

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. SHARPSTON

van 14 januari 2016 (1)

Zaak C-546/14

Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C., in liquidatie

[verzoek van het Tribunale di Udine (Italië) om een prejudiciële beslissing]

„Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Ondernemer in financiële moeilijkheden – Preventief akkoord – Gedeeltelijke betaling van een btw-schuld aan de lidstaat – Beginsel van loyale samenwerking”

1. Het Hof heeft er al meermaals aan herinnerd dat iedere lidstaat op grond van het recht van de Europese Unie verplicht is alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te nemen om te waarborgen dat de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) op zijn grondgebied volledig wordt geïnd. De bewegingsvrijheid waarover de lidstaten daarbij beschikken, wordt ten eerste beperkt door de verplichting om de doeltreffende inning van de eigen middelen van de Unie te waarborgen en ten tweede door de verplichting om noch binnen een lidstaat, noch binnen de lidstaten gezamenlijk, aanzienlijke verschillen in behandeling van de belastingplichtigen in het leven te roepen (beginsel van fiscale neutraliteit). Met het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing wenst het Tribunale di Udine (rechtbank Udine; hierna: „verwijzende rechter”) in wezen te vernemen of deze beginselen zich ertegen verzetten dat een lidstaat slechts een gedeeltelijke betaling van een btw-schuld door een ondernemer in financiële moeilijkheden aanvaardt in het kader van een preventief akkoord waarbij zijn vermogen wordt vereffend.

Wettelijke bepalingen

Unierecht

2. Artikel 4, lid 3, VEU bepaalt:

„Krachtens het beginsel van loyale samenwerking respecteren de Unie en de lidstaten elkaar en steunen zij elkaar bij de vervulling van de taken die uit de Verdragen voortvloeien.

De lidstaten treffen alle algemene en bijzondere maatregelen die geschikt zijn om de nakoming van de uit de Verdragen of uit de handelingen van de instellingen van de Unie voortvloeiende verplichtingen te verzekeren.

De lidstaten vergemakkelijken de vervulling van de taak van de Unie en onthouden zich van alle maatregelen die de verwezenlijking van de doelstellingen van de Unie in gevaar kunnen brengen.”

3. De btw-richtlijn(2) bevat onder meer de volgende overwegingen:

„(4) Het verwezenlijken van de doelstelling een interne markt in te stellen vooronderstelt dat in de lidstaten wetgevingen inzake omzetbelasting worden toegepast die de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmeren. Het is derhalve noodzakelijk om door middel van een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) een harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting tot stand te brengen die ten doel heeft, de factoren die de mededingingsvoorwaarden op nationaal of op communautair niveau zouden kunnen vervalsen, zoveel mogelijk uit te schakelen.

[...]

(7) Het gemeenschappelijke btw-stelsel moet – zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd – uiteindelijk mededingingsneutraal zijn [...].

(8) [...] de begroting van de Gemeenschappen [wordt], onverminderd de andere ontvangsten, in haar geheel gefinancierd uit de eigen middelen van de Gemeenschappen. Deze middelen omvatten onder meer de ontvangsten uit de btw, verkregen door toepassing van een gemeenschappelijk percentage op een grondslag die op uniforme wijze volgens communautaire voorschriften wordt vastgesteld.”

4. Volgens artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn zijn onder meer aan btw onderworpen de leveringen van goederen en diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, alsmede de invoer van goederen.

5. Artikel 206 bepaalt:

„Iedere belastingplichtige die tot voldoening van de belasting is gehouden, moet het nettobedrag van de btw bij de indiening van de in artikel 250 bedoelde aangifte voldoen. De lidstaten kunnen echter een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag vaststellen of bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan.”

6. Overeenkomstig artikel 212 kunnen de lidstaten belastingplichtigen vrijstellen van de betaling van de verschuldigde btw wanneer het bedrag daarvan onbeduidend is.

7. In artikel 273, eerste alinea, is bepaald dat „[d]e lidstaten [...], onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen [kunnen] voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.”

