Tribunale di Udine (førsteinstansret i Udine, herefter »den forelæggende ret«) nærmere bestemt oplyst, om disse principper er til hinder for, at en medlemsstat accepterer, at en erhvervsdrivende i økonomiske vanskeligheder kun delvist betaler en momsskyld i forbindelse med en akkord med dennes kreditorer på grundlag af afvikling af den erhvervsdrivendes aktiver.

Lovgivning

EU-ret

2. Artikel 4, stk. 3, TEU bestemmer:

»I medfør af princippet om loyalt samarbejde respekterer Unionen og medlemsstaterne hinanden og bistår hinanden ved gennemførelsen af de opgaver, der følger af traktaterne.

Medlemsstaterne træffer alle almindelige eller særlige foranstaltninger for at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, der følger af traktaterne eller af retsakter vedtaget af EU-institutionerne.

Medlemsstaterne bistår Unionen i gennemførelsen af dens opgaver og afholder sig fra at træffe foranstaltninger, der kan bringe virkeliggørelsen af Unionens mål i fare.«

1 — Originalsprog: engelsk.

3. Præamblen til momsdirektivet [2] indeholder bl.a. følgende betragtninger:

»(4) Det er en forudsætning for virkeliggørelsen af målet om indførelse af et indre marked, at der i medlemsstaterne findes lovgivning om omsætningsafgifter, der ikke fordrejer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og ydelser. Det er derfor nødvendigt at gennemføre en harmonisering af lovgivningen om omsætningsafgift ved hjælp af et system med afgift på merværdien, i det følgende benævnt moms, for i videst muligt omfang at fjerne de faktorer, der kan fordreje konkurrencevilkårene både på det nationale plan og på fællesskabsplan.

[…]

(7) Det fælles momssystem bør, selv om satserne og fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret, medføre konkurrencemæssig neutralitet […]

(8) […] De Europæiske Fællesskabers budget [finansieres], med forbehold af andre indtægter, fuldt ud af Fællesskabernes egne indtægter. Disse indtægter omfatter bl.a. indtægter, som hidrører fra moms, og som opnås ved anvendelse af en fælles sats på et beregningsgrundlag, der fastsættes på samme måde og efter fællesskabsregler.«

4. I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, omfatter momspligtige transaktioner levering af varer og ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.

5. Artikel 206 bestemmer:

»Enhver afgiftspligtig person, der er betalingspligtig for momsen, skal indbetale momsens nettobeløb samtidig med indgivelsen af den i artikel 250 omhandlede momsangivelse. Medlemsstaterne kan dog fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb eller opkræve acontobeløb.«

6. I henhold til artikel 212 kan medlemsstaterne fritage afgiftspligtige personer for betaling af den skyldige moms, når beløbet er ubetydeligt.

7. I medfør af artikel 273, stk. 1, »[kan] [m]edlemsstaterne […] fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen«.

8. I henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), i afgørelse 2007/436 [3] omfatter Unionens egne indtægter bl.a. provenuet af »anvendelse af en ensartet sats, som gælder for alle medlemsstater, på de harmoniserede momsberegningsgrundlag, der fastlægges i henhold til fællesskabsregler«. I henhold til artikel 2, stk. 4, er denne ensartede sats fastsat til 0,30%.

2 — Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, berigtiget i EUT L 335 af 20.12.2007, s. 60) (herefter »momsdirektivet«).

3 — Rådets afgørelse 2007/436/EF, Euratom af 7.6.2007 om ordningen for De Europæiske Fællesskabers egne indtægter (EUT L 163, s. 17). Afgørelse 2007/436 blev ophævet ved Rådets afgørelse 2014/335/EU, Euratom af 26.5.2014 om ordningen for Den Europæiske Unions egne indtægter (EUT L 168, s. 105), som finder anvendelse med tilbagevirkende kraft fra den 1.1.2014 efter opnåelse af alle medlemsstaternes godkendelse. De citerede bestemmelser er imidlertid uændrede.

Italiensk ret

9. Artikel 160 i kongeligt dekret nr. 267 af 16. marts 1942, med ændringer (Regio Decreto del 16 marzo 1942, n. 267, herefter »konkursloven«), opstiller en akkordprocedure (concordato preventivo) for insolvente erhvervsdrivende eller erhvervsdrivende i økonomiske vanskeligheder som et alternativ til et konkursdekret. Under en sådan procedure rådes der over den erhvervsdrivendes aktiver således, at der ydes fuld dækning til privilegerede kreditorer og delvis dækning til simple kreditorer. Akkorden kan dog fastsætte, at visse kategorier af privilegerede kreditorer ikke fyldestgøres fuldt ud, såfremt en uafhængig sagkyndig attesterer, at disse kreditorer ikke ville blive bedre stillet i tilfælde af den erhvervsdrivendes konkurs.

