



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

16. marts 2017*¹

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — merværdiafgift — artikel 4, stk. 3, TEU — sjette direktiv — statsstøtte — proceduren til eftergivelse af gæld, der finder anvendelse på konkursramte fysiske personer («esdebitazione») — ineksegibel momsskyld«

I sag C-493/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol, Italien) ved afgørelse af 6. maj 2015, indgået til Domstolen den 21. september 2015, i sagen:

Agenzia delle Entrate

mod

Marco Identi,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Prechal, og dommerne C. Toader og E. Jarašiūnas (refererende dommer),

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Bellis
- den spanske regering ved M.A. Sampol Pucurull, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved A. Caeiros, L. Lozano Palacios og F. Tomat, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

* Processprog: italiensk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 3, TEU og artikel 2 og 22 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).
- 2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Agenzia delle Entrate (skatte- og afgiftsforvaltningen, herefter »afgiftsmyndigheden«) og Marco Identi vedrørende en afgiftsansættelse vedrørende merværdiafgift (herefter »moms«) og regionalskat på indtægtsgivende virksomhed for skatteåret 2003.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 I medfør af sjette direktivs artikel 2 pålægges moms af levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

- 4 Sjette direktivs artikel 22 bestemmer:

»[...]

4. Enhver afgiftspligtig person skal afgive en angivelse inden for en af hver medlemsstat nærmere fastsat frist [...].

[...]

5. Enhver afgiftspligtig person skal indbetale [momsens] nettobeløb samtidig med afgivelsen af den periodiske angivelse. Medlemsstaterne kan dog fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb eller opkræve acotobeløb.

[...]

8. [...] medlemsstaterne [kan] fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig.

[...]«

Italiensk ret

- 5 Decreto legislativo n. 5 (lovdekret nr. 5) af 9. januar 2006 (almindeligt tillæg til GURI nr. 13 af 16.1.2006) har ved ændring af artikel 142-144 i legge fallimentare (konkursloven) godkendt ved regio decreto n. 267 (kongeligt dekret nr. 267) af 16. marts 1942 (GURI nr. 81 af 6.4.1942) og ændret ved decreto legislativo n. 169 (lovdekret nr. 169) af 12. september 2007 (GURI nr. 241 af 16.10.2007) (herefter »konkursloven«) indført en procedure til eftergivelse af gæld (*esdebitazione*).

6 Konkurslovens artikel 142, som bærer overskriften »Eftergivelse af gæld«, har følgende ordlyd:

»Den konkursramte fysiske person kan over for konkursboets kreditorer, der ikke er blevet fyldestgjort, frigøres fra restgæld på følgende betingelser:

- 1) Vedkommende har samarbejdet med de behandlende organer under proceduren, dvs. givet dem alle oplysninger og alle dokumenter, som er nyttige for at opgøre passiverne, og bidraget til succesfuld gennemførelse af proceduren.
- 2) Vedkommende har på ingen måde forhalet eller bidraget til at forhale procedurens forløb.
- 3) Vedkommende har ikke overtrådt bestemmelserne i artikel 48.
- 4) Vedkommende har ikke draget fordel af tilsvarende gældseftergivelse i løbet af de ti år før anmodningen.
- 5) Vedkommende har ikke skjult aktiverne eller anmeldt ikke-eksisterende passiver, har ikke forvoldt eller forværret insolvensen ved at gøre rekonstruktionen af formuen og transaktionerne uhyre vanskelig og har heller ikke misbrugt fordringer.
- 6) Vedkommende er ikke blevet straffet ved endelig dom som følge af svigagtig konkurs eller forbrydelser mod de offentlige finanser, industrien eller handelen samt andre forbrydelser begået som et led i udøvelse af erhvervsvirksomhed, medmindre vedkommende er blevet rehabiliteret efter disse overtrædelser. Såfremt en straffesag verserer angående en af disse overtrædelser, udsætter retten proceduren, indtil der er truffet afgørelse i straffesagen.

Gældseftergivelse må kun indrømmes, såfremt konkursboets kreditorer som minimum er blevet delvist fyldestgjort.

Fra gældseftergivelsen er følgende undtaget:

- a) ægtefælle- og børnebidrag og under alle omstændigheder forpligtelser, som ikke vedrører virksomhedens drift
- b) gæld som erstatning for skade på grund af retsstridig handling uden for kontraktforhold samt strafferetlige og administrative bøder, der ikke er accessoriske til eftergivet gæld.