8. Ingevolge artikel 2, lid 1, onder b), van besluit 2007/436(3) worden de eigen middelen van de Unie onder meer gevormd door de inkomsten uit „de toepassing van een voor alle lidstaten geldend uniform percentage op de btw-grondslag die op uniforme wijze is vastgesteld volgens communautaire voorschriften”. Dit uniform percentage wordt in artikel 2, lid 4, vastgesteld op 0,30 %.

Italiaans recht

9. In artikel 160 van Regio Decreto del 16 marzo 1942, n. 267 (koninklijk decreet nr. 267 van 16 maart 1942, zoals gewijzigd; hierna: „Legge fallimentare”) (Italiaanse faillissementswet) is voorzien in een procedure betreffende een preventief akkoord (concordato preventivo) voor

insolvente ondernemers en ondernemers in financiële moeilijkheden, dat een alternatief biedt voor een faillietverklaring. In die procedure wordt het vermogen van de schuldenaar ter beschikking gesteld ten behoeve van de volledige betaling van alle bevoorrechte schuldeisers en de gedeeltelijke betaling van de concurrente schuldeisers. Het akkoord kan echter inhouden dat sommige categorieën bevoorrechte schuldeisers slechts gedeeltelijk worden betaald, mits een onafhankelijke deskundige verklaart dat deze schuldeisers in geval van faillissement van de ondernemer geen betere behandeling ten deel zou vallen.

10. Voorstellen voor een dergelijk akkoord moeten aan de schuldeisers worden voorgelegd bij beroep bij het bevoegde tribunaal. Overeenkomstig artikel 162 Legge fallimentare moet die rechtbank eerst nagaan of is voldaan aan de wettelijke voorwaarden om een akkoordprocedure in te leiden. De schuldeisers aan wie de schuldenaar geen volledige en onmiddellijke betaling voorstelt, worden vervolgens opgeroepen om over het voorstel te stemmen. Het voorstel moet overeenkomstig artikel 177 worden goedgekeurd door een aantal schuldeisers waarvan de vorderingen tezamen de meerderheid vormen van het totale, door de tot de stemming toegelaten schuldeisers gevorderde bedrag. Artikel 180 bepaalt dat de rechtbank in dat geval het aldus goedgekeurde akkoord homologeert na eventuele beslissingen op verzet van tegenstemmende schuldeisers. Akkoorden zijn verbindend voor alle schuldeisers zodra zij door de rechtbank zijn gehomologeerd.

11. Volgens de verwijzingsbeslissing worden geschillen tussen individuele schuldeisers en de schuldenaar over het bestaan of de hoogte van een vordering niet tijdens de insolventieprocedure beslecht, maar door middel van een gewone gerechtelijke procedure. Volgens artikel 173 Legge fallimentare moet het verzoek om een akkoord evenwel worden afgewezen indien de verzoeker bewust activa heeft verborgen gehouden of een of meerdere schulden niet heeft opgegeven.

12. Artikel 182 ter Legge fallimentare biedt de ondernemer de mogelijkheid om – naast het voorstel voor een akkoord – een „fiscale vaststellingsovereenkomst” voor te stellen aan de belastingautoriteiten en aan de socialezekerheidsinstellingen. Een dergelijk voorstel, waarvoor ook geldt dat in geval van faillissement geen groter deel van de vorderingen zou worden voldaan, moet worden aanvaard door elke betrokken belastingdienst en/of socialezekerheidsinstelling. Een fiscale vaststellingsovereenkomst mag echter geen betrekking hebben op heffingen die eigen middelen van de Unie vormen, en mag niet bepalen dat btw-vorderingen, die naar Italiaans recht bevoorrecht zijn (rang 19), slechts gedeeltelijk worden voldaan. Enkel uitgestelde betaling is mogelijk.

13. Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft de Corte di cassazione (hof van cassatie) geoordeeld dat een ondernemer met belastingschulden die een preventief akkoord in de zin van artikel 160 Legge fallimentare voorstelt, niet verplicht is een afzonderlijk voorstel voor een fiscale vaststellingsovereenkomst in te dienen wanneer hij belastingschulden heeft, maar deze schulden ook mag opnemen in het algemene voorstel aan alle schuldeisers. In dat geval neemt de Staat deel aan de stemming tot goedkeuring van het akkoord indien er geen volledige betaling van de belastingschulden wordt voorgesteld. De Staat kan zich bij de bevoegde rechter ook verzetten tegen de ondanks zijn tegenstem bij meerderheid verkregen goedkeuring.