10. Forslag om en sådan akkord skal forelægges kreditorerne ved indgivelse af en begæring til den kompetente Tribunale (førsteinstansret). I henhold til konkurslovens artikel 162 skal denne ret først foretage en prøvelse af, om de lovbestemte betingelser for indgåelse af en akkord er opfyldt. Dernæst opfordres de kreditorer, som ikke bliver tilbudt fuld og omgående betaling af skyldneren, til at stemme om forslaget. Forslaget skal i henhold til artikel 177 tiltrædes af et antal af de kreditorer, som har adgang til at stemme, der tilsammen repræsenterer over halvdelen af det beløb, som udgøres af alle de stemmeberettigede kreditorers fordringer. Sker dette, skal retten i henhold til artikel 180 stadfæste den således tiltrådte akkord efter at have truffet afgørelse om eventuelle indsigelser fra mindretalskreditorer. Når de er stadfæstet af retten, er akkorder bindende for samtlige kreditorer.

11. Ifølge forelæggelsesafgørelsen skal eventuelle tvister mellem individuelle kreditorer og skyldneren om eksistensen eller størrelsen af en fordring ikke løses inden for rammerne af insolvensproceduren, men gennem almindelige judicielle procedurer. Det fremgår imidlertid, at en begæring om akkord i henhold til konkurslovens artikel 173 skal afslås, såfremt den, der fremsætter begæringen, forsætligt har skjult aktiver eller undladt at oplyse om en eller flere fordringer.

12. I henhold til konkurslovens artikel 182b kan erhvervsdrivende – parallelt med forslaget om akkord – foreslå skattemyndigheder og socialsikringsinstitutioner et »skatteforlig«. Et sådant forslag, som ligeledes forudsætter, at der ikke kan forventes at opnås større dækning i tilfælde af konkurs, skal accepteres af den enkelte berørte skattemyndighed og/eller socialsikringsinstitution. Et skatteforlig må imidlertid ikke vedrøre skatter, der udgør en del af Unionens egne indtægter, og kan ikke fastsætte delvis betaling, men kun udskudt betaling af et momskrav, som er en privilegeret fordring (rangeret som nr. 19 i prioritetsordenen) i henhold til italiensk lovgivning.

13. Ifølge forelæggelsesafgørelsen har Corte di Cassazione (kassationsdomstol) fastslået, at en erhvervsdrivende, der foreslår en akkord i henhold til konkurslovens artikel 160, ikke er forpligtet til at fremlægge et særskilt forslag om et skatteforlig, når den pågældende har skattegæld, men kan medtage skattegælden i det almindelige forslag rettet til alle kreditorer. I så fald deltager staten i afstemningen om tiltrædelse af akkorden, hvis forslaget ikke indebærer fuld dækning af skattekravene. Staten kan også anlægge sag for den kompetente ret til prøvelse af en tiltrædelse vedtaget af et flertal på trods af, at staten har stemt imod.

14. Ligeledes ifølge praksis fra Corte di Cassazione (kassationsdomstol) finder forbuddet mod at foreslå delvis betaling af momsskyld under proceduren for skatteforlig imidlertid også anvendelse i forbindelse med forslag om akkord. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Corte di Cassazione har begrundet denne opfattelse med henvisning til bl.a. Domstolens fortolkning [4] af artikel 4, stk. 3, TEU og af forgængeren for det gældende momsdirektiv, dvs. sjette direktiv [5]. Den forelæggende ret synes at nære tvivl om, hvorvidt Domstolens fortolkning faktisk giver grundlag for Corte di Cassaziones opfattelse.

4 — Jf. bl.a. domme Kommissionen mod Italien (C-132/06, EU:C:2008:412), Kommissionen mod Italien (C-174/07, EU:C:2008:704) og Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186).

5 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) (herefter »sjette direktiv«).

Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og det præjudicielle spørgsmål

15. Degano Trasporti S.a.s. di Ferrucio Degano & C. (herefter »Degano«) indgav den 22. maj 2014 et forslag om en akkord til den forelæggende ret som følge af økonomiske vanskeligheder, der forhindrede selskabet i at fortsætte sine erhvervsmæssige aktiviteter. I medfør af forslaget ville visse privilegerede kreditorer opnå fuld betaling, mens nogle lavere rangerende privilegerede kreditorer og simple kreditorer samt staten for så vidt angik Deganos momsskyld kun ville opnå delvis betaling.

16. Den forelæggende ret rejser spørgsmålet, om forslaget skal afvises, fordi det ikke foreskriver fuld betaling af Deganos momsskyld. Den finder det imidlertid tvivlsomt, om medlemsstaternes forpligtelse til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes, opkræves i sin helhed, således som fastsat i Domstolens praksis, faktisk udelukker en akkord, hvorved kun en del af en momsskyld betales, såfremt der ikke ville opnås større dækning af momsskylden under en konkursbehandling. Den har derfor forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»Skal principperne og bestemmelserne i artikel 4, stk. 3, TEU og [momsdirektivet], som fortolket i Domstolens domme Kommissionen mod Italien [(C-132/06, EU:C:2008:412)], Kommissionen mod Italien [(C-174/07, EU:C:2008:704)] og Belvedere Costruzioni [(C-500/10, EU:C:2012:186)] fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse (i det foreliggende tilfælde fortolkningen af artikel 162 og 182b i konkursloven), hvorefter det er muligt at fremsætte et forslag om tvangsakkord, som indebærer afvikling af debitorens aktiver og kun delvis betaling af statens momskrav, såfremt der ikke gøres brug af skatteforlig, og der med hensyn til det nævnte krav – i henhold til en udtalelse fra en uvildig ekspert og efter en formel domstolsprøvelse – ikke kan opnås en højere dækning i tilfælde af konkursbehandling?«

17. Degano, den italienske og den spanske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Der er ikke blevet afholdt mundtlig forhandling.

Formaliteten

18. Kommissionen har anført, at den forelæggende ret tilsyneladende nærer tvivl om, hvorvidt dens anmodning om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling. Denne anmodning blev fremsat under en særskilt procedure med henblik på at afgøre, om Deganos akkordbegæring kunne antages til realitetsbehandling. Den forelæggende ret har endvidere redegjort for, at sagsbehandlingen ikke er kontradiktorisk, medmindre og før mindretalskreditorerne modsætter sig en akkord, som er tiltrådt af et antal kreditorer, som repræsenterer størsteparten af de stemmeberettigede kreditorers fordringer.

19. Efter min opfattelse kan den præjudicielle anmodning klart antages til realitetsbehandling.

20. Det følger af fast retspraksis, at en sag kan forelægges for Domstolen af en national ret, hvis der verserer en tvist for den, og hvis forelæggelsen sker med henblik på afgørelse af en retssag[6]. Dette kan indbefatte særskilte procedurer, eftersom det udelukkende tilkommer den nationale ret at afgøre, hvilket tidspunkt der er mest hensigtsmæssigt for en præjudiciel forelæggelse for Domstolen[7]. Den omstændighed, at retsforhandlingerne for den forelæggende ret i det foreliggende tilfælde på nuværende tidspunkt befinder sig på et indledende eller foreløbigt stade, udelukker ikke denne ret fra at vælge at anmode om en præjudiciel afgørelse på dette tidspunkt.

6 — Jf. senest dom Torresi (C-58/13 og C-59/13, EU:C:2014:2088, præmis 19).

7 — Jf. eksempelvis dom X (C-60/02, EU:C:2004:10, præmis 25, 26 og 28).

21. Hertil kommer, at selv om Domstolen ganske vist ikke har kompetence til at træffe afgørelse om spørgsmål, som opstår under en procedure, hvor den nationale ret optræder som forvaltningsmyndighed uden at udøve en judiciel funktion [8], er dette ikke tilfældet her.

22. I hovedsagen skal den forelæggende ret tage stilling til, hvad den kalder akkordens »retlige gennemførlighed«. Den skal derfor foretage en prøvelse af, om de retlige betingelser for indgåelsen af en sådan akkord er opfyldt. Dette indledende skridt er en forudsætning for, at akkorden sættes til afstemning, og at den forelæggende ret, forudsat at eventuelle indvendinger fra mindretalskreditorer ikke tages til følge, træffer en endelig afgørelse, hvorved akkorden stadfæstes og gøres bindende for samtlige kreditorer. Det har ingen indflydelse på den judicielle funktion, som den forelæggende ret herved udøver, hvorvidt denne fase er kontradiktorisk eller ej [9].

