



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 16 mars 2017¹

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Mervärdesskatt — Artikel 4.3 FEU — Sjätte direktivet — Statligt stöd — Skuldsaneringsförfarande för fysiska personer i personlig konkurs (esdebitazione) — Skulder avseende mervärdesskatt som inte kan drivas in”

I mål C-493/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen, Italien), genom beslut av den 6 maj 2015, som inkom till domstolen den 21 september 2015, i målet

Agenzia delle Entrate

mot

Marco Identi,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

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

generaladvokat: Eleanor Sharpston,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- Spaniens regering, genom M. A. Sampol Pucurull, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Caeiros, L. Lozano Palacios och F. Tomat, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

¹ — Rättegångsspråk: italienska.

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 4.3 FEU, samt artiklarna 2 och 22 i 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, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Agenzia delle Entrate (Myndigheten för skatter och avgifter, nedan kallad skattemyndigheten) och Marco Identi angående ett beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt och regional produktionskatt för taxeringsåret 2003.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 Enligt artikel 2 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap, samt för införsel av varor.
- 4 I artikel 22 i sjätte direktivet anges följande:

”...

4. Varje skattskyldig person skall lämna en deklARATION inom en tidsperiod som skall bestämmas av varje medlemsstat ...

...

5. Varje skattskyldig person skall betala nettobeloppet av mervärdesskatten samtidigt med ingivandet av deklARATIONEN. Medlemsstaterna får dock fastställa en annan dag för betalning av detta belopp eller begära a contobetalning.

...

8. ... medlemsstaterna [får] ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk.

...”

Italiensk rätt

- 5 Genom decreto legislativo n. 5 (lagstiftningsdekret nr 5), av den 9 januari 2006 (ordinarie tillägg till GURI nr 13, av den 16 januari 2006), infördes förfarandet för skuldsanering (*esdebitazione*), och ändrades artiklarna 142–144 i legge fallimentare (konkurslagen), som antogs genom regio decreto n. 267 (kungligt dekret nr 267), av den 16 mars 1942 (GURI nr 81, av den 6 april 1942), och ändrades genom decreto legislativo n. 169 (lagstiftningsdekret nr 169), av den 12 september 2007 (GURI nr 241, av den 16 oktober 2007) (nedan kallad konkurslagen).

6 I artikel 142 i konkurslagen, med rubriken ”skuldsanering”, föreskrivs följande:

”En gäldenär som är en fysisk person ska beviljas skuldsanering avseende resterande skulder gentemot fordringsägare som inom ramen för insolvensförfarandet inte har fått full täckning för sina fordringar, under förutsättning att:

- 1) vederbörande har samarbetat med de organ som är ansvariga för förfarandet, genom att tillhandahålla samtliga uppgifter och handlingar som är nödvändiga för att fastställa skulden och genom att handla med tillbörlig aktsamhet för att bidra till ett gynnsamt genomförande av förfarandet,
- 2) vederbörande inte har fördröjt eller bidragit till att fördröja förfarandet,
- 3) vederbörande inte har åsidosatt bestämmelserna i artikel 48,
- 4) vederbörande inte har beviljats skuldsanering under de senaste tio åren som föregick ansökan,
- 5) vederbörande varken har undanhållit tillgångar eller gjort gällande obefintliga skulder, förorsakat eller förvärrat insolvensen, och därmed allvarligt försvårat rekonstruktionen av tillgångarna och affärssituationen, eller på ett otillbörligt sätt utnyttjat krediter,
- 6) vederbörande inte har blivit straffad, enligt en dom som vunnit laga kraft, för konkurs som innefattar bedrägeri, brott mot de offentliga finanserna, industrin eller handeln, eller annat brott som begåtts i samband med utövande av näringsverksamhet, såvida inte brottet har sonats genom rehabilitering. För det fall att ett brottmål pågår avseende något av dessa brott ska domstolen vilandeförklara förevarande förfarande till dess att brottmålet avgjorts.

Skuldsanering får endast beviljas om de fordringsägare som anmält fordringar vid insolvensförfarandet har fått åtminstone delvis täckning för sina fordringar.

