



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

7. april 2016 *

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — moms — artikel 4, stk. 3, TEU — direktiv 2006/112/EF — insolvens — akkordprocedure — delvis betaling af momskrav«

I sag C-546/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunale di Udine (retten i Udine, Italien) ved afgørelse af 30. oktober 2014, indgået til Domstolen den 28. november 2014, i en sag indledt af:

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

procesdeltager:

Pubblico Ministero presso il Tribunale di Udine,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne C. Toader, A. Rosas, A. Prechal 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:

- Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., under likvidation, ved avvocato P. Bregalanti
 - den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Bellis
 - den spanske regering ved A. Gavela Llopis, som befuldmægtiget
 - Europa-Kommissionen ved F. Tomat, A. Caeiros og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 14. januar 2016,

* Processprog: italiensk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 3, TEU og Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Denne anmodning er indgivet i forbindelse med en begæring om akkord indgivet af Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., under likvidation (herefter »Degano Trasporti«), til Tribunale di Udine (retten i Udine, Italien).

Retsforskrifter

EU-ret

- 3 I medfør af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), c) og d), pålægges levering af varer og ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, samt indførsel af varer merværdiafgift (herefter »moms«).
- 4 Momsdirektivets artikel 250, stk. 1, bestemmer:
»Enhver afgiftspligtig person skal indgive en momsangivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder, såfremt det er nødvendigt for fastsættelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de transaktioner, der er fritaget for afgift.«
- 5 Momsdirektivets artikel 273, stk. 1, bestemmer:
»Medlemsstaterne kan 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.«

Italiensk ret

- 6 Kongeligt dekret nr. 267 om konkurs, akkord, betalingsstandsning og tvungen administrativ likvidation (Regio Decreto n° 267 recante »Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa«) af 16. marts 1942 (GURI nr. 81 af 6.4.1942) i den affattelse, som finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »konkursloven«), regulerer i artikel 160 ff. akkordproceduren.
- 7 Med denne procedure, hvormed det tilsigtes at undgå en konkurs, kan en erhvervsdrivende, der befinder sig i en krisesituation eller er insolvent, forelægge sine kreditorer et forslag, i medfør af hvilket den erhvervsdrivendes aktiver stilles til rådighed med henblik på at yde fuld dækning af fortrinsberettigede fordringer og delvis dækning af ikke-fortrinsberettigede fordringer. Akkorden kan dog fastsætte, at visse kategorier af fortrinsberettigede fordringer ikke dækkes fuldt ud, såfremt en uafhængig sagkyndig attesterer, at disse fordringer ikke ville opnå større dækning i tilfælde af den erhvervsdrivendes konkurs.

- 8 Akkordproceduren, i hvilken anklagemyndigheden deltager, indledes ved den erhvervsdrivendes indgivelse af en begæring herom til den kompetente ret. Denne ret tager først stilling til, om begæringen kan antages til realitetsbehandling, efter at have foretaget en prøvelse af, om de lovbestemte betingelser for en akkord er opfyldt. Dernæst opfordres de kreditorer, som ikke bliver tilbudt fuld dækning af deres fordringer af skyldneren, til at stemme om forslaget til akkord, som skal godkendes 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. Opnås et sådant flertal, stadfæster retten endelig akkorden efter at have truffet afgørelse om eventuelle indsigelser fra kreditorer, som ikke tiltræder akkordforslaget, og foretager på ny en prøvelse af, om de lovbestemte betingelser er opfyldt. Den således stadfæstede akkord er bindende for samtlige kreditorer.
- 9 I henhold til konkurslovens artikel 182b med overskriften »Skatteforlig« kan den erhvervsdrivende endvidere sammen med den i denne lovs artikel 160 omhandlede plan foreslå delvis eller udskudt betaling af skatter og afgifter og accessoriske krav fra skattemyndighederne såvel som af bidragsindbetalinger og accessoriske krav fra institutioner, der forestår lovpligtig social sikring, for så vidt angår den del af disse fordringer, der har karakter af ikke-fortrinsberettigede fordringer, selv om de ikke er optaget i skattemyndighedernes register, med undtagelse af skatter og afgifter, der udgør Unionens egne indtægter. Hvad angår moms og beløb, som er indeholdt, men ikke betalt, kan skyldnerens forslag imidlertid kun fastsætte udskudt betaling.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 10 Degano Trasporti indgav den 22. maj 2014 en begæring til den forelæggende ret med henblik på at få adgang til at gennemføre en akkordprocedure. Under henvisning til en økonomisk krisesituation ønsker Degano Trasporti således at afvikle sine aktiver med henblik på at fyldestgøre visse fortrinsberettigede kreditorer fuldt ud og betale en procentdel af sin gæld til ikke- fortrinsberettigede kreditorer og visse lavere rangerende fortrinsberettigede kreditorer, der ifølge Degano Trasporti under alle omstændigheder ikke ville kunne inddrive deres fordringer fuldt ud, hvis der blev iværksat en konkursprocedure. Blandt de sidstnævnte fordringer indgår en momsskyld, som Degano Trasporti har foreslået at betale delvist uden at knytte dette forslag til indgåelsen af et skatteforlig.
- 11 Den forelæggende ret, som skal tage stilling til spørgsmålet, om Degano Trasportis begæring kan antages til realitetsbehandling, har bl.a. anført, at konkurslovens artikel 182b forbyder, at der i forbindelse med et skatteforlig aftales delvis betaling af statens fordringer for så vidt angår moms, der anses for fortrinsberettigede fordringer med 19. prioritet, og kun tillader ratevis betaling af sådanne fordringer.
- 12 Den forelæggende ret har anført, at dette forbud i henhold til praksis fra Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol, Italien), selv om det er fastsat i konkurslovens artikel 182b, som regulerer skatteforlig, gælder i alle tilfælde, og at der ikke kan afviges herfra, heller ikke inden for rammerne af et akkordforslag. Denne fortolkning af national ret følger ifølge den forelæggende ret af EU-retten, særlig af artikel 4, stk. 3, TEU og af momsdirektivet, som fortolket i 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).
- 13 Den forelæggende ret finder det imidlertid tvivlsomt, om medlemsstaternes forpligtelse i henhold til EU-retten til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er nødvendige for at sikre, at moms opkræves i sin helhed, faktisk er til hinder for, at der anvendes en anden insolvensprocedure end konkurs, inden for rammerne af hvilken en insolvent erhvervsdrivende afvikler alle sine aktiver for at fyldestgøre sine kreditorer, og som indebærer, at den erhvervsdrivendes momsskyld opnår en dækning, der mindst svarer til, hvad der ville blive udbetalt i tilfælde af konkurs.

