

Byla C-162/07

Ampliscientifica Srl

ir

Amplifin SpA

prieš

Ministero dell'Economia e delle Finanze

ir

Agenzia delle Entrate

(Corte suprema di cassazione prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Apmokestinamieji asmenys – 4 straipsnio 4 dalies antroji pastraipa – Patronuojanti bendrovė ir dukterinė bendrovė – Valstybės narės įgyvendinama vieno apmokestinamojo asmens schema – Sąlygos – Pasekmės“

Sprendimo santrauka

1. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamieji asmenys

(Tarybos direktyvos 77/388 4 straipsnio 4 dalies antroji pastraipa)

2. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Supaprastintą pridėtinės vertės mokesčio deklaravimo ir mokėjimo schema

(Tarybos direktyva 77/388)

1. Šeštosios direktyvos 77/388/EEB, reglamentuojančios valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimą 4 straipsnio 4 dalies antroji pastraipa yra norma, kurios įgyvendinimas valstybėje narėje reikalauja, jog valstybė narė prieš tai pasikonsultuotų su Patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu ir priimtų nacionalinės teisės aktus, leidžiančius asmenis, visų pirma šalies teritorijoje steigtas bendroves, kurios, nors teisiškai ir savarankiškos, vis dėlto glaudžiai susijusios viena su kita finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, laikyti nebe atskirais pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamaisiais asmenimis, o vienu apmokestinamuoju asmeniu, kuriam vieninteliui suteikiamas atskiras minėto mokesčio mokėtojo kodas ir kuris dėl to vienintelis gali pateikti pridėtinės vertės mokesčio deklaracijas. Jeigu nebuvo iš anksto konsultuotasi su Patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu, šiuos kriterijus atitinkantys nacionalinės teisės aktai yra perkėlimo priemonė, priimta pažeidžiant Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 4 dalies antrojoje pastraipoje nustatytą procedūrą reikalavimą.

(žr. 23 punktą ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Mokesčių neutralumo principas nedraudžia nacionalinės teisės aktų, kuriuose tik skirtingai vertinami supaprastintų PVM deklaravimo ir mokėjimo schema norintys pasinaudoti apmokestinamieji asmenys, atsižvelgiant į tai, ar patronuojantys bendrovei (vienetui) priklauso daugiau kaip 50 % pavaldžių asmenų akcijų ar kapitalo dalių vėliausiai nuo metų, įjusi prieš deklaravimo metus, pradžios, ar, atvirkščiai, šios sąlygos vykdytos tik po šios datos. Be to, nei piktnaudžiavimo teise draudimo principas, nei proporcingumo principas nedraudžia tokių teisės aktų.

(žr. 32 punktą ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2008 m. gegužės 22 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Apmokestinamieji asmenys – 4 straipsnio 4 dalies antroji pastraipa – Patronuojanti bendrovė ir dukterinės bendrovės – Valstybės narės įgyvendinama vieno apmokestinamojo asmens schema – Sąlygos – Pasekmės“

Byloje C-162/07

dėl *Corte suprema di cassazione* (Italija) 2006 m. lapkričio 30 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. kovo 26 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Ampliscentifica Srl,

Amplifin SpA

prieš

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh ir A. Arabadjev (pranešėjas),

generalinis advokatas J. Mazák,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2008 m. sausio 30 d. posėdžiui,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

- *Ampliscientifica Srl* ir *Amplifin SpA*, atstovaujantį advokato M. Garavoglia,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
- Kipro vyriausybės, atstovaujamos E. Syméonidou,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos C. Gibbs, padedamos baristerio I. Hutton,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos A. Aresu ir M. Afonso,

atsižvelgus į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaitavimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 4 straipsnio 4 dalies antrosios pastraipos išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Ampliscientifica Srl* (toliau – *Ampliscientifica*) bei *Amplifin SpA* (toliau – *Amplifin*) ir *Ministero dell'Economia e delle Finanze* bei *Agenzia delle Entrate* dėl *Amplifin* adresuoto priminimo sumokėti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) už 1990 ir 1991 metus.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurių ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.“

