



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ELEONOR SHARPSTON
föredraget den 14 januari 2016¹

Mål C-546/14

Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C., i likvidation

(begäran om förhandsavgörande från Tribunale di Udine (domstol i första instans, Udine, Italien))

”Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Näringsidkare i ekonomiska svårigheter — Ackord — Medlemsstatens mervärdesskattefordran betalas med en viss procentandel — Principen om lojalt samarbete”

1. Domstolen har vid flera tillfällen fastställt att medlemsstaterna enligt EU-rätten är skyldiga att vidta alla de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatten inom deras territorium ska kunna uppbäras i sin helhet. Medlemsstaternas handlingsfrihet i detta hänseende begränsas av skyldigheten att för det första säkerställa en effektiv uppbörd av unionens egna medel och för det andra att inte skapa väsentliga skillnader i behandlingen av de beskattningsbara personerna inom en medlemsstat eller inom samtliga medlemsstater (principen om skatteneutralitet). I förevarande begäran om förhandsavgörande vill Tribunale di Udine (domstol i första instans, Udine, nedan kallad den hänskjutande domstolen) få klarhet i huruvida de principerna utgör hinder för att en medlemsstat godtar att en mervärdesskattefordran, som en näringsidkare i ekonomiska svårigheter är skyldig att betala, endast betalas med en viss procentandel inom ramen för ett ackord som innebär att näringsidkarens tillgångar avyttras.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

2. I artikel 4.3 FEU föreskrivs följande:

”Enligt principen om lojalt samarbete ska unionen och medlemsstaterna respektera och bistå varandra när de fullgör de uppgifter som följer av fördragen.

Medlemsstaterna ska vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av fördragen eller av unionens institutioners akter.

Medlemsstaterna ska hjälpa unionen att fullgöra sina uppgifter, och de ska avstå från varje åtgärd som kan äventyra fullgörandet av unionens mål.”

¹ — Originalspråk: engelska.

3. I ingressen till mervärdesskattedirektivet² anges i synnerhet följande skäl:

”(4) Förverkligandet av målet att skapa en inre marknad förutsätter att det i medlemsstaterna tillämpas en sådan lagstiftning om omsättningsskatter som inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten av varor och tjänster. Det är därför nödvändigt att genom ett mervärdesskattesystem åstadkomma en sådan harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter som i möjligaste mån undanröjer faktorer som kan snedvrida konkurrensvillkoren, på nationell nivå såväl som på gemenskapsnivå.

...

(7) Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt ...

(8) ... Europeiska gemenskapernas budget [skall], oberoende av övriga inkomster, finansieras helt med gemenskapernas egna medel. Dessa medel skall omfatta inkomster som härrör från mervärdesskatt och som erhålls genom tillämpning av en gemensam skattesats baserad på en beräkningsgrund som bestäms på ett enhetligt sätt och i enlighet med gemenskapens regler.”

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

5. I artikel 206 föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt skall betala nettobeloppet av denna skatt när den mervärdesskattedeklaration som avses i artikel 250 lämnas. Medlemsstaterna får dock fastställa en annan förfallodag för betalning av detta belopp eller begära preliminär betalning.”

6. I enlighet med artikel 212 får medlemsstaterna, om beloppet är ringa, befria beskattningsbara personer från betalning av den mervärdesskatt som ska betalas.

7. Följande föreskrivs i artikel 273 första stycket. ”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.”

8. Det föreskrivs i artikel 2.1 b i beslut 2007/436³ att unionens egna medel bland annat ska omfatta inkomster från ”[e]n för alla medlemsstater enhetlig procentsats på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt, beräknade enligt gemenskapens bestämmelser”. Den enhetliga procentsatsen är enligt artikel 2.4 fastställd till 0.30 procent.

2 — Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s 1, och rättelse i EUT L 335, 2007, s. 60) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

3 — Rådets beslut 2007/436/EG, Euratom av den 7 juni 2007 om systemet för Europeiska gemenskapernas egna medel (EUT L 163, s. 17). Beslut 2007/436 upphävdes genom rådets beslut 2014/335/EU, Euratom av den 26 maj 2014 om systemet för Europeiska unionens egna medel (EUT L 168, s. 105), som är tillämpligt från och med den 1 januari 2014 när samtliga medlemsstater har gett sitt medgivande. De bestämmelser som det hänvisas till är emellertid oförändrade.