14. Volgens dezelfde cassatierechtspraak geldt het verbod om slechts gedeeltelijke betaling van de btw-schuld voor te stellen in de procedure inzake een fiscale vaststellingsovereenkomst echter ook in het kader van akkoordvoorstellen. Blijkens de verwijzingsbeslissing is deze positie van de Corte de cassazione onder meer gebaseerd op de uitlegging door het Hof(4) van artikel 4, lid 3, VEU en van de Zesde richtlijn(5), die van toepassing was vóór de btw-richtlijn. De verwijzende rechter twijfelt of deze positie van de Corte de cassazione in overeenstemming is met de uitlegging van het Hof.

Feiten, procedure en prejudiciële vraag

15. Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C. (hierna: „Degano”) heeft op 22 mei 2014 bij de verwijzende rechter een akkoordvoorstel ingediend, naar aanleiding van financiële moeilijkheden die haar beletten haar commerciële activiteiten voort te zetten. Volgens het voorstel zouden bepaalde bevoorrechte schuldeisers volledig worden betaald, terwijl sommige bevoorrechte schuldeisers van lagere rang, de concurrente schuldeisers en de Staat wat betreft Degano’s btw-schuld slechts gedeeltelijk zouden worden betaald.

16. De verwijzende rechter vraagt zich af of het voorstel niet-ontvankelijk moet worden verklaard op grond dat niet is voorzien in volledige betaling van Degano’s btw-schuld. Hij betwijfelt echter of de verplichting van een lidstaat om alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te nemen om te waarborgen dat de verschuldigde btw volledig wordt geïnd, zoals neergelegd in de rechtspraak van het Hof, in feite een akkoord verbiedt waarbij slechts een deel van een btw-schuld wordt voldaan, op voorwaarde dat in een faillissementsprocedure geen groter deel van de schuld zou worden voldaan. Hij verzoekt bijgevolg om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Dienen de beginselen en voorschriften van artikel 4, lid 3, VEU en van [de btw-richtlijn] zoals uitgelegd in de arresten van het Hof van Justitie [Commissie/Italië, C?132/06, EU:C:2008:412; Commissie/Italië, C?174/07, EU:C:2008:704, en Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2012:186], tevens aldus te worden uitgelegd dat een nationaal voorschrift (en daarmee, in het onderhavige geval, een uitlegging van de artikelen 162 en 182 ter, Legge fallimentare) daarmee onverenigbaar is indien, op grond daarvan, een voorstel voor een preventief akkoord dat inhoudt dat de btw-vordering van de Staat na vereffening van het vermogen van de schuldenaar slechts gedeeltelijk wordt betaald, toelaatbaar is wanneer geen gebruik wordt gemaakt van een fiscale vaststellingsovereenkomst en naar verwachting – op basis van de vaststelling van een onafhankelijke deskundige en na een formele toetsing door het Tribunale – in geval van vereffening in faillissement geen groter deel van die schuld zou worden voldaan?”

17. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Degano, de Italiaanse en de Spaanse regering alsmede door de Europese Commissie. Er heeft geen pleitzitting plaatsgevonden.

Ontvankelijkheid

18. De Commissie merkt op dat de verwijzende rechter niet zeker lijkt te zijn of zijn verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk is. Dit verzoek is geformuleerd in een kortgedingprocedure om te bepalen of Degano’s verzoek om een akkoord ontvankelijk is. De verwijzende rechter zet voorts uiteen dat het een niet-contentieuze procedure betreft, tenzij en tot tegenstemmende schuldeisers een akkoord betwisten dat is goedgekeurd door de schuldeisers waarvan de vorderingen tezamen de meerderheid vormen van de vorderingen van de tot de stemming toegelaten schuldeisers.

19. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is volgens mij duidelijk ontvankelijk.