4 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrojoje pastraipoje numatyta:

„Laikydamosi 29 straipsnio nuostatų dėl konsultacijų valstybės narės gali kaip atskirą apmokestinamąjį asmenį traktuoti šalies teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, nors teisiškai ir savarankiški, vis dėlto yra glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.“

5 Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„1. Taryba, Komisijos pasiūlymu, vieningai gali leisti bet kuriai valstybei imtis specialią priemonę, nukrypstant nuo direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta mokesčių taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčių vengimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Priemonės, skirtos mokesčių surinkimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti žalos, nebent labai nežymiai, mokesčių sumai, apskaičiuojamai galutinio vartojimo etape.“

6 Šeštosios direktyvos 29 straipsniu įkurtas Patariamasis pridėtinės vertės mokesčių komitetas.

Nacionalinės teisės aktai

Respublikos Prezidento dekretas Nr. 633

7 1972 m. spalio 26 d. Respublikos Prezidento dekretu Nr. 633, nustatant ir reglamentuojant pridėtinės vertės mokestį (GURI, Nr. 292, 1972 m. lapkričio 11 d., paprastasis priedas), su pakeitimais, padarytais 1979 m. sausio 29 d. Respublikos Prezidento dekretu Nr. 24 (GURI, Nr. 30, 1979 m. sausio 31 d.), 73 straipsnio trečiojoje pastraipoje numatyta:

„Finansų ministras priimdamas dekretus, tvirtinančius atitinkamą tvarką, gali nustatyti, kad dukterinių bendrovių deklaracijas gali pateikti patrunuojanti bendrovė (vienetas) savo buveinėse, registruotos mokesčių tikslais, biurui ir kad <...> patrunuojančios bendrovės (vieneto) ir dukterinių bendrovių bendrai mokėtina suma, atskaičius perviršų, sumokama šiam biurui. Deklaracijos, kurias pasirašo ir patrunuojanti bendrovė (vienetas), taip pat pateikiamos dukterinių bendrovių buveinėse, registruotų mokesčių tikslais, biurams, nepažeidžiant šių bendrovių kitų pareigų ir atsakomybės. Dukterinė laikoma bendrovė, kurios daugiau kaip 50 % akcijų arba kapitalo dalį nuo ankstesnio kalendorinio metų pradžios priklauso kitai bendrovei.“

1979 m. gruodžio 13 d. Ministro dekretas

8 Minuto 73 straipsnio trečiojoje pastraipoje numatyta galimybė įgyvendinta 1979 m. gruodžio 13 d. Ministro dekretu dėl pridėtinės vertės mokesčių taisyklių, susijusių su dukterinių bendrovių mokėjimais ir deklaracijomis (GURI, Nr. 344, 1979 m. gruodžio 19 d.), su pakeitimais, padarytais 1989 m. gruodžio 18 d. Ministro dekretu (GURI, Nr. 301, 1989 m. gruodžio 28 d.), (toliau – 1979 m. dekretas). 1979 m. dekretas tvirtina ir supaprastina patrunuojančios bendrovės ir dukterinių bendrovių mokėjimų ir deklaravimo tvarką, suteikdamas galimybę patrunuojančiai bendrovei tam tikrais atvejais veikti savo dukterinės (-ių) bendrovės (-ių) vardu.

9 Pagal 1979 m. dekretu 2 straipsnį „dukterinės laikomos tik tos <...> bendrovės, kurių daugiau kaip 50 % akcijų arba kapitalo dalį nuo ankstesnio kalendorinio metų pradžios turėjo patrunuojanti bendrovė (vienetas) arba kita pastarosios kontroliuojama bendrovė šio straipsnio prasme“.