Italiensk rätt

9. Genom artikel 160 i kungligt dekret nr 267 av den 16 mars 1942, i dess ändrade lydelse (Regio Decreto del 16 marzo 1942, n. 267) (nedan kallat konkurslagen) införs ett ackordsförfarande (*concordato preventivo*) för insolventa näringsidkare och näringsidkare i ekonomiska svårigheter som ett alternativ till konkurs. I ett sådant förfarande likvideras näringsidkarens tillgångar så att de prioriterade fordringsägarna kan få full betalning och de oprioriterade fordringsägarna kan betalas med en viss procentandel. Ackordsförfarandet kan emellertid innebära att fordringar som innehas av vissa kategorier av prioriterade fordringsägare inte får full betalning, förutsatt att en oberoende sakkunnig intygar att dessa fordringsägare inte skulle få bättre täckning för sina fordringar om näringsidkaren försattes i konkurs.

10. Ackordsförslag ska tillställas borgenärerna genom ansökan till behörig domstol (domstol i första instans). Enligt artikel 162 i konkurslagen ska den domstolen först kontrollera att de rättsliga förutsättningarna för ackord är uppfyllda. De borgenärer som gäldenären endast erbjuder betalning med en viss procentandel anmodas därefter att rösta om förslaget. Förslaget måste enligt artikel 177 antas av minst det antal röstberättigade borgenärer som tillsammans representerar mer än hälften av det totala fordringsbelopp som tillkommer de röstberättigade borgenärerna. Härvid ska domstolen enligt artikel 180 efter prövning av eventuella invändningar från borgenärer som inte har lämnat sitt samtycke, fastställa det antagna ackordsförslaget. Ackord som har fastställts av domstol är bindande för alla borgenärer.

11. Det anges i beslutet om hänskjutande att eventuella tvister mellan enskilda borgenärer och gäldenären rörande förekomsten av en fordran eller fordringsbeloppet inte avgörs inom ramen för rekonstruktionsförfarandet utan genom ordinära domstolsförfaranden. Det framgår emellertid av artikel 173 i konkurslagen att en ansökan om ackord ska avslås om sökanden uppsåtligt har dolt tillgångar eller underlåtit att uppge en eller flera fordringar.

12. Näringsidkare kan enligt artikel 182ter i konkurslagen även parallellt med sitt förslag om ackord föreslå en "skatteuppgörelse" till skattemyndigheten och socialförsäkringsorganen. Ett sådant förslag, som även förutsätter att bättre täckning för fordringarna inte kan förväntas vid ett konkursförfarande, ska godkännas av varje berörd och enskild skattemyndighet och/eller socialförsäkringsorgan. En skatteuppgörelse får emellertid inte omfatta skatter som är en del av unionens egna medel och får inte innebära att en mervärdesskattfordran – som enligt italiensk rätt är en prioriterad fordran (med prioritetsnivå 19) – endast betalas med en viss procentandel utan får endast innebära uppskov med betalningen av en sådan fordran.

13. Corte di Cassazione (Högsta domstolen) har enligt beslutet om hänskjutande fastställt att en näringsidkare som föreslår ackord enligt artikel 160 i konkurslagen inte är skyldig att inkomma med ett särskilt förslag till skatteuppgörelse när denne har skatteskulder, utan kan inkludera dem i det allmänna förslaget till samtliga borgenärer. Om ackordsförslaget i ett sådant fall innebär att staten inte kommer att få full betalning för sina skattefordringar deltar den i omröstningen av antagande av ackordsförslaget. Staten kan även väcka talan vid behörig domstol och invända mot ett antaget ackordsförslag som antagits genom majoritetsbeslut trots att den inte röstat för förslaget.