Krav rejst af kreditorer over for medskyldnere, debtors kautionister og skyldnere som følge af regresret påvirkes ikke.«

7 Konkurslovens artikel 143, som bærer overskriften »Fremgangsmåden ved eftergivelse af gæld«, har følgende ordlyd:

»Ved dekretet om afslutning af konkursbehandlingen eller på debtors anmodning indgivet inden det efterfølgende år kan retten, når betingelserne i artikel 142 er opfyldt, henset til debtors samarbejdsvilje og efter høring af kuratoren og kreditorudvalget, erklære konkursboets gæld, som ikke er blevet fuldstændigt fyldestgjort, for ineksigibel over for den allerede konkursramte debitor. [...]

Debitor, kreditorer, der ikke er blevet fuldstændigt fyldestgjort, anklagemyndigheden og enhver anden berørt person kan iværksætte appel til prøvelse af ovennævnte dekret i henhold til artikel 26.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 8 Ved dekret af 14. april 2008 har Tribunale di Mondovì (retten i Mondovì, Italien) tildelt Marco Identi, ledende partner i det konkursramte selskab PVA di Identi Marco e C. Sas og selv erklæret personligt konkurs, gældseftergivelse. Efter dette dekret har afgiftsmyndigheden fremsendt Marco Identi en afgiftsansættelse vedrørende moms og regionalskat på indtægtsgivende virksomhed for skatteåret 2003.
- 9 Ved Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol, Italien) har afgiftsmyndigheden iværksat kassationsanke til prøvelse af dom fra Commissione tributaria regionale del Piemonte (appeldomstol i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen Piemonte) af 26. marts 2012, som bekræftede en afgørelse i første instans, som fastslog ulovligheden af denne afgiftsansættelse, og forkastede afgiftsmyndighedens appel til prøvelse af denne afgørelse.
- 10 Den forelæggende ret har anført, at den procedure til eftergivelse af gæld, der finder anvendelse på den debitor, der er en fysisk person og konkursramt erhvervsdrivende, har til formål at gøre debitorer i stand til at »starte helt forfra« efter slettelse af al tidligere gæld over for konkursboets kreditorer, der ikke er blevet fyldestgjort, og på ny at blive erhvervsdrivende, der kan være aktive uden som følge af byrden fra tidligere gæld at møde begrænsninger ved virksomhedens drift eller deres evne til at skabe rigdom. Skifteretten, der træffer afgørelse som kollegium, træffer afgørelse om, hvorvidt debitor kan begunstiges af denne procedure efter en ikke bindende høring af kuratoren og kreditorudvalget, og undersøger bl.a., om betingelserne i konkurslovens artikel 142, stk. 1, er opfyldt.
- 11 Den forelæggende ret har rejst tvivl om, hvorvidt proceduren til eftergivelse af gæld er forenelig med EU-retten. Retten er af den opfattelse, at der på samme måde som med hensyn til tvangsakkord, som var genstand for den sag, der gav anledning til dom af 7. april 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), opstår et spørgsmål om, hvorvidt praktiske, retsligt fastlagte overvejelser – såsom insolvens hos en debitor, der opfylder kravene for at opnå beskyttelse, eller muligheden for kun at inddrive en del af momsfordringen – kan begrunde, helt eller delvist, at der gives afkald på denne fordring.
- 12 Den forelæggende ret har anført, at den nationale lovgiver ved i konkurslovens artikel 142, stk. 3, at opstille en udtømmende opregning af gæld, som debitor ikke kan få eftergivet, uden at nævne skattefordringer, har den opfattelse, at den person, der er berettiget til at drage fordel af proceduren til eftergivelse af gæld, ligeledes skal fritages for sin skattegæld. Ifølge retten bør det imidlertid undersøges, hvorvidt anvendelse af denne procedure på momsgæld er i strid med EU-retten.
- 13 Retten har tilføjet, at der ligeledes er tvivl om, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning er forenelig med de EU-retlige konkurrenceregler, idet denne lovgivning favoriserer genoptagelsen i erhvervslivet for de personer, der er begunstigede af denne procedure, i forhold til andre konkursramte personer, som ikke har adgang hertil ex lege.