10 1979 m. dekretu 3 straipsnyje numatyta, kad patrunuojančios bendrovės deklaracijoje, „kuri pasirašo ir dukterinės bendrovės atstovai, turi būti nurodytas dukterinių bendrovių <...> PVM mokėtojo kodas bei kiekvienos iš jų atžvilgiu kompetentingas (PVM) biuras“.

11 1979 m. dekretu 5 straipsnio pirmoji pastraipa išdėstyta taip:

„Patrunuojanti bendrovė (vienetas), norėdama pasiremti šiuo dekretu, privalo taip pat pateikti dukterinių bendrovių metines deklaracijas savo buveinėse, registruotos mokesčių tikslais, (PVM) biurui. Šias deklaracijas, kurias pasirašo ir patrunuojanti bendrovė (vienetas), kartu su priedais taip pat privalo pateikti dukterinės bendrovės kiekvienos iš jų atžvilgiu kompetentingam (PVM) biurui. Dukterinių bendrovių deklaracijose kartu su atitinkamu PVM mokėtojo kodu nurodoma

patronuojanti bendrov? (vienetas).“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

12 Pagrindin? byla susijusi su mokes?i? deklaracijomis, kurias u? 1990 m. pateik? *Ampliscientifica* ir u? 1990 m. ir 1991 m. – *Amplifin* (toliau – gin?ijamos deklaracijos). *Ampliscientifica* ir *Amplifin* yra pagal Italijos teis? kaip *Amplifon* ?moni? grup?s dalis ?steigtos bendrov?s, kuri? veikla – nauj? mokslini? prietais? tyrimai ir pl?tra.

13 Daugiau kaip 50 % 1989 m. vasario m?n. ?steigtos *Ampliscientifica* kapitalo tur?jo *Amplaid SpA*, o pastarosios 99 % kapitalo priklaus? *Amplifin*. *Ampliscientifica* nutrauk? savo veikl? 1993 metais. *Amplifin* Milano PVM biurui pateik? 1979 m. dekrete numatyt? deklaracij? u? 1990 m., ? savo apskaitos dokumentus ?traukusi PVM skol?, kuri prieš tai teko *Ampliscientifica*. U? 1991 m. ji taip pat pasielg? kitos nekilnojamojo turto sektoriuje veikian?ios savo dukterin?s bendrov?s *Ampliare Srl* at?vilgiu, kuri buvo ?steigta 1990 m. lapkri?io m?n., o tai l?m? didelio PVM kredito pervedim? jos naudai.

14 Milano PVM biuras nusprend?, kad *Amplifin* netur?jo teis?s pateikti gin?ijam? deklaracij?, nes d?l ryši?, leidžian?i? taikyti supaprastinto PVM mok?jimo schem?, egzistavimo 1979 m. dekreto 2 straipsnyje numatyta, kad ryšys tarp patronuojan?ios bendrov?s (vieneto) ir dukterini? bendrovi? turi egzistuoti nuo „kalendorini? met? (kurie eina prieš deklaravimo metus) prad?ios“. Taigi jis pri?m? pranešimus apie klaid? i?taisym? u? 1990 m. (d?l *Ampliscientifica* PVM skolos) ir u? 1991 m. (d?l *Ampliare Srl* PVM kredito).

15 *Ampliscientifica* ir *Amplifin* šiuos pranešimus u?gin?ijo *Commissione tributaria provinciale di Milano*, kuri 1996 m. lapkri?io 5 d. atskirais sprendimais patenkino j? reikalavim?.