14. Det följer emellertid av Corte di Cassazione (Högsta domstolens) praxis att förbudet mot att föreslå att mervärdesskattfordringar endast betalas med en viss procentandel enligt skatteuppgörelseförfarandet även är tillämpligt avseende ackordsförslag. Det framgår av beslutet om hänskjutande att Corte di Cassazione har motiverat den inställningen bland annat på grundval av

EU-domstolens tolkning⁴ av artikel 4.3 FEU och det aktuella mervärdesskattedirektivets föregångare, sjätte direktivet.⁵ Den hänskjutande domstolen verkar vara osäker på huruvida Corte di Cassazione (Högsta domstolens) inställning kan motiveras genom EU-domstolens tolkning.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

15. Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C., i likvidation, (nedan kallat Degano) tillställde den hänskjutande domstolen ett ackordsförslag den 22 maj 2014 på grund av ekonomiska svårigheter, vilket förhindrade det från att fortsätta sin kommersiella verksamhet. Enligt förslaget skulle vissa prioriterade fordringsägare få full betalning medan några lägre prioriterade fordringsägare och oprioriterade fordringsägare, samt staten vad gäller Deganos mervärdesskatteskuld, endast skulle erhålla betalning med en viss procentandel.

16. Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida ackordsförslaget ska avslås då det är ogiltigt på grund av att Deganos mervärdesskatteskuld inte betalas i sin helhet. Den är emellertid tveksam till huruvida skyldigheten för medlemsstaterna att vidta alla de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatten ska kunna uppbäras i sin helhet, i enlighet med domstolens praxis, utgör hinder för ett ackord, enligt vilket endast en procentandel av en mervärdesskattefordran betalas, förutsatt att staten inte skulle få bättre täckning för sin fordran vid ett konkursförfarande. Den har därför hänskjutit följande fråga till EU-domstolen för förhandsavgörande:

”Ska principerna och bestämmelserna i artikel 4.3 FEU och [mervärdesskattedirektivet] – såsom de redan 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] – tolkas så, att de även utgör hinder för en nationell norm (vilket i förevarande fall gäller tolkningen av artiklarna 162 och 182ter i konkurslagen) enligt vilken det går att framställa ett ackordsförslag som innebär att gäldenärens tillgångar avyttras och statens mervärdesskattefordran endast betalas med en viss procentandel, 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 domstolsprövning – inte går att räkna med att staten skulle kunna få bättre täckning för denna fordran i händelse av konkurs?”

17. Skriftliga yttranden har inkommit från Degano, den italienska och den spanska regeringen och Europeiska kommissionen. Någon förhandling har inte hållits.

Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till sakprövning

18. Kommissionen har påpekat att den hänskjutande domstolen verkar vara osäker på huruvida dess begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning. Begäran framställdes i ett preliminärt förfarande för att fastställa huruvida Deganos ansökan om ackord var giltig. Den hänskjutande domstolen har vidare förklarat att förfarandet inte är kontradiktoriskt såvida inte fordringsägare som inte samtycker har invänt mot det ackord som antagits av röstberättigade borgenärer som representerar majoriteten av de röstberättigade borgenärernas fordringar.

19. Jag anser att det är uppenbart att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning.

4 — Se, i synnerhet, 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.

5 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

20. Det följer av fast rättspraxis att en nationell domstol är behörig att framställa en begäran till EU-domstolen om ett mål är anhängigt vid den och om den ska meddela avgörande i ett förfarande som är avsett att leda till ett avgörande av rättskipningskaraktär.⁶ Detta inkluderar ett interimistiskt eller preliminärt förfarande, eftersom det uteslutande ankommer på den nationella domstolen att välja den från processuell synpunkt mest lämpliga tidpunkten för att framställa en begäran om förhandsavgörande.⁷ Den omständigheten att förfarandet vid den hänskjutande domstolen i det nu aktuella fallet för närvarande befinner sig i ett inledande eller interimistiskt skede utgör således inte hinder för att den väljer att framställa en begäran om förhandsavgörande vid den tidpunkten.

21. Även om EU-domstolen inte är behörig att avgöra frågor som uppkommit i förfaranden där den nationella domstolen inte utövar dömande verksamhet, utan agerar i egenskap av förvaltningsmyndighet,⁸ så är detta inte fallet i förevarande mål.