20. Volgens vaste rechtspraak is een nationale rechter bevoegd tot verwijzing naar het Hof indien bij hem een geding aanhangig is gemaakt en hij uitspraak moet doen in het kader van een procedure die moet leiden tot een rechterlijke beslissing.(6) Deze procedure kan een kortgedingprocedure zijn, aangezien het tot de exclusieve bevoegdheid van de nationale rechter behoort om te bepalen welk ogenblik het meest geschikt is om een prejudiciële vraag te stellen.(7) Bijgevolg verzet de omstandigheid dat de procedure bij de verwijzende rechter in casu zich momenteel in een voorafgaande of tussentijdse fase bevindt, zich er niet tegen dat de rechter op dit ogenblik voor een prejudiciële verwijzing kiest.

21. Voorts is het Hof weliswaar niet bevoegd om te beslissen op vragen die zijn gerezen in een procedure waar de nationale rechter optreedt als bestuursorgaan en geen rechtsprekende functie uitoefent(8), maar daarvan is in casu geen sprake.

22. De verwijzende rechter is in het hoofdgeding aangezocht om te toetsen of het akkoord – in zijn eigen woorden – „juridisch haalbaar” is. Hij moet derhalve nagaan of de wettelijke voorwaarden om een dergelijk akkoord te sluiten zijn vervuld. Die voorafgaande stap is een noodzakelijk vereiste voor een stemming over het akkoord en het wijzen door de verwijzende rechter – voor zover verzet door tegenstemmende schuldeisers werd afgewezen – van een uiteindelijke beslissing waarbij het akkoord wordt gehomologeerd en verbindend wordt voor alle schuldeisers. Of het een contentieuze fase betreft, heeft geen invloed op de rechtsprekende functie die de verwijzende rechter aldus uitoefent.(9)

23. Tot slot heeft de verwijzende rechter deze prejudiciële vraag verwezen omdat hij eraan twijfelt of de rechtspraak van de Corte di cassazione (dat een preventief akkoord in de zin van artikel 160 Legge fallimentare nooit in gedeeltelijke betaling van een btw-schuld mag voorzien) juist is voor zover zij is gebaseerd op de uitlegging die het Hof heeft gegeven van artikel 4, lid 3, VEU en de Zesde richtlijn. De verwijzende rechter is weliswaar gebonden door het oordeel van de Corte di cassazione inzake de uitlegging van artikel 160 Legge fallimentare, maar dat ontnemt hem niet het recht het Hof vragen voor te leggen over de uitlegging van het Unierecht waarop zodanig rechtsoordeel betrekking heeft.(10)

Beoordeling

Opmerkingen vooraf

24. Vast staat dat Degano in financiële moeilijkheden verkeert in de zin van artikel 160 Legge fallimentare en dat het akkoord een alternatief voor een faillissementsverklaring vormt. Voorts wordt niet betwist dat Degano's gehele vermogen wordt vereffend op basis van het betrokken akkoord.

25. Het bestaan of het bedrag van Degano's btw-schuld ten aanzien van de Italiaanse Staat lijken evenmin ter discussie te staan in het hoofdgeding. Zoals de verwijzende rechter heeft uitgelegd, worden dergelijke betwistingen buiten de akkoordprocedure behandeld.

Verplichtingen van de lidstaten volgens de rechtspraak

26. Het Hof heeft reeds meermaals geoordeeld dat uit het gemeenschappelijke btw-stelsel en artikel 4, lid 3, VEU voortvloeit dat iedere lidstaat verplicht is alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te nemen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd. In dit verband moeten de lidstaten de aangiften van de belastingplichtigen, hun boekhouding en andere relevante documenten controleren, en de verschuldigde belasting berekenen en innen.(11)

27. De lidstaten zijn in het kader van het gemeenschappelijke btw-stelsel weliswaar gehouden de nakoming van de op de belastingplichtigen rustende verplichtingen te waarborgen, maar zij beschikken daarbij over een zekere bewegingsvrijheid, onder meer aangaande de wijze waarop de middelen waarover zij beschikken worden aangewend.(12)