16 Milano PVM biuras pateik? apeliacin? skund? *Commissione tributaria della Lombardia*, kuri 1999 m. gegu?ž?s 31 d. ir lapkri?io 17 d. Sprendimais patenkino jo skund?, nusprendusi, kad remiantis 1979 m. dekretu *Amplifin* ne?vykdyt? su dukterini? bendrovi? kapitalo tur?jimo terminu susijusios s?lygos ir dar netur?jo teis?s pateikti gin?ijam? deklaracij?. *Ampliscientifica* ir *Amplifin* kasacine tvarka kreip?si ? *Corte suprema di cassazione*, kuris nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar <...> Šeštosios <...> direktyvos <...> 4 straipsnio 4 dalies (antroji pastraipa) turi b?ti laikoma nepakankamai aiškia nuostata, leidžian?ia valstyb?ms nar?ms taikyti joje ?tvirtint? schem? specialiais atvejais, kai tarp skirting? asmen? egzistuoja ekonominiai finansiniai arba teisiniai ryšiai, ar ji turi b?ti laikoma pakankamai aiškia nuostata, taigi tokia, kuria reikalaujama, kad, valstybei narei nusprendus ?tvirtinti toki? schem?, b?t? numatyta j? taikyti visais atvejais, kai egzistuoja šioje nuostatoje apib?dinti ryšiai?

2. Neatsižvelgiant ? ankstesniojo klausimo atsakym?, ar apribojimas laiko at?vilgiu, kuris reiškia, kad ryšys kaip s?lyga schemai taikyti turi egzistuoti ilg? laikotarp?, neleidžiant suinteresuotiesiems asmenims ?rodyti, kad jis atsirado d?l teis?tos ekonomin?s priežasties, yra direktyvoje nurodyt? tiksl? ir draudimo piktnaudžiauti teise principo laikymosi at?vilgiu neproporcinga priemon?? Ar tokie teis?s aktai bet kuriuo atveju prieštarauja PVM neutralumo principui?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

17 Pirmasis klausimas grindžiamas prielaida, jog 1979 m. dekretu, kurio pagrindu priimti

pagrindinėje byloje nagrinėjami priminimai sumokėti PVM, yra gyvendinama kiekvienai valstybei narei Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrąją pastraipą pripažįstama galimybė šalies teritorijoje įsisteigusius ir teisiškai savarankiškus asmenis traktuoti kaip atskirą apmokestinamąjį PVM asmenį, kai šie yra glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Kitaip tariant, 1979 m. dekretas bent jau iš dalies yra Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrosios pastraipos perkėlimo priemonė.

18 Šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš pačios šios nuostatos formuluotės, ji galima gyvendinti tik pasikonsultavus su Patariamuoju PVM komitetu. Tačiau žinoma, kad priimdama 1979 m. dekretą Italijos Respublika dėl to nesikonsultavo.

19 Antra, svarbu pastebėti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje numatytos schemos gyvendinimas reiškia, jog šios nuostatos pagrindu priimti nacionalinės teisės aktai turi leisti, kad asmenys, visų pirma finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais susijusios bendrovės, būtų laikomi nebe atskirais apmokestinamaisiais PVM asmenimis, o vienu apmokestinamuoju asmeniu. Todėl kai valstybė narė gyvendina minėtą nuostatą, pavaldus (-s) asmuo (-enys) šios nuostatos prasme negali būti laikomas (-i) apmokestinamuoju (-aisiais) asmeniu (-imis) Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies prasme (šiuo klausimu žr. 2007 m. spalio 18 d. Sprendimo *van der Steen*, C-355/06, Rink. p. I-0000, 20 punktą). Iš to išplaukia, kad, prilyginus vienam apmokestinamajam asmeniui, minėti pavaldūs asmenys toliau nebegali atskirai pateikti PVM deklaracijų ir grupėje ar už jos ribų būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, nes tik vienintelis apmokestinamasis asmuo gali pateikti šias deklaracijas.

20 Taigi Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroji pastraipa būtinai reikalauja, jog jeigu valstybė narė gyvendina šią nuostatą, perkeliantys nacionalinės teisės aktai turi numatyti, kad apmokestinamasis asmuo būtų vienas, o grupei būtų suteiktas tik vienas PVM mokėtojo kodas. Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad aplinkybė, jog Šeštojoje direktyvoje atskiras PVM mokėtojo kodas aiškiai numatytas tik 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, p. 1) tarpus 28h straipsnį, kuriuo naujai tvirtinti Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalies c–e punktai, t. y. po pagrindinėje byloje nagrinėjamo mokesčio meto, yra nesvarbi pirmiau minėtam argumentui, nes poreikis naudoti tokį kodą kyla iš būtinybės ir kiekvienam subjektams, ir valstybių narių mokesčių tarnyboms aiškiai nustatyti PVM apmokestinamą operaciją autorius. Taigi 28h straipsniu tvirtintos aiškesnės nuostatos tik patvirtina anksčiau egzistavusią taisyklę, kuri yra neatsiejama gero bendros PVM sistemos veikimo dalis.