22. Den hänskjutande domstolen har i det nationella målet att bedöma huruvida ackordet är ”juridiskt genomförbart”. Den måste därför kontrollera att de rättsliga förutsättningarna för att ingå ackord är uppfyllda. Detta inledande skede är en förutsättning för omröstning om ackordet och – förutsatt att eventuella invändningar från de borgenärer som inte har lämnat sitt samtycke har fått avslag – för att den hänskjutande domstolen ska kunna meddela ett slutligt beslut som fastställer ackordet och gör det bindande för alla borgenärer. Huruvida det skedet är kontradiktoriskt påverkar således inte den dömande verksamhet som den hänskjutande domstolen utövar härvidlag.⁹

23. Förevarande begäran har slutligen framställts med anledning av att den hänskjutande domstolen är osäker på huruvida Corte di Cassazione (Högsta domstolens) praxis – enligt vilken ett ackord enligt artikel 160 i konkurslagen inte får innebära att en mervärdesskattefordran endast betalas med en viss procentandel – är riktig, i den mån den grundas på EU-domstolens tolkning av artikel 4.3 FEU och sjätte direktivet. Även om den hänskjutande domstolen är bunden av Corte di Cassazione (Högsta domstolens) avgöranden om tolkning av artikel 160 i konkurslagen innebär inte det att den inte är behörig att till EU-domstolen hänskjuta tolkningsfrågor om EU-rätten som rör sådana avgöranden.¹⁰

Prövning av tolkningsfrågan

Inledande synpunkter

24. Det är ostridigt att Degano befinner sig i ekonomiska svårigheter i den mening som avses i artikel 160 i konkurslagen och att ackordet är ett alternativ till konkurs. Det är även ostridigt att det aktuella ackordet innebär avyttring av samtliga Deganos tillgångar.

25. Både förekomsten och storleken av Deganos mervärdesskatteskuld till italienska staten verkar dessutom vara ostridiga i det nationella målet. Den hänskjutande domstolen har förklarat att tvister härom avgörs utanför ackordsförfarandet.

6 — Se, senast, dom Torresi, C-58/13 och C-59/13, EU:C:2014:2088, punkt 19.

7 — Se, bland annat, dom X, C-60/02, EU:C:2004:10, punkterna 25, 26 och 28.

8 — Se, bland annat, dom Job Centre, C-111/94, EU:C:1995:340, punkt 11, och beslut Bengtsson, C-344/09, EU:C:2011:174, punkt 19.

9 — Se, för ett liknande resonemang, dom Corsica Ferries, C-18/93, EU:C:1994:195, punkt 12, och dom Roda Golf & Beach Resort, C-14/08, EU:C:2009:395, punkt 33.

10 — Se, bland annat, dom Rheinmühlen-Düsseldorf, 166/73, EU:C:1974:3, punkt 4, och dom Cartesio, C-210/06, EU:C:2008:723, punkt 93.

Medlemsstaternas skyldigheter enligt rättspraxis

26. EU-domstolen har vid flera tillfällen påpekat att det följer av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och artikel 4.3 FEU att varje medlemsstat är skyldig att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatten inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet. Medlemsstaterna är härvid skyldiga att kontrollera de beskattningsbara personernas deklARATIONER och räkenskaper samt andra relevanta handlingar, liksom att beräkna och uppbära den skatt som ska betalas.¹¹

27. Även om medlemsstaterna inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska säkerställa att de beskattningsbara personerna uppfyller de skyldigheter som de har ålagts, har de i detta avseende en viss handlingsfrihet, bland annat vad gäller det sätt på vilket de medel som de förfogar över ska användas.¹²

28. Domstolen har emellertid klargjort att den handlingsfriheten begränsas av medlemsstaternas skyldighet att säkerställa en effektiv uppbörd av unionens egna medel.¹³ Eftersom dessa medel enligt artikel 2.1 i beslut 2007/436 bland annat utgörs av inkomster från tillämpningen av en enhetlig procentsats på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt, har EU-domstolen fastställt att det föreligger ett direkt samband mellan uppbörd av inkomster från mervärdesskatt enligt tillämplig unionsrätt och ställandet av motsvarande medel från mervärdesskatt till unionsbudgetens förfogande. Eventuella luckor i uppbörden av förstnämnda inkomster kan nämligen ge upphov till en minskning av sistnämnda medel.¹⁴

29. Vidare får inga väsentliga skillnader skapas 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 ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner inte behandlas olika i mervärdesskatt-hänseende.¹⁵ Denna princip syftar till att möjliggöra rättvis konkurrens på den inre marknaden och ska iaktas vid alla åtgärder som medlemsstaterna vidtar för uppbörd av mervärdesskatt.¹⁶