- 14 På denne baggrund har Corte suprema di Cassazione (kassationsdomstolen) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 4, stk. 3, TEU samt [sjette direktivs] artikel 2 og 22 [...] fortolkes således, at de er til hinder for anvendelse på momsområdet af en national bestemmelse, som tillader, at der gives afkald på momsgæld med hensyn til personer, som omfattes af gældseftergivelse som reguleret ved [konkurslovens] artikel 142 og 143 [...]?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 15 Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten og særligt artikel 4, stk. 3, TEU og sjette direktivs artikel 2 og 22 samt statsstøttere reglerne skal fortolkes således, at de er til hinder for, at moms gæld erklæres ineksigibel i henhold til en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som fastsætter en procedure til eftergivelse af gæld, hvorved en ret under visse betingelser kan erklære en fysisk persons gæld, som ikke er blevet afviklet under den konkursbehandling, som personen har været genstand for, ineksigibel.
- 16 Det bemærkes, at det følger af sjette direktivs artikel 2 og 22 samt artikel 4, stk. 3, TEU, at medlemsstaterne er forpligtede til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på deres område, opkræves i sin helhed (jf. i denne retning dom af 7.4.2016, *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).
- 17 Medlemsstaterne har inden for rammerne af det fælles momssystem pligt til at sikre, at de forpligtelser, som de afgiftspligtige personer er underlagt, overholdes, og de er i denne forbindelse i besiddelse af et vist skøn, navnlig med hensyn til, hvorledes de anvender de midler, som de råder over (dom af 7.4.2016, *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).
- 18 Dette skøn begrænses imidlertid af forpligtelsen til at sikre en effektiv opkrævning af Unionens egne indtægter og af forpligtelsen til 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. 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. Enhver handling fra medlemsstaternes side, som vedrører opkrævning af moms, skal overholde dette princip (dom af 7.4.2016, *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).
- 19 Unionens egne indtægter omfatter i henhold til artikel 2, stk. 1, i Rådets afgørelse 2007/436/EF, Euratom af 7. juni 2007 om ordningen for De Europæiske Fællesskabers egne indtægter (EUT 2007, L 163, s. 17) bl.a. provenuet af anvendelsen af en ensartet sats på de harmoniserede momsberegningsgrundlag, der er fastlagt i henhold til EU-retlige regler. Der består således 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 momsindtægter potentielt kan føre til reduktion af de momsindtægter, der skal stilles til rådighed (dom af 7.4.2016, *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).
- 20 Henset hertil skal det afgøres, om muligheden for under visse betingelser at erklære moms gæld ineksigibel i henhold til den i hovedsagen omhandlede procedure til eftergivelse af gæld er i strid med medlemsstaternes forpligtelse til at sikre, at den moms, som skyldes på deres område, opkræves i sin helhed, og sikre en effektiv opkrævning af Unionens egne indtægter. Med henblik herpå skal betingelserne for anvendelse af denne procedure undersøges.
- 21 For det første ses en procedure til eftergivelse af gæld som den, den forelæggende ret har beskrevet, og hvilken der er redegjort for i denne doms præmis 5-7, at tage sigte på at give en konkursramt fysisk person mulighed for at få eftergivet gæld, som ikke er blevet afviklet efter den konkursbehandling, som personen har været genstand for, således at den pågældende kan genoptage sin iværksættervirksomhed. Anvendelse af proceduren til eftergivelse af gæld samtidig med konkursbehandlingen eller efter afslutningen heraf forudsætter således, at debtors aktiver er blevet afviklet fuldstændigt, og at udlodningen til kreditorerne af aktiver som følge af denne likvidation ikke