28. Het Hof heeft evenwel verduidelijkt dat deze vrijheid wordt beperkt door de verplichting van de lidstaten om de doeltreffende inning van de eigen middelen van de Unie te waarborgen.(13) Aangezien die middelen volgens artikel 2, lid 1, van besluit 2007/436 de ontvangsten omvatten uit de toepassing van een uniform percentage op de btw-grondslag die op uniforme wijze is vastgesteld, bestaat er volgens het Hof een rechtstreeks verband tussen de inning van de btw-ontvangsten met eerbiediging van het toepasselijke Unierecht en de terbeschikkingstelling van de overeenkomstige btw-middelen aan de begroting van de Unie, aangezien elk mankement in de inning van de btw-ontvangsten oorzaak kan zijn van een vermindering van de btw-middelen van de Unie.(14)

29. Daarnaast mogen noch binnen een lidstaat, noch binnen de lidstaten gezamenlijk aanzienlijke verschillen in behandeling van de belastingplichtigen in het leven worden geroepen. De btw-richtlijn dient te worden uitgelegd in overeenstemming met het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich ertegen verzet dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, voor de btw-heffing verschillend worden behandeld.(15) De lidstaten moeten bij de inning van de btw steeds dit beginsel eerbiedigen, dat ertoe strekt eerlijke concurrentie op de interne markt mogelijk te maken.(16)

30. Tegen die achtergrond heeft het Hof in de twee aangehaalde arresten Commissie/Italië geoordeeld dat het in strijd was met de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn en – het huidige – artikel 4, lid 3, VEU om algemeen en zonder onderscheid af te zien van de controle van de in de loop van een reeks belastingjaren verrichte belastbare handelingen.(17) Zoals ik heb uiteengezet in mijn conclusie in de zaak Belvedere Costruzioni(18), verleenden de Italiaanse wettelijke bepalingen die in die zaken aan de orde waren, in feite een verstrekkende vrijwaring van beoordeling of onderzoek door de belastingautoriteiten ten aanzien van btw-bedragen die niet tijdig waren aangegeven, in ruil voor betaling van een bedrag dat varieerde van de helft van het vervolgens aangegeven bedrag tot een louter symbolisch bedrag. Het Hof heeft in de arresten Commissie/Italië vastgesteld dat door de wanverhouding tussen de daadwerkelijk verschuldigde bedragen en de bedragen die werden betaald door belastingplichtigen die van deze fiscale amnestie gebruik wensten te maken, nagenoeg een belastingvrijstelling ontstond, en dat door deze aanzienlijke verschillen in behandeling van de belastingplichtigen in Italië het beginsel van fiscale neutraliteit op de helling kwam te staan.(19)

31. In het arrest Belvedere Costruzioni heeft het Hof daarentegen geoordeeld dat noch artikel 4, lid 3, VEU, noch de artikelen 2 en 22 van de Zesde richtlijn eraan in de weg staan dat op btw-gebied een nationale uitzonderingsbepaling wordt toegepast op grond waarvan procedures die aanhangig zijn bij een hogere rechter automatisch worden beëindigd wanneer die procedures zijn aangevangen met een beroep dat in eerste aanleg meer dan tien jaar vóór de inwerkingtreding van die bepaling is ingesteld en de belastingdienst in eerste en in tweede aanleg in het ongelijk is gesteld.(20) De bepaling die in die zaak aan de orde was, leidde er automatisch toe dat de beslissing van de rechter in tweede aanleg, die ongunstig was voor de belastingdienst, kracht van gewijsde verkreeg en de door de belastingdienst gevorderde schuld dus verviel. Het Hof heeft de bepaling verenigbaar met het Unierecht geacht op grond dat zij uitzonderlijk en beperkt was, geen algemene discriminerende werking had en het beginsel van rechterlijke behandeling binnen een redelijke termijn moest worden geëerbiedigd.(21)

Akkoordprocedure aan de orde in het hoofdgeding

32. De Commissie stelt dat het in het hoofdgeding voorgestelde akkoord niet beantwoordt aan de beginselen zoals uiteengezet in de arresten Commissie/Italië. Zij betoogt in wezen dat zowel de regels betreffende de eigen middelen van de Unie als de btw-richtlijn, in samenhang met het beginsel van loyale samenwerking van artikel 4, lid 3, VEU, elke lidstaat een absolute verplichting opleggen om de btw op zijn grondgebied volledig te innen. Een lidstaat kan een belastingplichtige enkel vrijstellen van betaling van een btw-schuld in het in artikel 212 van de btw-richtlijn bedoelde geval, namelijk wanneer het verschuldigde bedrag onbeduidend is. Hij mag een belastingplichtige in financiële moeilijkheden niet toestaan slechts een deel van een btw-schuld te voldoen in het kader van een preventief akkoord waarbij zijn vermogen wordt vereffend. De Commissie betoogt – buiten het bestek van de prejudiciële vraag – dat het derhalve niet enkel onontbeerlijk is dat btw-schulden wettelijk bevoorrecht worden, maar dat zij bovendien in insolventieprocedures, binnen de categorie van de bevoorrechte schulden, rang nemen voor alle andere schulden, zowel formeel als materieel.