30. Det är mot den bakgrunden som EU-domstolen i de två ovannämnda domarna kommissionen/Italien fann att ett allmänt och odifferentierat undantag från kontroll av skattepliktiga transaktioner som ägt rum under en rad beskattningsperioder åsidosatte artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet och nuvarande artikel 4.3 FEU.¹⁷ De italienska bestämmelser som var aktuella i de två målen innebar, såsom jag förklarade i mitt förslag till avgörande i mål *Belvedere Costruzioni*,¹⁸ i princip immunitet från skattebeslut eller utredning från skattemyndigheternas sida med avseende på mervärdesskatt som inte hade deklarerats i rätt tid, i utbyte mot en betalning som varierade mellan halva det belopp som skatten sedermera angavs uppgå till och en rent symbolisk summa. EU-domstolen fann i domarna kommissionen/Italien att den betydande obalans som förelåg mellan de

11 — Se dom kommissionen/Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 37, och dom *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, punkt 20. Se även, dom kommissionen/Italien, C-174/07, EU:C:2008:704, punkt 36, och dom *Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 25.

12 — Dom kommissionen/Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 38, och dom *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, punkt 21.

13 — 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.

14 — Se dom *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26. Se även dom kommissionen/Tyskland, C-539/09, EU:C:2011:733, punkt 72, och mitt förslag till avgörande i mål *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, punkt 47.

15 — Se 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. Se även beslut *Nuova Invincibile*, C-82/14, EU:C:2015:510, punkt 23.

16 — Dom kommissionen/Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 45. Se även skäl 4 och 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet.

17 — Dom kommissionen/Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, och dom kommissionen/Italien, C-174/07, EU:C:2008:704. Bestämmelserna i det aktuella sjätte direktivet motsvarar bestämmelserna i artiklarna 2.1, 206, 252.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet (mervärdesskattedeclaration ska enligt artikel 252.1 lämnas av beskattningsbara personer).

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

belopp som faktiskt skulle ha betalats och de belopp som hade erlagts av de beskattningsbara personer som önskade återropa den aktuella skatteamnestin i det närmaste ledde till att det förelåg ett undantag från skatteplikt och att dessa väsentliga variationer i behandlingen av beskattningsbara personer inom det italienska territoriet snedvred skatteneutraliteten.¹⁹

31. EU-domstolen fastställde däremot i domen *Belvedere Costruzioni* att varken artikel 4.3 FEU eller artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet utgjorde hinder för tillämpningen – vad avser mervärdesskatt – av en nationell undantagsbestämmelse, i vilken det föreskrevs att pågående förfaranden i högre instans skulle avskrivas per automatik när de hade sin grund i en talan som väckts i första instans mer än tio år innan nämnda bestämmelse trädde i kraft och skattemyndigheten hade tappat målet i de två första instanserna.²⁰ Den omtvistade bestämmelsen i det målet medförde att domen i andra instans – ett avgörande som gått emot skattemyndigheten – automatiskt vann laga kraft och att skattemyndighetens anspråk således inte längre kunde göras gällande. EU-domstolens motivering till att bestämmelsen var förenlig med EU-rätten grundades på att den var en undantagsbestämmelse med ett begränsat tillämpningsområde, att den inte medförde någon allmän diskriminerande verkan och behovet av att avkunna dom inom skälig tid.²¹

Det aktuella ackordsförfarandet i det nationella målet

32. Kommissionen har hävdat att det föreslagna ackordsförfarandet i det nationella målet inte uppfyller de principer som angetts i domarna *Kommissionen/Italien*. Kommissionen gör i huvudsak gällande att både bestämmelserna om EU:s egna medel och mervärdesskattedirektivet, jämförda med principen om lojalt samarbete i artikel 4.3 FEU, ålägger varje medlemsstat en absolut skyldighet att uppbära mervärdesskatten inom dess territorium i sin helhet. En medlemsstat kan endast efterge en fordran i det särskilda fall som anges i artikel 212 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga då det belopp som ska betalas är ringa. Den kan inte medge att en beskattningsbar person i ekonomiska svårigheter endast betalar en procentandel av en mervärdesskattefordran inom ramen för ett ackord som innebär att näringsidkarens tillgångar avyttras. Kommissionen vidhåller således – och den går därigenom utöver tolkningsfrågans räckvidd – att det är nödvändigt att mervärdesskatteskulder inte endast prioriteras i lagen utan att de även i rekonstruktionsförfaranden ges högsta prioritet, både i formellt och materiellt hänseende, inom kategorin prioriterade fordringar.