har givet mulighed for at afvikle hele gælden. Gældseftergivelse må endvidere i henhold til konkurslovens artikel 142, stk. 2, kun indrømmes, såfremt konkursboets kreditorer som minimum er blevet delvist fyldestgjort.

- 22 Endelig finder proceduren til eftergivelse af gæld alene anvendelse på fysiske personer, der opfylder visse betingelser, der er opregnet i konkurslovens artikel 142, stk. 1, vedrørende debtors adfærd forud for indledningen af konkursbehandlingen og under denne. Det fremgår navnlig af disse betingelser, at debitor for det første ikke må have draget fordel af tilsvarende gældseftergivelse i løbet af de ti år før anmodningen, at han ikke må have været straffet som følge af svigagtig konkurs, økonomiske forbrydelser eller forbrydelser begået som et led i udøvelse af erhvervsvirksomhed eller have skjult virksomhedens aktiver, anmeldt ikke-eksisterende passiver eller forværret insolvensen ved at misbruge fordringer, og for det andet skal han have samarbejdet og opført sig passende under konkursbehandlingen. Disse betingelser ses således i det væsentlige at vedrøre debtors integritet og loyalitet og tjener således til at sikre, at det alene er debitorer i god tro, der kan drage fordel af proceduren til eftergivelse af gæld.
- 23 Hvad endelig angår procedurens forløb bestemmer konkurslovens artikel 143 for det første, at den ret, for hvilken sagen er indbragt, skal undersøge, om betingelserne i lovens artikel 142 er opfyldt, for det andet, at kuratoren og kreditorudvalget skal høres, og endelig for det tredje, at kreditorer, der ikke er blevet fuldstændigt fyldestgjort, anklagemyndigheden og enhver anden berørt person kan iværksætte appel til prøvelse af afgørelsen fra denne ret, hvorved den gæld, der ikke er blevet fuldt ud afviklet under konkursbehandlingen erklæres ineksigibel. Proceduren til eftergivelse af gæld indebærer således en undersøgelse i hvert enkelt tilfælde af et judicielt organ. Den giver endvidere den pågældende medlemsstat, som har en momsfordring, mulighed for dels at udtale sig om debtors anmodning om at drage fordel af denne procedure forud for vedtagelsen af den afgørelse, der afgør denne anmodning, dels i givet fald at klage over den afgørelse, der erklærer den momsgæld, der ikke er fuldstændigt fyldestgjort, ineksigibel, hvilket fører til endnu en domstolsprøvelse.
- 24 Det fremgår af disse bemærkninger, at der, på samme måde som med hensyn til tvangsakkord, som blev undersøgt i dom af 7. april 2016, *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206, præmis 28), gælder strenge betingelser for anvendelsen af den i hovedsagen omhandlede procedure til eftergivelse af gæld, hvormed det tilsigtes at sikre navnlig dækningen af moms krav, og at den, henset til ovenstående bemærkninger, ikke udgør et generelt og udifferentieret afkald på opkrævning af moms og ikke er i strid med medlemsstaternes forpligtelse til at sikre, at den moms, som skyldes på deres område, opkræves i sin helhed, og sikre en effektiv opkrævning af Unionens egne indtægter (jf. dom af 7.4.2016, *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, præmis 28).
- 25 Hvad angår statsstøttere reglerne bemærkes, at kvalificeringen af en national foranstaltning som »statsstøtte« i henhold til retspraksis kræver, at følgende betingelser er opfyldt. For det første skal der være tale om statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater. For det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene (dom af 21.12.2016, *Kommissionen mod Hansesøtadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 40, og af 21.12.2016, *Kommissionen mod World Duty Free Group SA m.fl.*, C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).
- 26 Hvad angår betingelsen om, at fordelingen skal være selektiv, som er en grundlæggende del af begrebet »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, følger det af en ligeså fast praksis fra Domstolen, at bedømmelsen af denne betingelse kræver en stillingtagen til, om en national foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder eller produktioner, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation og således er udsat for

en differentieret behandling, der i det væsentlige kan betegnes som forskelsbehandling (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group SA m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

- 27 Det bemærkes desuden, at den omstændighed, at det kun er de skattepligtige, som opfylder betingelserne for anvendelse af en foranstaltning, der er omfattet heraf, ikke i sig selv er tilstrækkelig til at give denne en selektiv karakter (dom af 29.3.2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 42, og af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group SA m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 59).
- 28 I det foreliggende tilfælde skal det blot bemærkes, at i forbindelse med de bestemmelser i konkursloven, som regulerer proceduren til eftergivelse af gæld, befinder de personer, der ikke gives ret til at drage fordel af denne procedure, enten fordi de ikke falder inden for anvendelsesområdet for proceduren, eller fordi betingelserne i lovens artikel 142 ikke er opfyldt, sig ikke i en faktisk og retlig situation, som kan sammenlignes med den, som de personer, der kan drage fordel af proceduren, befinder sig i, henset til formålet med disse bestemmelser, der, som det fremgår af denne doms præmis 10 og 12 samt 21 og 22, er at give konkursramte fysiske personer, der er debitorer i god tro, mulighed for at genoptage en iværksættervirksomhed ved at blive fritaget for gæld, der ikke blev afviklet under den konkursbehandling, som personen har været genstand for.
- 29 Det følger heraf, idet det er uforholdsmæssigt at undersøge de andre betingelser, som er nævnt i denne doms præmis 25, at en eftergivelse af gæld som den i konkursloven fastsatte ikke kan kvalificeres som statsstøtte.
- 30 Henset til alle ovennævnte bemærkninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at EU-retten og særligt artikel 4, stk. 3, TEU og sjette direktivs artikel 2 og 22 samt statsstøttere reglerne skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for at moms-gæld erklæres ineksigibel i henhold til en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som fastsætter en procedure til eftergivelse af gæld, hvorved en ret under visse betingelser kan erklære en fysisk persons gæld, som ikke er blevet afviklet under den konkursbehandling, som personen har været genstand for, ineksigibel.

Sagens omkostninger

- 31 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

EU-retten og særlig artikel 4, stk. 3, TEU og artikel 2 og 22 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag samt statsstøttere reglerne skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at merværdiafgiftsgæld erklæres ineksigibel i henhold til en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som fastsætter en procedure til eftergivelse af gæld, hvorved en ret under visse betingelser kan erklære en fysisk persons gæld, som ikke er blevet afviklet under den konkursbehandling, som personen har været genstand for, ineksigibel.

Underskrifter

1 — Der er foretaget en sproglig rettelse af præmis 26 i denne tekst efter den oprindelige offentliggørelse.