Skuldsaneringen omfattar inte:

- a) fordringar avseende familjerättsligt underhåll och, under alla förhållanden, fordringar som uppstått till följd av förhållanden som inte avser företagets verksamhet,
- b) skulder avseende utomobligatoriskt skadeståndsansvar, eller avseende straffrättsliga och administrativa böter som inte är tilläggsåtgärder till skulder som avskrivits.

Anspråk som fordringsägare gör gällande gentemot medgäldenärer, gäldenärers borgensmän, och gäldenärer med stöd av regressrätt påverkas inte av förevarande bestämmelse.”

7 I artikel 143 i konkurslagen, med rubriken ”Förfarande för skuldsanering”, föreskrivs följande:

”[G]enom beslut om att avsluta insolvensförfarandet, eller på gäldenärens begäran som inkommit inom ett år därefter, ska konkursdomstolen, efter att ha förvässat sig om att villkoren i artikel 142 är uppfyllda, med beaktande av gäldenärens samarbetsvilja och efter att ha låtit konkursförvaltaren och fordringsägarna yttra sig, fastställa att de fordringar som inte täckts till fullo inom ramen för insolvensförfarandet inte kan drivas in från gäldenären som försatts i konkurs. ...

Gäldenären, de fordringsägare vars fordringar inte täckts till fullo, åklagarmyndigheten, samt varje berörd person får överklaga ovannämnda beslut i enlighet med artikel 26.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 8 Genom beslut av den 14 april 2008 beviljade Tribunale di Mondovì (Domstol i första instans i Mondovì, Italien) Marco Identi, komplementär i bolaget PVA di Identi Marco e C. Sas, som försatts i konkurs, och själv försatts i personlig konkurs, skuldsanering. Sedan detta beslut antagits tillställde skattemyndigheten Marco Identi ett beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt och regional produktionsskatt för taxeringsåret 2003.
- 9 Skattemyndigheten har vid Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen, Italien) överklagat den dom varigenom Commissione tributaria regionale del Piemonte (Regionala skattedomstolen i Piemonte, Italien) den 26 mars 2012 bekräftade ett avgörande från domstolen i första instans med fastställande av att nämnda beskattningsbeslut var rättsstridigt, och ogillade skattemyndighetens överklagande av detta avgörande.
- 10 Den hänskjutande domstolen har anfört att förfarandet för skuldsanering – som är tillämpligt på en gäldenär som är en fysisk person och näringsidkare som försatts i konkurs – syftar till att låta den som omfattas därav ”börja om från noll” sedan dennes samtliga tidigare skulder gentemot fordringsägare som anmält fordringar under insolvensförfarandet avskrivits, skulder som inte återbetalats i enlighet därmed, för att gäldenären återigen ska bli en aktiv ekonomisk aktör utan att låta bördan av dessa skulder begränsa dennes företagsamhet eller förmåga att generera tillgångar. Efter att ha inhämtat konkursförvaltarens och fordringsägarnas icke-bindande yttrande, samt förvissat sig om att bland annat de villkor som anges i artikel 142 första stycket i konkurslagen är uppfyllda, ska konkursdomstolen i kollegial sammansättning anta ett beslut om att bevilja gäldenären skuldsanering.
- 11 Det framstår som oklart för den hänskjutande domstolen huruvida skuldsaneringsförfarandet är förenligt med unionsrätten. Enligt den hänskjutande domstolen infinner sig frågan huruvida praktiska överväganden som fastställts på rättslig väg, som i det ackordsförfarande som var aktuellt i målet som gav upphov till domen av den 7 april 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), – exempelvis en skyddsvärd gäldenärs insolvens eller en möjlighet att endast delvis driva in en fordran avseende mervärdesskatt – kan rättfärdiga att denna fordran helt eller delvis avskrivs.
- 12 Den hänskjutande domstolen är av den uppfattningen att eftersom artikel 142 tredje stycket i konkurslagen anger en uttömmande förteckning över de skulder som gäldenären inte kan befrias från, utan att omnämna skattefordringar, har den nationella lagstiftaren ansett att personer som kan omfattas av förfarandet för skuldsanering även ska befrias från skatteskulder. Enligt den hänskjutande domstolen finns det emellertid anledning att kontrollera huruvida tillämpningen av detta förfarande med avseende på skulder för mervärdesskatt inte strider mot unionsrätten.
- 13 Det framstår även som oklart för den hänskjutande domstolen huruvida den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet är förenlig med det unionsrättsliga regelverket på konkurrensområdet, eftersom denna lagstiftning gör det lättare för personer som genomgått ett skuldsaneringsförfarande att återkomma till det ekonomiska livet jämfört med andra personer som försatts i konkurs som *ex lege* inte kan omfattas därav.
- 14 Mot denna bakgrund beslutade Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 4.3 FEU och artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet tolkas så, att de utgör hinder mot att, på området för mervärdesskatt, tillämpa en nationell bestämmelse som föreskriver att skulder avseende mervärdesskatt kan avskrivas för personer som omfattas av ett skuldsaneringsförfarande enligt artiklarna 142 och 143 i [konkurslagen]?”