33. Jag kommer först att bemöta det sista påståendet, vilket enligt min mening är alldeles för strikt.

34. Det finns för det första i de principer som jag har angett²² inget stöd för argumentet att mervärdesskattefordringar ska prioriteras före alla andra fordringar för att skydda EU:s ekonomiska intressen. Det är riktigt att medlemsstaternas handlingsfrihet när det gäller att säkerställa att de beskattningsbara personerna uppfyller de skyldigheter som de har ålagts begränsas av skyldigheten att säkerställa en effektiv uppbörd av EU:s egna medel, inklusive mervärdesskatt. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt kräver emellertid inte att medlemsstaterna ska prioritera mervärdesskattefordringar före alla andra fordringskategorier.

35. I mitt förslag till avgörande i målet *Belvedere Costruzioni* gjorde jag gällande att kravet på en effektiv uppbörd inte kan anses absolut.²³ EU-domstolen godtog den ståndpunkten på grundval dels av att skyldigheten att säkerställa en effektiv uppbörd av EU:s egna medel inte får strida mot principen om att få sin sak prövad inom skälig tid²⁴, dels att den omtvistade bestämmelsen inte

19 — Dom *Kommissionen/Italien*, C-132/06, EU:C:2008:412, punkterna 43 och 44.

20 — Dom *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, punkt 28.

21 — Se vidare punkt 35 nedan.

22 — Punkterna 26–31 ovan.

23 — Förslag till avgörande *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2011:754, punkt 48.

24 — Dom *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, punkterna 23–25.

utgjorde ett allmänt undantag från uppbörd av mervärdesskatt under en viss period, utan en undantagsbestämmelse som, då den utgjorde en enstaka åtgärd med ett begränsat tillämpningsområde på grund av villkoren för dess tillämpning, inte skapade betydande skillnader i behandlingen av de beskattningsbara personerna som helhet betraktade och innebar följaktligen inte något åsidosättande av principen om skatteneutralitet.²⁵

36. En medlemsstat kan således rätteligen under vissa omständigheter anse att det är tillåtet att medge att en mervärdesskattefordran inte betalas fullt ut, förutsatt att sådana omständigheter utgör undantagsfall, är särskilda och begränsade samt att medlemsstaten därigenom inte skapar betydande skillnader i behandlingen av de beskattningsbara personerna som helhet betraktade och följaktligen inte åsidosätter principen om skatteneutralitet.

37. Medlemsstaterna borde mot denna bakgrund ha ett visst handlingsutrymme vad gäller uppbörd av mervärdesskattefordringar när den beskattningsbara personen – som i det nationella målet – befinner sig i ekonomiska svårigheter. Detta utgör ett särskilt fall, eftersom den beskattningsbara personens tillgångar inte räcker för att betala samtliga fordringsägare. Medlemsstaterna måste under sådana omständigheter – eftersom det inte finns några harmoniserade bestämmelser om mervärdesskattefordringars förmånsrätt inom EU-rätten – kunna anse att andra fordringskategorier (såsom lön eller sociala avgifter – eller underhållsbidrag, vad gäller fysiska beskattningsbara personer) ska ges ett starkare skydd.

38. Ett ackordsförfarande såsom det som är aktuellt i det nationella målet är vidare förenligt med medlemsstaternas skyldighet att säkerställa en effektiv uppbörd av EU:s egna medel, eftersom förfarandet är förenat med minst tre skyddsmekanismer som ger ett skydd för mervärdesskattefordringar.

39. Ackordsförslaget ska för det första förkastas bland annat när den sökande uppsåtligt har dolt tillgångar eller underlåtit att uppge en eller flera fordringar (vilket följaktligen även omfattar mervärdesskattefordringar).