- 14 På denne baggrund har Tribunale di Udine (retten i Udine) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»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 konkurslovens artikel 162 og 182b), hvorefter det er muligt at fremsætte et forslag om tvangsakkord, som indebærer afvikling af debitorens aktiver og kun delvis betaling af statens moms krav, 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?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 15 Den forelæggende ret har oplyst, at nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse er indgivet i forbindelse med behandlingen af spørgsmålet om, hvorvidt den til denne ret indgivne begæring kan antages til realitetsbehandling, mens den egentlige retslige behandling som led i akkordproceduren først indledes, efter at en akkord er blevet godkendt, når mindretalskreditorerne kan rejse indsigelse, og det skal derfor indledningsvis bemærkes, at disse omstændigheder ikke er til hinder for Domstolens kompetence til at træffe afgørelse vedrørende den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse.
- 16 Nationale retter kan således forelægge spørgsmål for Domstolen, hvis der verserer en tvist for dem, og hvis forelæggelsen sker med henblik på afgørelse af en retssag (domme Grillo Star Fallimento, C-443/09, EU:C:2012:213, præmis 21, og Torresi, C-58/13 og C-59/13, EU:C:2014:2088, præmis 19), og det tilkommer udelukkende den nationale ret at afgøre, hvilket tidspunkt der er mest hensigtsmæssigt for en præjudiciel forelæggelse for Domstolen (jf. i denne retning domme X, C-60/02, EU:C:2004:10, præmis 28, og AGM-COS.MET, C-470/03, EU:C:2007:213, præmis 45).
- 17 Domstolen har dermed kompetence til at træffe afgørelse vedrørende den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse, selv om den er indgivet af den forelæggende ret under den ikke-kontradiktoriske fase, hvor spørgsmålet, om den begæring, som er indgivet til denne ret, kan antages til realitetsbehandling, behandles, idet denne begæring sigter mod, at der indledes en akkordprocedure, der, som det fremgår af de nationale procedureregler, som er gengivet i denne doms præmis 8, hvis den antages til realitetsbehandling, skal munde ud i en retslig afgørelse, som vedtages i anklagemyndighedens nærværelse, efter at retten har taget stilling til eventuelle indsigelser fra mindretalskreditorer.
- 18 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 4, stk. 3, TEU samt momsdirektivets artikel 2, artikel 250, stk. 1, og artikel 273 er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der fortolkes således, at en erhvervsdrivende, som er insolvent, kan indgive en begæring til en ret om indledning af en akkordprocedure med henblik på at afvikle den erhvervsdrivendes gæld gennem en afvikling af dennes aktiver, hvorved den erhvervsdrivende kun foreslår delvis betaling af en momsskyld, idet denne ved en sagkyndig erklæring, som er udfærdiget af en uafhængig sagkyndig, godtgør, at der ikke ville opnås større dækning af denne momsskyld i tilfælde af den erhvervsdrivendes konkurs.
- 19 I denne forbindelse skal der henvises til, at det følger af momsdirektivets artikel 2, artikel 250, stk. 1, og artikel 273 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 (domme Kommissionen mod Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, præmis 37, Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, præmis 20, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 25, og WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 41).