Tolkningsfrågan

- 15 Genom denna fråga söker den hänskjutande domstolen klarhet i huruvida unionsrätten, i synnerhet artikel 4.3 FEU och artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet samt reglerna på området för statligt stöd, ska tolkas så, att de utgör hinder mot att skulder avseende mervärdesskatt fastställs inte kunna drivas in i enlighet med nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som föreskriver ett förfarande för skuldsanering varigenom en domstol under vissa förutsättningar kan fastställa att en fysisk persons skulder, som ännu inte har betalats när insolvensförfarandet avseende nämnda person har avslutats, inte kan drivas in.
- 16 Det ska erinras om att det av artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet och artikel 4.3 FEU följer att medlemsstaterna är skyldiga att vidta alla rättsliga och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatten inom deras territorium ska kunna uppbäras i sin helhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 april 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, punkt 19 och där angiven rättspraxis).
- 17 Inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska medlemsstaterna säkerställa att de skattskyldiga personerna uppfyller de skyldigheter som de har ålagts. Medlemsstaterna har i detta avseende en viss handlingsfrihet, bland annat vad gäller det sätt på vilket de medel som de förfogar över ska användas (dom av den 7 april 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, punkt 20 och där angiven rättspraxis).
- 18 Denna handlingsfrihet är dock begränsad genom skyldigheten att säkerställa en effektiv uppbörd av unionens egna medel och genom skyldigheten att inte skapa väsentliga skillnader i behandlingen av de skattskyldiga personerna, vare sig inom en enskild medlemsstat eller mellan medlemsstaterna. Mervärdesskattedirektivet ska tolkas mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Enligt denna princip får näringsidkare som utför samma transaktioner inte behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Denna princip ska iakttas för alla åtgärder som medlemsstaterna vidtar för uppbörd av mervärdesskatt (dom av den 7 april 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, punkt 21 och där angiven rättspraxis).
- 19 Unionens egna medel utgörs enligt artikel 2.1 i rådets beslut 2007/436/EG, Euratom av den 7 juni 2007 om systemet för Europeiska gemenskapernas egna medel (EUT L 163, 2007, s. 17), bland annat av inkomster från tillämpningen av en enhetlig procentsats på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt, beräknade enligt unionens bestämmelser. Det finns således ett direkt samband mellan uppbörd av inkomster från mervärdesskatt med iakttagande av tillämplig unionsrätt, å ena sidan, och ställandet av motsvarande medel från mervärdesskatt till unionsbudgetens förfogande, å andra sidan, eftersom eventuella luckor i uppbörden av de förstnämnda kan ge upphov till en minskning av de sistnämnda (dom av den 7 april 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, punkt 22 och där angiven rättspraxis).
- 20 Mot denna bakgrund ska domstolen avgöra huruvida möjligheten att under vissa förutsättningar och med tillämpning av det förfarandet för skuldsanering som är aktuellt i det nationella målet fastställa att skulder avseende mervärdesskatt inte kan drivas in, strider mot medlemsstaternas skyldighet att säkerställa en fullständig uppbörd av den mervärdesskatt som ska betalas inom deras territorium, samt mot skyldigheten att säkerställa en effektiv uppbörd av unionens egna medel. För att kunna göra detta ska domstolen undersöka tillämpningsvillkoren för ovanstående förfarande.
- 21 Syftet med skuldsaneringsförfarandet, såsom det beskrivits av den hänskjutande domstolen och redogjorts för i punkterna 5–7 ovan, är först och främst att göra det möjligt att befria en fysisk person som försatts i konkurs från skulder som inte betalats när det insolvensförfarande som vederbörande omfattas av har avslutats, så att personen i fråga ska kunna återuppta en kommersiell verksamhet. Det skuldsaneringsförfarande som pågår samtidigt som eller efter konkursförfarandet förutsätter således att gäldenärens förmögenhet har likviderats fullkomligt, och att den utdelning av tillgångarna till