23. Endelig er den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse et resultat af den forelæggende rets tvivl med hensyn til spørgsmålet, om praksis fra Corte di Cassazione (kassationsdomstol) – hvorefter en akkord som omhandlet i konkurslovens artikel 160 aldrig kan foreskrive delvis betaling af en momsskyld – er korrekt, for så vidt som den er baseret på Domstolens fortolkning af artikel 4, stk. 3, TEU og sjette direktiv. Selv om den forelæggende ret er bundet af Corte di Cassaziones afgørelser, hvorved denne fortolker konkurslovens artikel 160, betyder det ikke, at den fratages adgangen til at forelægge Domstolen spørgsmål om fortolkning af EU-retten, som inddrager sådanne afgørelser [10].

Analyse

Indledende bemærkninger

24. Det er ubestridt, at Degano er i økonomiske vanskeligheder som omhandlet i konkurslovens artikel 160, og at akkorden er et alternativ til et konkursdekret. Det er ligeledes ubestridt, at den omhandlede akkord indebærer afvikling af samtlige Deganos aktiver.

25. Endvidere synes hverken eksistensen eller størrelsen af Deganos momsskyld til den italienske stat at være omtvistet i hovedsagen. Som den forelæggende ret har redegjort for, afgøres eventuelle tvister af denne art uden for akkordproceduren.

Medlemsstaternes forpligtelser i henhold til retspraksis

26. Domstolen har ved flere lejligheder bemærket, at det følger af det fælles momssystem og af artikel 4, stk. 3, TEU, at hver medlemsstat har pligt til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på dens område, opkræves i sin helhed. Medlemsstaterne har i denne forbindelse pligt til at kontrollere de afgiftspligtige personers angivelser, deres regnskaber og andre relevante dokumenter samt til at beregne og opkræve den skyldige afgift [11].

8 — Jf. bl.a. dom Job Centre (C-111/94, EU:C:1995:340, præmis 11) og kendelse Bengtsson (C-344/09, EU:C:2011:174, præmis 19).

9 — Jf. herved domme Corsica Ferries (C-18/93, EU:C:1994:195, præmis 12) og Roda Golf & Beach Resort (C-14/08, EU:C:2009:395, præmis 33).

10 — Jf. bl.a. domme Rheinmühlen-Düsseldorf (166/73, EU:C:1974:3, præmis 4) og Cartesio (C-210/06, EU:C:2008:723, præmis 93).

11 — Jf. domme Kommissionen mod Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, præmis 37) og Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, præmis 20). Jf. også domme Kommissionen mod Italien (C-174/07, EU:C:2008:704, præmis 36) og Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, præmis 25).

27. Medlemsstaterne har ganske vist inden for rammerne af det fælles momssystem pligt til at sikre, at de forpligtelser, som de afgiftspligtige personer er underlagt, overholdes, men de er i denne forbindelse i besiddelse af et vist skøn, navnlig med hensyn til, hvorledes de anvender de midler, som de råder over [12].

28. Domstolen har imidlertid fastslået, at dette skøn begrænses af medlemsstaternes forpligtelse til at sikre en effektiv opkrævning af Unionens egne indtægter [13]. Da Unionens egne indtægter i henhold til artikel 2, stk. 1, i afgørelse 2007/436 omfatter provenuet af anvendelsen af en ensartet sats på de harmoniserede momsberegningsgrundlag, har Domstolen fastslået, at der består en direkte forbindelse mellem opkrævning af momsindtægter under overholdelse af den gældende EU-ret og tilrådighedsstillelse for Unionens budget af tilsvarende momsindtægter, idet enhver lakune i opkrævningen af de førstnævnte potentielt kan føre til reduktion af de sidstnævnte [14].

29. Endvidere må der ikke skabes væsentlige forskelle med hensyn til måden, hvorpå afgiftspligtige personer behandles, det være sig inden for en af medlemsstaterne eller i samtlige medlemsstater. Momsdirektivet skal fortolkes i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, som er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem, hvorefter erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, ikke bør behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms [15]. Enhver handling fra medlemsstaternes side, som vedrører opkrævning af moms, skal overholde dette princip, som tilsigter at skabe mulighed for en sund konkurrence på det indre marked [16].