- 20 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 (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).
- 21 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 (jf. i denne retning domme Kommissionen mod Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, præmis 39, Kommissionen mod Tyskland, C-539/09, EU:C:2011:733, præmis 74, og Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, præmis 22).
- 22 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 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 Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).
- 23 På denne baggrund skal det undersøges, om det 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, at tillade delvis betaling af et momskrav, som foretages af en insolvent erhvervsdrivende inden for rammerne af en akkordprocedure som den, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning.
- 24 I denne forbindelse skal det fastslås, at der, som anført af generaladvokaten i punkt 38-42 i forslaget til afgørelse, gælder strenge betingelser for anvendelsen af akkordproceduren, således som denne er beskrevet af den forelæggende ret og gengivet i denne doms præmis 6-8, hvormed det tilsigtes at sikre navnlig dækningen af fortrinsberettigede fordringer og dermed af momskrav.
- 25 Således indebærer akkordproceduren først og fremmest, at den insolvente erhvervsdrivende afvikler alle sine aktiver for at afvikle sin gæld. Hvis disse aktiver ikke er tilstrækkelige til at dække samtlige fordringer, kan der kun tillades delvis betaling af en fortrinsberettiget fordring, hvis det attesteres af en uafhængig sagkyndig, at denne fordring ikke ville opnå større dækning i tilfælde af skyldnerens konkurs. Akkordproceduren synes således at gøre det muligt at fastslå, at den berørte medlemsstat på grund af den erhvervsdrivendes insolvens ikke kan opnå betaling af en større andel af sit momskrav.
- 26 Eftersom akkordforslaget sættes til afstemning blandt samtlige kreditorer, som ifølge skyldnerens akkordforslag ikke opnår fuld dækning af deres fordringer, og det skal godkendes af et antal stemmeberettigede kreditorer, som repræsenterer størsteparten af disse kreditorers fordringer, giver

akkordproceduren endvidere den berørte medlemsstat mulighed for at stemme imod et forslag om delvis betaling af et moms krav, hvis denne medlemsstat navnlig ikke er enig i den uafhængige sagkyndiges konklusioner.

- 27 Såfremt nævnte forslag vedtages, på trods af at den berørte medlemsstat stemmer imod det, giver akkordproceduren, idet akkorden skal stadfæstes af den ret, som akkordbegæringen er indgivet til, efter at denne ret har taget stilling til eventuelle indsigelser fremsat af kreditorer, som ikke tiltræder akkordforslaget, den berørte medlemsstat endnu en mulighed for gennem at rejse indsigelse at anfægte en akkord, der indebærer delvis betaling af et moms krav, og nævnte ret mulighed for at udøve en kontrol.
- 28 Under disse omstændigheder er det ikke 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, at tillade delvis betaling af et moms krav, som foretages af en insolvent erhvervsdrivende inden for rammerne af en akkordprocedure, som til forskel fra de foranstaltninger, som var genstand for de sager, der gav anledning til domme Kommissionen mod Italien (C-132/06, EU:C:2008:412) og Kommissionen mod Italien (C-174/07, EU:C:2008:704), som den forelæggende ret har henvist til, ikke udgør et generelt og udifferentieret afkald på opkrævning af moms.
- 29 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 4, stk. 3, TEU samt momsdirektivets artikel 2, artikel 250, stk. 1, og artikel 273 ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der fortolkes således, at en erhvervsdrivende, som er insolvent, kan indgive en begæring til en ret om indledning af en akkordprocedure med henblik på at afvikle den erhvervsdrivendes gæld gennem en afvikling af dennes aktiver, hvorved den erhvervsdrivende kun foreslår delvis betaling af en momsskyld, idet denne ved en sagkyndig erklæring, som er udfærdiget af en uafhængig sagkyndig, godtgør, at der ikke ville opnås større dækning af denne momsskyld i tilfælde af den erhvervsdrivendes konkurs.

Sagens omkostninger

- 30 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 parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 4, stk. 3, TEU samt artikel 2, artikel 250, stk. 1, og artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem er ikke til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der fortolkes således, at en erhvervsdrivende, som er insolvent, kan indgive en begæring til en ret om indledning af en akkordprocedure med henblik på at afvikle den erhvervsdrivendes gæld gennem en afvikling af dennes aktiver, hvorved den erhvervsdrivende kun foreslår delvis betaling af en merværdiafgiftsskyld, idet denne ved en sagkyndig erklæring, som er udfærdiget af en uafhængig sagkyndig, godtgør, at der ikke ville opnås større dækning af denne merværdiafgiftsskyld i tilfælde af den erhvervsdrivendes konkurs.

Underskrifter