33. Ik zal eerst ingaan op de laatste bewering, die volgens mij te rigide is.

34. Om te beginnen vindt het argument dat btw-schulden een hogere rang moeten nemen dan alle andere schulden teneinde de financiële belangen van de Unie te beschermen, geen steun in de aangehaalde beginselen.⁽²²⁾ De vrijheid van de lidstaten bij het waarborgen dat belastingplichtigen hun verplichtingen nakomen, wordt weliswaar beperkt door de taak om doeltreffende inning van de eigen middelen van de Unie, met inbegrip van btw, te verzekeren, maar het gemeenschappelijke btw-stelsel verplicht de lidstaten niet btw-schulden voorrang te verlenen boven alle andere soorten schulden.

35. In mijn conclusie in de zaak *Belvedere Costruzioni* heb ik gesteld dat het vereiste van doeltreffende inning niet absoluut kan zijn.⁽²³⁾ Het Hof heeft deze stelling gevolgd op grond dat, ten eerste, de verplichting om doeltreffende inning van de middelen van de Unie te waarborgen niet mag ingaan tegen de eerbiediging van het beginsel van rechterlijke behandeling binnen een redelijke termijn⁽²⁴⁾ en, ten tweede, de betrokken maatregel geen maatregel was waarbij algemeen voor een bepaalde periode van de btw-inning werd afgezien, maar een uitzonderlijke maatregel, die – gezien de toepassingsvoorwaarden – gericht en beperkt was, zodat geen aanzienlijke verschillen ontstonden in behandeling van de belastingplichtigen en bijgevolg het beginsel van fiscale neutraliteit niet werd geschonden.⁽²⁵⁾

36. Een lidstaat kan het derhalve in bepaalde omstandigheden legitiem achten afstand te doen van volledige betaling van een btw-schuld, voor zover die omstandigheden uitzonderlijk, specifiek en beperkt zijn en hij daardoor geen aanzienlijke verschillen in behandeling van de belastingplichtigen doet ontstaan en derhalve het beginsel van fiscale neutraliteit niet schendt.

37. Tegen die achtergrond moet de lidstaten een zekere flexibiliteit worden gegund bij de inning van btw-schulden van – zoals in het hoofdgeding – een belastingplichtige in financiële moeilijkheden. Die situatie is specifiek omdat het vermogen van de belastingplichtige niet volstaat om alle schuldeisers te voldoen. Aangezien het Unierecht geen harmonisatiemaatregelen inzake de rang van btw-schulden bevat, moeten de lidstaten in dergelijke omstandigheden vrij zijn om te bepalen dat andere soorten schulden (zoals lonen of socialezekerheidsbijdragen, of – in het geval van individuele belastingplichtigen – onderhoudsuitkeringen) meer bescherming verdienen.

38. Daarnaast is een procedure zoals die in het hoofdgeding in overeenstemming met de verplichting van de lidstaten om een doeltreffende inning van de middelen van de Unie te waarborgen, aangezien zij minstens drie waarborgen bevat om btw-schulden te beschermen.

39. In de eerste plaats moet een akkoordvoorstel onder meer worden afgewezen indien de verzoeker bewust activa verborgen heeft gehouden of een of meerdere schulden (waaronder dus btw-schulden) niet heeft opgegeven.