40. Även om ackordet enligt den hänskjutande domstolen kan innebära att en mervärdesskattefordran inte betalas fullt ut är detta för det andra endast möjligt om en oberoende sakkunnig intygar att skattemyndigheterna inte skulle få bättre täckning för sin fordran i händelse av konkurs. Även om det i vissa fall kan vara så att ett ackord innebär att staten får bättre täckning för en mervärdesskattefordran än vid en konkurs kan således det motsatta förhållandet inte uppkomma. Härvid kan en nationell bestämmelse inte anses vara oförenlig med skyldigheten att säkerställa en effektiv uppbörd av EU:s egna medel endast på grund av att den innebär användandet av ett medel istället för ett annat för att uppnå högsta möjliga uppbörd.

41. Även om ansökan om ackord kan beviljas så ska för det tredje samtliga de borgenärer, för vilka ansökan inte medför full och direkt betalning (vilket även omfattar staten om förslaget innebär att en mervärdesskattefordran inte betalas fullt ut), rösta om ackordet. Ackordet ska antas av minst det antal röstberättigade borgenärer som tillsammans representerar mer än hälften av det totala fordringsbelopp som tillkommer de röstberättigade borgenärerna. Borgenärer som inte har lämnat sitt samtycke kan angripa ackordet vid domstol.²⁶ Ackordsförfarandet gör det således möjligt för staten att vidta samtliga de åtgärder som den anser vara nödvändiga för att under omständigheterna i fråga säkerställa högsta möjliga uppbörd av en mervärdesskattefordran. Till exempel kan staten, om den inte delar den oberoende sakkunniges uppfattning, rösta emot ackordet (eller angripa det vid domstol).

25 — Dom *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, punkterna 26 och 27.

26 — Artiklarna 177 och 180 i konkurslagen.

42. Slutligen skapar ackordsförfarandet, då det utgör en enstaka åtgärd med ett begränsat tillämpningsområde på grund av de restriktiva villkoren för dess tillämpning, uppenbarligen inte betydande skillnader i behandlingen av de beskattningsbara personerna som helhet betraktade och det är följaktligen förenligt med principen om skatteneutralitet. Till skillnad från de nationella bestämmelser som var aktuella i de två målen kommissionen/Italien innebär ackordsförfarandet inte att skattemyndigheterna allmänt och odifferentierat avsäger sig sin rätt att erhålla betalning för mervärdesskattfordringar. Att detta medför att en procentandel av en mervärdesskattfordran kan gå förlorad måste ses mot bakgrund av målet att ge beskattningsbara personer, som befinner sig i ekonomiska svårigheter, en andra chans genom kollektiv omstrukturering av alla deras skulder.

43. Även om det framgår att ackordet i Deganos fall innebär avyttring av samtliga tillgångar så har EU-domstolen inte blivit informerad om de exakta detaljerna. Andra ackord kan innebära att gäldenären fortsätter sin verksamhet. I sådana fall är, såsom den spanska regeringen har påpekat, det mål som eftersträvas förenligt med kommissionens rekommendation till medlemsstaterna om att avlägsna hindren mot en effektiv omstrukturering av livskraftiga företag i ekonomiska svårigheter, och därigenom främja entreprenörskap, investeringar och sysselsättning och bidra till att minska hindren för en väl fungerande inre marknad.²⁷

44. Jag vill emellertid understryka att den slutsats som jag kommit fram till endast rör tolkningen av EU-rätten. Den hänskjutande domstolen verkar vara osäker på Corte di Cassazione (Högsta domstolens) tolkning av vissa bestämmelser i konkurslagen. Jag har inte tagit ställning till andra tänkbara förhållanden i nationell rätt som kan ha haft betydelse för Corte di Cassazione's avgöranden.

Förslag till avgörande

45. Jag anser därför att domstolen ska besvara tolkningsfrågan från Tribunale di Udine (domstol i första instans, Udine, Italien) på följande sätt:

Varken artikel 4.3 FEU eller rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt utgör hinder för sådana nationella bestämmelser som de som är i fråga i det nationella målet, om de bestämmelserna ska tolkas så, att ett företag som befinner sig i ekonomiska svårigheter kan ingå ett ackord som innebär att företagets tillgångar avyttras utan att staten får full betalning för sin mervärdesskattfordran, förutsatt att en oberoende sakkunnig har funnit att staten inte skulle få bättre täckning för sin fordran i händelse av konkurs, samt att ackordet har fastställts av domstol.

27 — Kommissionens rekommendation C(2014) 1500 final av den 12 mars 2014 om en ny strategi för att hantera konkurs och insolvens, s. 4 och 5.