30. Det var på denne baggrund, at Domstolen i de to sager Kommissionen mod Italien fastslog, at et generelt og udifferentieret frafald af kontrollen af de afgiftspligtige transaktioner, der var foretaget i løbet af en række afgiftsperioder, tilsidesatte sjette direktivs artikel 2 og 22 og den nuværende artikel 4, stk. 3, TEU [17]. Som jeg redegjorde for i mit forslag til afgørelse i Belvedere Costruzioni-sagen [18], gav de italienske retsforskrifter, som disse sager vedrørte, i princippet immunitet fra afgiftsmyndighedernes kontrol eller undersøgelse af momsbeløb, som ikke var rettidigt angivet, mod en betaling, som varierede fra halvdelen af det beløb, som afgiften efterfølgende blev fastsat til at udgøre, til et rent symbolsk afgiftsbeløb. I sagerne Kommissionen mod Italien fandt Domstolen, at den betydelige ubalance mellem de beløb, som faktisk skyldtes, og de beløb, som betaltes af de afgiftspligtige personer, som ønskede at benytte sig af den omhandlede afgiftseftergivelse, resulterede i en næsten fuld afgiftsfritagelse, og at disse betydelige variationer med hensyn til behandlingen af afgiftspligtige personer på italiensk område fordrejede princippet om afgiftsneutralitet [19].

31. I modsætning hertil fastslog Domstolen i Belvedere Costruzioni-dommen, at hverken artikel 4, stk. 3, TEU eller sjette direktivs artikel 2 og 22 var til hinder for anvendelsen af en national undtagelsesbestemmelse på momsområdet, som fastsatte en automatisk afslutning af sager, der verserede for en skattedomstol i tredje instans, når disse sager var blevet anlagt i første instans mere end ti år før denne bestemmelses ikrafttræden, og når skattemyndigheden havde tabt sagen ved de to første retsinstanser [20]. Den bestemmelse, som denne sag vedrørte, medførte automatisk, at andeninstansafgørelsen – en afgørelse, som gik skattemyndighederne imod – opnåede retskraft, og at

12 — Domme Kommissionen mod Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, præmis 38) og Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, præmis 21).

13 — Domme Kommissionen mod Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, præmis 39) og Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, præmis 22).

14 — Jf. domme Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 26). Jf. tillige dom Kommissionen mod Tyskland (C-539/09, EU:C:2011:733, præmis 72) og mit forslag til afgørelse Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2011:754, punkt 47).

15 — Jf. domme Kommissionen mod Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, præmis 39) og Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, præmis 22). Jf. endvidere kendelse Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510, præmis 23).

16 — Dom Kommissionen mod Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, præmis 45). Jf. endvidere fjerde og syvende betragtning i præamblen til momsdirektivet.

17 — Domme Kommissionen mod Italien (C-132/06, EU:C:2008:412) og Kommissionen mod Italien (C-174/07, EU:C:2008:704). De omhandlede bestemmelser i sjette direktiv svarer til bestemmelserne i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, artikel 206, artikel 252, stk. 1, og artikel 273 (artikel 252, stk. 1, bestemmer, at afgiftspligtige personer skal indgive momsangivelser).

18 — C-500/10, EU:C:2011:754, punkt 36.

19 — Dom Kommissionen mod Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, præmis 43 og 44).

20 — Dom Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, præmis 28).

det krav, som skattemyndigheden havde fremsat, dermed bortfaldt. Domstolens begrundelse for at nå frem til det resultat, at bestemmelsen var forenelig med EU-retten, var baseret på, at den udgjorde en undtagelsesbestemmelse af begrænset rækkevidde, og at den ikke førte til en generel forskelsbehandling, samt behovet for at træffe en retsafgørelse inden for en rimelig frist [21].

Den i hovedsagen omhandlede akkordprocedure

32. Kommissionen har anført, at den i hovedsagen foreslåede akkord er i strid med de principper, som blev fastslået i sagerne Kommissionen mod Italien. Den har i det væsentlige gjort gældende, at såvel reglerne for Unionens egne indtægter som momsdirektivet, sammenholdt med princippet om loyalt samarbejde i artikel 4, stk. 3, TEU, fastsætter en absolut forpligtelse for hver enkelt medlemsstat til at opkræve den moms, som skyldes på dens område, i dens helhed. En medlemsstat kan kun frafalde en momsskyld i den særlige situation, som er omhandlet i momsdirektivets artikel 212, nemlig når det skyldige beløb er ubetydeligt. Den kan ikke tillade en afgiftspligtig person i økonomiske vanskeligheder kun at betale en del af en momsskyld i forbindelse med en akkord, som indebærer afvikling af den pågældendes aktiver. Følgelig hævder Kommissionen – idet den herved går ud over det præjudicielle spørgsmåls rammer – at det er påkrævet, at momskrav ikke alene er privilegerede fordringer i henhold til lov, men tillige inden for kategorien af privilegerede fordringer såvel formelt som materielt har første prioritet.