21 Todėl reikia atskirti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrosios pastraipos perkėlimą nuo supaprastintą PVM deklaravimo ir mokėjimo schemos, leidžiančios, be kita ko, tos pačios grupės bendrovėms išlikti atskirais apmokestinamaisiais asmenimis, nors PVM gali būti konsoliduojamas patronuojančios bendrovės sąskaitose.

22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į šiuos svarstymus ir į Italijos vyriausybės per teismo posėdį bei vykstant pažeidimo procedūrai Nr. 2002/5456 2003 m. liepos 24 d. Komisijai skirtame laiške pareikštą nuomonę, kad 1979 m. dekretas nėra Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrąją pastraipą perkelianti priemonė, turės nuspręsti, ar ginčijamoms deklaracijoms taikomi nacionalinės teisės aktai atitinka šio sprendimo 19 ir 20 punktuose nurodytus kriterijus; reikia pažymėti, kad jeigu šie kriterijai tenkinami, minėti teisės aktai yra perkėlimo priemonė, priimta pažeidžiant Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroje pastraipoje nustatytą procedūrą reikalavimą, t. y. konsultavimosi su Patariamuoju PVM komitetu reikalavimą.

23 Taigi pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroji pastraipa yra norma, kurios gyvendinimas valstybėje narėje reikalauja, jog valstybė narė prieš tai pasikonsultuotų su Patariamuoju PVM komitetu ir priimtų nacionalinės teisės aktus, leidžiančius

asmenis, vis? pirma šalies teritorijoje ?steigtas bendroves, kurios, nors teisiškai ir savarankiškos, vis d?lto glaudžiai susijusios viena su kita finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, laikyti nebe atskirais PVM apmokestinamaisiais asmenimis, o vienu apmokestinamuoju asmeniu, kuriam vieninteliui suteikiamas atskiras min?to mokes?io mok?tojo kodas ir kuris d?l to vienintelis gali pateikti PVM deklaracijas. Nacionalinis teismas privalo patikrinti, ar tokie nacionalin?s teis?s aktai, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, atitinka šiuos kriterijus, atsižvelgiant ? tai, kad jeigu nebuvo iš anksto konsultuotasi su Patariamuoju PVM komitetu, šiuos kriterijus atitinkantys nacionalin?s teis?s aktai yra perk?limo priemon?, priimta pažeidžiant Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrojoje pastraipoje nustatyt? proced?rin? reikalavim?.

D?l antrojo klausimo

24 Antruoju klausimu iš esm?s klausiama, ar 1979 m. dekretu numatytas terminas, leidžiantis patronuojan?iai bendrovei (vienetui) deklaruoti ir sumok?ti PVM pagal jame nustatyt? supaprastint? tvark?, pažeidžia proporcingumo, draudimo piktnaudžiauti teise ir mokes?i? neutralumo principus. Kad gal?t? pasinaudoti šia nuostata, patronuojanti bendrov? (vienetas) turi tur?ti daugiau kaip 50 % pavaldži? asmen? (pvz., dukterini? bendrovi?) akcij? ar kapitalo dali? v?liausiai nuo met?, einan?i? prieš deklaravimo metus, pradžios.