40. In de tweede plaats kan volgens de verwijzende rechter in het akkoord weliswaar worden bepaald dat een btw-schuld niet volledig wordt voldaan, maar is dit enkel mogelijk indien een onafhankelijke deskundige verklaart dat de belastingdienst in geval van faillissement geen betere behandeling ten deel zou vallen. Dus hoewel er situaties denkbaar zijn waarin door een preventief akkoord een groter deel van de btw-schuld wordt voldaan dan in het geval van faillissement, is het omgekeerde onmogelijk. Afgezien daarvan kan een bepaling van nationaal recht niet worden geacht onverenigbaar te zijn met de verplichting om doeltreffende inning van de middelen van de Unie te waarborgen op de enkele grond dat daarbij wordt gekozen voor een bepaalde wijze om een zo groot mogelijk deel van de middelen te innen, in plaats van een andere.

41. In de derde plaats moet over het akkoord zelf, zelfs indien het beroep waarbij het wordt voorgesteld ontvankelijk is, worden gestemd door alle schuldeisers voor wie de toepassing niet voorziet in volledige en onmiddellijke betaling (met inbegrip van de Staat indien het voorstel niet voorziet in volledige betaling van een btw-schuld). Het akkoord moet worden goedgekeurd door een aantal schuldeisers waarvan de vorderingen tezamen de meerderheid vormen van het totale, door de tot de stemming toegelaten schuldeisers gevorderde bedrag. Tegenstemmende schuldeisers kunnen daarna bij de rechter opkomen tegen het akkoord.⁽²⁶⁾ De akkoordprocedure stelt de Staat dus in de gelegenheid alle stappen te nemen die hij nodig acht om te waarborgen dat een zo groot mogelijk deel van de btw-schuld wordt geïnd gegeven de omstandigheden. Dat kan bijvoorbeeld betekenen dat de Staat tegen het akkoord stemt (of ertegen opkomt bij de rechter) wanneer hij het niet eens is met de conclusies van de onafhankelijke deskundige.

42. Tot slot doet de akkoordprocedure, aangezien zij – gezien de strikte toepassingsvoorwaarden – gericht en beperkt is, duidelijk geen aanzienlijke verschillen in behandeling van de belastingplichtigen ontstaan en is zij bijgevolg in overeenstemming met het beginsel van fiscale neutraliteit. Anders dan de nationale bepalingen die aan de orde waren in de twee arresten Commissie/Italië, houdt de akkoordprocedure geen algemene en ongedifferentieerde afstand in door de belastingdienst van zijn recht op betaling van btw-schulden. De omstandigheid dat in de procedure mogelijk een deel van een btw-schuld moet worden opgegeven, moet worden gezien in het licht van de doelstelling om een belastingplichtige in financiële moeilijkheden een tweede kans te geven door een collectieve herstructurering van al zijn schulden.

43. In het geval van Degano lijkt het er weliswaar op dat het akkoord vereffening van haar hele vermogen inhoudt, maar het Hof is niet ingelicht over de precieze details. Andere akkoorden beogen misschien de continuïteit van de bedrijfsuitoefening van de schuldenaar te handhaven. Zoals de Spaanse regering opmerkt, sluit het betrokken doel in dergelijke gevallen aan bij de aanbeveling van de Commissie aan de lidstaten om de belemmeringen voor een doeltreffende herstructurering van levensvatbare ondernemingen in financiële moeilijkheden weg te nemen, wat ondernemerschap, investeringen en werkgelegenheid bevordert en bijdraagt aan het beperken van de belemmeringen voor de goede werking van de interne markt.⁽²⁷⁾

44. Evenwel moet worden benadrukt dat mijn conclusie enkel de uitlegging van het Unierecht behelst. De verwijzende rechter lijkt te twijfelen aan de uitlegging van sommige bepalingen van de

Legge fallimentare door de Corte di cassazione. Ik neem geen standpunt in over andere mogelijke redenen van nationaal recht waardoor de Corte di cassazione zich bij haar beslissingen mogelijk heeft laten leiden.

Conclusie

45. Ik geef het Hof derhalve in overweging de vraag van het Tribunale di Udine (Italië) te beantwoorden als volgt:

„Noch artikel 4, lid 3, VEU, noch richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde verzetten zich tegen nationale regels zoals die in het hoofdgeding, voor zover die regels in die zin moeten worden uitgelegd dat een onderneming in financiële moeilijkheden een preventief akkoord mag sluiten waarbij haar vermogen wordt vereffend zonder dat volledige betaling van de btw-vordering van de Staat wordt aangeboden, op voorwaarde dat een onafhankelijke deskundige vaststelt dat in geval van faillissement geen groter deel van die vordering zou worden voldaan en het akkoord door een rechterlijke instantie wordt gehomologeerd.”