33. Jeg vil først gennemgå den sidstnævnte påstand, som efter min opfattelse er uantageligt rigoristisk.

34. For det første finder argumentet om, at momsskyld skal have forrang for al anden gæld med henblik på at beskytte Unionens finansielle interesser, ingen støtte i de principper, som jeg har anført [22]. Medlemsstaternes skøn i forbindelse med at sikre, at de forpligtelser, som afgiftspligtige personer er underlagt, overholdes, begrænses ganske vist af forpligtelsen til at sikre en effektiv opkrævning af Unionens egne indtægter, herunder moms. Det fælles momssystem kræver imidlertid ikke, at medlemsstaterne giver momsskyld en privilegeret behandling i forhold til alle andre kategorier af fordringer.

35. I mit forslag til afgørelse i Belvedere Costruzioni-sagen indtog jeg det standpunkt, at kravet om effektiv opkrævning ikke kan være absolut [23]. Domstolen accepterede denne opfattelse under henvisning til for det første, at forpligtelsen til at sikre en effektiv opkrævning af Unionens egne indtægter ikke må tilsidesætte princippet om, at en retsafgørelse skal træffes inden for en rimelig frist [24], og for det andet, at den omhandlede bestemmelse ikke udgjorde et generelt frafald af opkrævningen af moms i en given periode, men en undtagelsesbestemmelse, som på grund af sin punktuelle og begrænsede karakter, der fulgte af betingelserne for dens anvendelse, ikke skabte væsentlige forskelle med hensyn til måden, hvorpå afgiftspligtige personer som helhed behandles, og følgelig ikke krænkede princippet om afgiftsneutralitet [25].

36. Under visse omstændigheder kan en medlemsstat således med rette anse det for legitimt at frafalde fuld betaling af en momsskyld, for så vidt som sådanne omstændigheder udgør en undtagelse samt er punktuelle og begrænsede, og medlemsstaten derved ikke skaber væsentlige forskelle med hensyn til måden, hvorpå afgiftspligtige personer som helhed behandles, og følgelig ikke krænker princippet om afgiftsneutralitet.

21 — Jf. endvidere punkt 35 nedenfor.

22 — Punkt 26-31 ovenfor.

23 — Forslag til afgørelse Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2011:754, punkt 48).

24 — Dom Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, præmis 23-25).

25 — Dom Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, præmis 26 og 27).

37. På denne baggrund bør medlemsstaterne have et vist råderum med hensyn til opkrævning af moms, når den afgiftspligtige person – som i hovedsagen – er i økonomiske vanskeligheder. Denne situation er specifik, fordi den afgiftspligtige persons aktiver ikke er tilstrækkelige til at fyldestgøre samtlige kreditorer. Under disse omstændigheder må det, eftersom der ikke findes nogen EU-retlige regler om harmonisering for så vidt angår momsskylds placering i prioritetsordenen, stå medlemsstaterne frit for at anse andre kategorier af fordringer (såsom lønninger eller socialsikringsbidrag – eller, for så vidt angår afgiftspligtige fysiske personer, underholdsbidrag) for at være mere beskyttelsesværdige.

38. En procedure som den i hovedsagen omhandlede er endvidere i overensstemmelse med medlemsstaternes forpligtelse til at sikre en effektiv opkrævning af Unionens egne midler, da den indeholder mindst tre værnsbestemmelser, som beskytter momsskyld.

39. For det første skal akkordforslaget forkastes, bl.a. såfremt den, der fremsætter begæringen, forsætligt har skjult aktiver eller undladt at oplyse om en eller flere fordringer (dvs. også momsskyld).