25 Pirmiausia d?l mokes?i? neutralumo principo reikia priminti, kad šis principas yra esminis bendros PVM sistemos principas (žr., be kita ko, 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C?454/98, Rink. p. I?6973, 59 punkt?), draudžiantis, viena vertus, panašias, tarpusavyje konkuruojan?ias prekes PVM poži?riu vertinti skirtingai (1998 m. birželio 11 d. Sprendimo *Fischer*, C?283/95, Rink. p. I?3369, 21 ir 27 punktai ir 2001 m. geguž?s 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?481/98, Rink. p. I?6973 22 punktas) ir, kita vertus, PVM poži?riu skirtingai vertinti panašias, tarpusavyje konkuruojan?ias ?kines operacijas (2003 m. spalio 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, C?109/02, Rink. p. I?12691, 20 punktas; 2004 m. rugs?jo 16 d. Sprendimo *Cimber Air*, C?382/02, Rink. p. I?8379, 24 punktas ir 2007 m. spalio 18 d. Sprendimo *Navicon*, C?97/06, Rink. p. I?0000, 21 punktas).

26 Ta?iau nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose tik skirtingai vertinami supaprastint? PVM deklaravimo ir mok?jimo schema norintys pasinaudoti apmokestinamieji asmenys, atsižvelgiant ? tai, ar juos siejantis konkretus kapitalo tur?jimo ryšys trunka trumpiau, ar ilgiau už šio sprendimo 24 punkte nurodyt? termin?, taikomi visiems ?kio subjektams vienodai, nesvarbu, ar jie konkuruoja savo operacij? arba preki? atžvilgiu, ar ne. Mokes?i? neutralumo principas nedraudžia toki? teis?s akt?, kuriais nustatomas objektyviai pagr?stas skirtingas vertinimas, siekiant patikrinti teisin?s operacijos, leidžian?ios pasinaudoti supaprastintais PVM deklaravimu ir mok?jimu, ekonomin? pagr?stum?. Kaip min?ta šio sprendimo 22 punkte, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi nuspr?sti, ar gin?ijamoms deklaracijoms taikomi nacionalin?s teis?s aktai yra tokia schema.

27 Toliau d?l draudimo piktnaudžiauti teise principo reikia priminti, kad PVM srityje juo siekiama, jog Bendrijos teis?s akt? taikymas neb?t? išpl?stas tiek, kad apimt? ?kio subjekt? piktnaudžiavim?, t. y. operacijas, kurios vykdomos ne ?prast? verslo sandori? kontekste, bet d?l vienintelio tikslo – piktnaudžiaujant ?gyti Bendrijos teis?s numatyt? naud? (2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C?255/02, Rink. p. I?1609, 69 ir 70 punktai).

28 Taigi šis principas reiškia, kad draudžiami visiškai dirbtini, ekonomiškai nepagr?sti dariniai, kuriais siekiama vien gauti mokestin?s naudos (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugs?jo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C?196/04, Rink. p. I?7995, 55 punkt?).

29 Be to, svarbu pažym?ti, kad kova su galimu mokes?i? sl?pimu, vengimu ir piktnaudžiavimu

yra Šeštosios direktyvos pripažįstamas ir skatinamas tikslas (minėto sprendimo *Halifax* i kt. 71 punktas).

30 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad tokie nacionalinės teisės aktai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriais reikalaujama, kad ūkio subjektai tam tikru savo veiklos ir operacijų būstinumu pasinaudoti, jog supaprastintų PVM deklaravimo ir mokėjimo schema pasinaudota ne siekiant vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos, visų pirma – patiriant bendrovės (vieneto) sąskaitas traukiant PVM skolą ar kreditą, dėl ko pirmuoju atveju sumažėtų jos apmokestinamasis pelnas, o antruoju atveju – ji iš karto būtų kreditą mokesčių administratoriaus atžvilgiu, bet taip yra dėl ilgalaikio ekonominio pasirinkimo, nepažeidžia draudimo piktnaudžiauti teise principo.