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

3 – Besluit 2007/436/EG, Euratom van de Raad van 7 juni 2007 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen (PB L 163, blz. 17). Besluit 2007/436 is ingetrokken bij besluit 2014/335/EU, Euratom van de Raad van 26 mei 2014 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Unie (PB L 168, blz. 105), dat met terugwerkende kracht van toepassing zal zijn vanaf 1 januari 2014 zodra alle lidstaten dit hebben goedgekeurd. De aangehaalde bepalingen werden echter niet gewijzigd.

4 – Zie in het bijzonder arresten Commissie/Italië, C-132/06, EU:C:2008:412; Commissie/Italië, C-174/07, EU:C:2008:704, en Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186.

5 – Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

6 – Zie, het meest recent, arrest Torresi, C-58/13 en C-59/13, EU:C:2014:2088, punt 19.

7 – Zie bijvoorbeeld arrest X, C-60/02, EU:C:2004:10, punten 25, 26 en 28.

8 – Zie onder meer arrest Job Centre, C-111/94, EU:C:1995:340, punt 11, en beschikking Bengtsson, C-344/09, EU:C:2011:174, punt 19.

9 – Zie in die zin arresten Corsica Ferries, C-18/93, EU:C:1994:195, punt 12, en Roda Golf & Beach Resort, C-14/08, EU:C:2009:395, punt 33.

10 – Zie onder meer arrest Rheinmühlen-Düsseldorf, 166/73, EU:C:1974:3, punt 4, en Cartesio, C-210/06, EU:C:2008:723, punt 93.

11 – Zie arresten Commissie/Italië, C?132/06, EU:C:2008:412, punt 37, en Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2012:186, punt 20. Zie ook arresten Commissie/Italië, C?174/07, EU:C:2008:704, punt 36, en Cabinet Medical Veterinar Tomoiag? Andrei, C?144/14, EU:C:2015:452, punt 25.

12 – Arresten Commissie/Italië, C?132/06, EU:C:2008:412, punt 38, en Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2012:186, punt 21.

13 – Arresten Commissie/Italië, C?132/06, EU:C:2008:412, punt 39, en Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2012:186, punt 22.

14 – Zie arrest Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, punt 26. Zie ook arresten Commissie/Duitsland, C?539/09, EU:C:2011:733, punt 72, en mijn conclusie in de zaak Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2011:754, punt 47.

15 – Zie arresten Commissie/Italië, C?132/06, EU:C:2008:412, punt 39, en Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2012:186, punt 22. Zie ook beschikking Nuova Invincibile, C?82/14, EU:C:2015:510, punt 23.

16 – Arrest Commissie/Italië, C?132/06, EU:C:2008:412, punt 45. Zie ook de overwegingen 4 en 7 van de btw-richtlijn.

17 – Arresten Commissie/Italië, C?132/06, EU:C:2008:412, en Commissie/Italië, C?174/07, EU:C:2008:704. De betrokken bepalingen van de Zesde richtlijn komen overeen met die van de artikelen 2, lid 1, 206, 252, lid 1, en 273 van de btw-richtlijn (artikel 252, lid 1, verplicht belastingplichtigen een btw-aangifte in te dienen).

18 – C?500/10, EU:C:2011:754, punt 36.

19 – Arrest Commissie/Italië, C?132/06, EU:C:2008:412, punten 43 en 44.

20 – Arrest Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2012:186, punt 28.

21 – Zie hieronder, punt 35.

22 – Punten 26?31 hierboven.

23 – Conclusie in de zaak Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2011:754, punt 48.

24 – Arrest Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2012:186, punten 23?25.

25 – Arrest Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2012:186, punten 26?27.

26 – Artikelen 177 en 180 Legge fallimentare.

27 – Aanbeveling van de Commissie van 12 maart 2014 inzake een nieuwe aanpak van faillissement en insolventie, C(2014) 1500 final, blz. 4 en 5.