fordringsägarna som följer av denna likvidation inte har gett full betalning för skulderna. Det framgår dessutom av artikel 142 andra stycket i konkurslagen att skuldsanering endast får beviljas om de fordringsägare som anmält fordringar vid insolvensförfarandet åtminstone har fått delvis täckning för sina fordringar.

- 22 Vidare är skuldsaneringsförfarandet endast tillämpligt på fysiska personer som uppfyller vissa villkor, vilka räknas upp i artikel 142 första stycket i konkurslagen, avseende gäldenärens uppträdande innan och under insolvensförfarandets gång. Det framgår bland annat av dessa villkor att gäldenären, för det första, inte får ha beviljats skuldavskrivning under de senaste tio åren som föregick ansökan, straffats för konkurs som innefattar bedrägeri, ekonomisk brottslighet eller brottslighet avseende utövande av näringsverksamhet, varken har undanhållit företagets tillgångar, förorsakat eller förvärrat dess insolvens genom att på ett otillbörligt sätt utnyttjat krediter, och, för det andra, ska ha varit samarbetsvillig och aktsam under insolvensförfarandet. Det förefaller följaktligen som om dessa villkor i huvudsak avser gäldenärens redbarhet och ärlighet, och således är av sådan art att möjligheten att beviljas skuldsanering förbehålls gäldenärer med ärligt uppsåt.
- 23 Vad slutligen angår förfarandets gång föreskriver artikel 143 i konkurslagen, för det första, att den domstol där ärendet är anhängigt ska avgöra huruvida villkoren i artikel 142 i samma lag är uppfyllda, för det andra, att konkursförvaltaren och fordringsägarna ska beredas tillfälle att yttra sig, och slutligen, för det tredje, att de fordringsägare som inte har fått full täckning för sina fordringar, åklagarmyndigheten samt varje berörd person får överklaga nysnämnda domstols beslut om att de skulder som inte återbetalats till fullo inom ramen för insolvensförfarandet inte kan drivas in. Skuldsaneringsförfarandet innebär följaktligen att en rättslig instans gör en prövning från fall till fall. Skuldsaneringsförfarandet gör det dessutom möjligt för den berörda medlemsstat som innehar en fordran avseende mervärdesskatt dels att utfärda ett yttrande på begäran av den gäldenär som ansökt om att genomgå detta förfarande innan ansökan har avgjorts, dels att i förekommande fall överklaga beslutet om att mervärdesskatteskulder som inte täckts till fullo inte ska drivas in, vilket medför en andra rättslig prövning.
- 24 Härav framgår att det skuldsaneringsförfarande som fråga är om i det nationella målet, i likhet med det ackordsförfarande som prövades i domen av den 7 april 2013, *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:16:206, punkt 28), är underkastat strikta tillämpningsvillkor för att säkerställa att betalning erhålls för bland annat fordringar avseende mervärdesskatt. Med beaktande av dessa villkor utgör inte nämnda förfarande ett allmänt och odifferentierat undantag från uppbörden av mervärdesskatt och strider således inte mot medlemsstaternas skyldighet att säkerställa en fullständig uppbörd av den mervärdesskatt som ska betalas inom deras territorium, eller mot skyldigheten att säkerställa en effektiv uppbörd av unionens egna medel (se dom av den 7 april 2016, *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016.206, punkt 28).
- 25 Beträffande reglerna på området för statligt stöd erinrar domstolen om att enligt fast rättspraxis måste samtliga följande villkor vara uppfyllda för att en nationell åtgärd ska anses utgöra ”statligt stöd”. För det första måste det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra måste denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska stödmottagaren ges en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrída eller hota att snedvrída konkurrensen (dom av den 21 december 2016, kommissionen/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016.971, punkt 40, och dom av den 21 december 2016, kommissionen/*World Duty Free Group SA m.fl.*, C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016.981, punkt 53 och där angiven rättspraxis).
- 26 Beträffande villkoret avseende åtgärdens selektivitet, vilket ingår som en grundläggande beståndsdel i begreppet ”statligt stöd” enligt artikel 107.1 FEUF, följer det av domstolens fasta praxis att det vid denna bedömning ska fastställas huruvida den aktuella nationella åtgärden, inom ramen för en viss rättslig reglering, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion” i förhållande till andra företag som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner

sig i en jämförbar situation, och som således är föremål för särbehandling som i princip kan kvalificeras som diskriminerande (dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group SA m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

- 27 Det ska dessutom erinras om att den omständigheten att enbart skattskyldiga som uppfyller tillämpningsvillkoren för en åtgärd kan dra nytta av densamma, inte i sig betyder att den är selektiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:T:2012:184, punkt 42, och dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty FREe Group SA m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 59).
- 28 I förevarande fall är det tillräckligt att konstatera att inom ramen för de bestämmelser i konkurslagen som reglerar skuldsaneringsförfarandet, befinner sig de personer som inte kan dra fördel av detta förfarande – antingen på grund av att de inte omfattas av tillämpningsområdet för nämnda förfarande, eller på grund av att villkoren i artikel 142 i konkurslagen inte är uppfyllda – inte i en situation som, med beaktande av det mål som eftersträvas med bestämmelserna och som framgår av punkterna 10, 12, 21 och 22 ovan, det vill säga att göra det möjligt för en fysisk person som försatts i konkurs, det vill säga en gäldenär med ärligt uppsåt, att återuppta kommersiell verksamhet genom att befria denne från skulder som inte har betalats sedan insolvensförfarandet avseende denna person har avslutats, i faktiskt och rättsligt hänseende är jämförbar med den situation som personer som kan beviljas detta förfarande befinner sig i.
- 29 Utan att det är nödvändigt att pröva de övriga villkor som erinrats om i punkt 25 ovan, följer det av ovanstående att sådan skuldsanering som föreskrivs i konkurslagen inte ska anses utgöra statligt stöd.
- 30 Mot bakgrund av ovanstående ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Unionsrätten, i synnerhet artikel 4.3 FEU och artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet samt reglerna på området för statligt stöd, ska tolkas så, att de inte utgör hinder mot att skulder avseende mervärdesskatt fastställs inte kunna drivas in i enlighet med nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som föreskriver ett förfarande för skuldsanering varigenom en domstol under vissa förutsättningar kan fastställa att en fysisk persons skulder, som ännu inte har betalats när insolvensförfarandet avseende nämnda person har avslutats, inte kan drivas in.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Unionsrätten, i synnerhet artikel 4.3 FEU och artiklarna 2 och 22 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, samt reglerna på området för statligt stöd, ska tolkas så, att de inte utgör hinder mot att skulder avseende mervärdesskatt fastställs inte kunna drivas in i enlighet med nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som föreskriver ett förfarande för skuldsanering varigenom en domstol under vissa förutsättningar kan fastställa att en fysisk persons skulder, som ännu inte har betalats när insolvensförfarandet avseende nämnda person har avslutats, inte kan drivas in.

Underskrifter