31 Galiausiai dėl proporcingumo principo reikia manyti, kad nacionalinės teisės aktais, kurie, pvz., 1979 m. dekretas, nustato nuo vieno iki dviejų metų trukmės terminą, kad apmokestinamieji asmenys galėtų deklaruoti ir sumokėti PVM supaprastinta tvarka, laikomasi proporcingumo principo, atsižvelgiant į kovos su sukčiavimu ir fiktyviais teisiniais dariniais tikslą. Šiuo atžvilgiu reikia pastebėti, kad, atvirkščiai, nenumatoma termino, būtų sudarytos sąlygos vykdyti vienkartinės operacijas, pateisinančias *ad hoc* teisinės struktūros sukirimą. Tačiau tokie nacionalinės teisės aktai gali skatinti piktnaudžiavimą ir sukčiavimą, kurių prevencija būtų ir yra vienas iš Bendrijos teisės aktų siekiamų tikslų (šiuo klausimu žr. 2006 m. birželio 15 d. Sprendimo *Heintz van Landewijck*, C-494/04, Rink. p. I-5381, 42 ir 43 punktus ir 2007 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *BATIG*, C-374/06, Rink. p. I-0000, 39 punktą).

32 Taigi antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad mokesčių neutralumo principas nedraudžia nacionalinės teisės aktų, kuriuose tik skirtingai vertinami supaprastintų PVM deklaravimo ir mokėjimo schema norintys pasinaudoti apmokestinamieji asmenys, atsižvelgiant į tai, ar patiriant bendrovei (vienetui) priklausę daugiau kaip 50 % pavaldžių asmenų akcijų ar kapitalo dalį vėliausiai nuo metų, įėjusių prieš deklaravimo metus, pradžios, ar, atvirkščiai, šios sąlygos vykdytos tik po šios datos. Nacionalinis teismas privalo patikrinti, ar tokie nacionalinės teisės aktai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, yra tokia schema. Be to, nei piktnaudžiavimo teise draudimo principas, nei proporcingumo principas nedraudžia tokių teisės aktų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

33 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių sąstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas 4 straipsnio 4 dalies antroji pastraipa yra norma, kurios įgyvendinimas valstybėje narėje reikalauja, jog valstybė narė prieš tai pasikonsultuotų su Patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu ir priimtų nacionalinės teisės aktus, leidžiančius asmenis, visų pirma šalies teritorijoje steigtas bendroves, kurias, nors teisiškai ir savarankiškas, vis dėlto glaudžiai susijusios viena su kita finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, laikyti nebe atskirais pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamaisiais asmenimis, o vienu apmokestinamuoju asmeniu, kuriam vieninteliam suteikiamas atskiras minėto mokesčio mokėtojo kodas ir kuris dėl to vienintelis gali pateikti pridėtinės vertės mokesčio deklaracijas. Nacionalinis teismas privalo patikrinti, ar tokie nacionalinės teisės aktai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, atitinka šiuos kriterijus, atsižvelgiant į tai, kad jeigu nebuvo iš anksto konsultuotasi su Patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu, šiuos kriterijus atitinkantys

nacionalin?s teis?s aktai yra perk?limo priemon?, priimta pažeidžiant Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 4 dalies antrojoje pastraipoje nustatyt? proced?rin? reikalavim?.

2. Mokes?i? neutralumo principas nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?, kuriuose tik skirtingai vertinami supaprastint? PVM deklaravimo ir mokėjimo schema norintys pasinaudoti apmokestinamieji asmenys, atsižvelgiant ? tai, ar patronuojan?iai bendrovei (vienetui) priklauso daugiau kaip 50 % pavaldži? asmen? akcij? ar kapitalo dali? v?liausiai nuo met?, ?jusi? prieš deklaravimo metus, pradžios, ar, atvirkš?iai, šios s?lygos ?vykdytos tik po šios datos. Nacionalinis teismas privalo patikrinti, ar tokie nacionalin?s teis?s aktai, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, yra tokia schema. Be to, nei piktnaudžiavimo teise draudimo principas, nei proporcingumo principas nedraudžia toki? teis?s akt?.

Parašai.

* Proceso kalba: ital?.