40. Selv om akkorden ifølge den forelæggende ret kan fastsætte, at en momsskyld ikke dækkes fuldt ud, er dette for det andet kun muligt, såfremt en uvildig sagkyndig attesterer, at skattemyndighederne ikke ville blive bedre stillet i tilfælde af konkurs. Mens der kan være situationer, hvor en akkord resulterer i betaling af en større andel af momsskylden end i tilfælde af konkurs, kan det omvendte derfor ikke være tilfældet. Dermed kan en bestemmelse i national ret ikke anses for at være uforenelig med forpligtelsen til at sikre en effektiv opkrævning af Unionens egne midler, blot fordi den vælger ét middel frem for et andet med henblik på at opnå det maksimale opkrævningsniveau.

41. Selv om begæringen med akkordforslaget kan antages til realitetsbehandling, undergives selve akkorden for det tredje en afstemning blandt alle de kreditorer, for hvem begæringen ikke fastsætter fuld og øjeblikkelig betaling (herunder staten, såfremt forslaget ikke fastsætter fuld betaling af en momsskyld). Det skal tiltrædes af et antal af de kreditorer, der har adgang til at stemme, som tilsammen repræsenterer mindst halvdelen af det samlede beløb, som udgøres af de stemmeberettigede kreditorers fordringer. Mindretalskreditorer kan herefter fremsætte indsigelse mod akkorden for retten[26]. Akkordproceduren gør det således muligt for staten at tage alle de skridt, som den finder nødvendige for at sikre opkrævning af det efter omstændighederne størst mulige beløb af momsskylden. Dette kan eksempelvis indebære at stemme imod akkorden (eller rejse indsigelse mod den for retten), hvis staten ikke er enig i den uvildige sagkyndiges konklusioner.

42. Henset til dens punktuelle og begrænsede karakter som følge af de strenge betingelser for dens anvendelse skaber akkordproceduren klart ikke væsentlige forskelle med hensyn til måden, hvorpå afgiftspligtige personer behandles, og er følgelig i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet. Til forskel fra de omhandlede nationale bestemmelser i de to sager Kommissionen mod Italien, indebærer akkordproceduren ikke et generelt og udifferentieret frafald fra skattemyndighedernes side af retten til at opnå betaling af momsskyld. Den omstændighed, at den kan indebære, at en del af en momsskyld opgives, skal ses i lyset af målsætningen om at give afgiftspligtige personer i økonomiske vanskeligheder en ny chance ved hjælp af en kollektiv omstrukturering af deres samlede gæld.

43. Selv om det fremgår, at akkorden i Deganos tilfælde indebærer afvikling af alle selskabets aktiver, er Domstolen ikke blevet oplyst om de nærmere enkeltheder. Andre akkorder vil kunne indebære skyldnerens fortsatte eksistens som going concern. I sådanne tilfælde er det mål, som forfølges, som anført af den spanske regering, i overensstemmelse med Kommissionens henstilling til

26 — Konkurslovens artikel 177 og 180.

medlemsstaterne om at fjerne hindringer for en effektiv omstrukturering af levedygtige virksomheder i økonomiske vanskeligheder for derigennem at fremme iværksætterlysten, investeringslysten og beskæftigelsen og bidrage til at mindske de hindringer, der ligger i vejen for et velfungerende indre marked [27].

44. Jeg vil dog understrege, at den konklusion, jeg er nået frem til, udelukkende vedrører fortolkningen af EU-retten. Den forelæggende ret synes at nære tvivl med hensyn til den af Corte di Cassazione (kassationsdomstol) anlagte fortolkning af visse af konkurslovens bestemmelser. Jeg har ikke taget stilling til andre mulige forhold i national ret, som kan have været af betydning for Corte di Cassaziones afgørelser.

Forslag til afgørelse

45. Det er herefter min opfattelse, at Domstolen bør besvare det af Tribunale di Udine (førsteinstansret i Udine, Italien) forelagte spørgsmål således:

»Hverken artikel 4, stk. 3, TEU eller Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem er til hinder for nationale bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede, såfremt disse bestemmelser skal fortolkes således, at de tillader en virksomhed i økonomiske vanskeligheder at indgå en akkord med sine kreditorer, som indebærer afvikling af dens aktiver, uden at der tilbydes fuld betaling af statens krav på skyldig moms, forudsat at en uvildig sagkyndig konkluderer, at der for så vidt angår dette krav ikke ville opnås større dækning i tilfælde af konkurs, og at akkorden er stadfæstet af en domstol.«

27 — Kommissionens henstilling af 12.3.2014 om en ny tilgang til virksomheders konkurs og insolvens, C(2014) 1500 final, s. 4 og 5.