

Kohtuasi C-162/07

Ampliscientifica Srl

ja

Amplifin SpA

versus

Ministero dell'Economia e delle Finanze

ja

Agenzia delle Entrate

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Corte suprema di cassazione)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksukohustuslased – Artikli 4 lõike 4 teine lõik – Emaettevõtjad ja tütarettvõtjad – Liikmesriigi poolt ühe maksukohustuslase süsteemi rakendamine – Tingimused – Tagajärjed

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksukohustuslased*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 4 lõike 4 teine lõik)

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Käibemaksu deklareerimise ja tasumise lihtsustatud süsteem (Nõukogu direktiiv 77/388)

1. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 4 lõike 4 teine lõik kujutab endast normi, mille kohaldamine nõuab liikmesriigilt käibemaksu nõuandekomiteega eelnevat konsulteerimist ja selliste siseriiklike õigusnormide vastuvõtmist, mis lubavad riigi territooriumil asuvaid isikuid, eelkõige äriühinguid, kes on õiguslikult iseseisvad ja on majanduslike ning organisatsiooniliste sidemete kaudu seotud, edaspidi mitte käsitleda erinevate käibemaksukohustuslastena, vaid ühe maksukohustuslasena, kellele antakse individuaalne registrinumber ja kes seetõttu ainsana on õigustatud deklaratsioone esitama. Juhul kui ei toimu käibemaksu nõuandekomiteega konsulteerimist, kujutavad siseriiklikud õigusnormid, mis vastavad neile kriteeriumidele, endast õigusnorme, mille vastuvõtmisel on rikutud kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus sätestatud menetlusnormi.

(vt punkt 23, resolutiivosa punkt 1)

2. Neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis kohtlevad erinevalt neid maksukohustuslasi, kes soovivad valikuõiguse alusel kasutada süsteemi, mis lihtsustab käibemaksu deklareerimist ja tasumist vastavalt sellele, kas üksusele või emaettevõtjale kuulub hiljemalt deklaratsiooni esitamise aastale eelneva kalendriaasta alguses rohkem kui 50% nende isikute aktsiatest või osadest, kellega nad on tihedalt seotud, või vastupidi, täidavad neid tingimusi alles pärast seda kuupäeva. Pealegi ei ole taolised õigusnormid vastuolus

ei õiguste kuritarvitamise keelu põhimõtte ega proportsionaalsuse põhimõttega.

(vt punkt 32, resolutiivosa punkt 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

22. mai 2008(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksukohustuslased – Artikli 4 lõike 4 teine lõik – Emaettevõtjad ja tütarettevõtjad – Liikmesriigi poolt ühe maksukohustuslase süsteemi rakendamine – Tingimused – Tagajärjed

Kohtuasjas C-162/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Corte suprema di cassazione (Itaalia) 30. novembri 2006. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. märtsil 2007, menetluses

Ampliscientifica Srl,

Amplifin SpA

versus

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh ja A. Arabadjiev (ettekandja),

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 30. jaanuari 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Ampliscientifica Srl ja Amplifin SpA, esindaja: *avvocato* M. Garavoglia,
- Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
- Küprose valitsus, esindaja: E. Syméonidou,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: C. Gibbs, keda abistas *barrister* I. Hutton,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: A. Aresu ja M. Afonso,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 4 lõike 4 teise lõigu tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Ampliscientifica Srl (edaspidi „Ampliscientifica“) ja Amplifin SpA (edaspidi Amplifin) ning Ministero dell’Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab 1990. ja 1991. aastaga seotud käibemaksu kohta Amplifinile saadetud meeldetuletust.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 1 sätestab:

„Maksukohustuslane on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.”

4 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teine lõik sätestab:

„Arvestades artiklis 29 sätestatud konsulteerimist, võib iga liikmesriik riigi territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.”

5 Kuuenda direktiivi artikli 27 lõige 1 näeb ette järgmist:

„Nõukogu võib komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Maksustamismenetluse lihtsustamiseks ettenähtud meetmed ei tohi mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat, välja arvatud tühises ulatuses.”

6 Kuuenda direktiivi artikkel 29 näeb ette käibemaksu nõuandekomitee loomise.

Siseriiklikud õigusnormid

Vabariigi presidendi dekreet nr 633

7 Vabariigi presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreediga nr 633, mis puudutab käibemaksu korraldust (*GURI* nr 292 regulaarne lisa, 11.11.1972), mida on muudetud Vabariigi presidendi 29. jaanuari 1979. aasta dekreediga nr 24 (*GURI* nr 30, 31.1.1979) artikli 73 kolmas lõik sätestab:

„Rahandusminister võib dekreediga sätestada eeskirjad, mille alusel tuleb üksusel või emaettevõtjal esitada tütarettevõtjate deklaratsioonid ja teha ülekanded [...] oma asukohajärgsele

maksusbüroole kogusummas, mida üksus või emaettevõtja ja tütarettevõtja on kohustatud tasuma pärast mahaarvatava maksuosa lahutamist. Deklaratsioonid, mis on allkirjastatud kas üksuse või emaettevõtja poolt, tuleb esitada ka tütarettevõtja asukohajärgsele maksusbüroole, ilma et see mõjutaks nimetatud äriühingute muid kohustusi ja ülesandeid. Kontrollitava äriühinguna mõistetakse äriühingut, mille aktsiad või osad kuuluvad eelneva kalendriaasta algusest rohkem kui 50% ulatuses teisele äriühingule.”

Ministri 13. detsembri 1979. aasta dekreet

8 Artikli 73 kolmandas lõigus ette nähtud valikuõigust rakendati 13. detsembri 1979. aasta dekreediga ülekannete ja tütarettevõtjate deklaratsioonidega seotud käibemaksualaste eeskirjade kohta (*GURI* nr 344, 19.12.1979), mida on muudetud ministri 18. detsembri 1989. aasta dekreediga (*GURI* nr 301, 28.12.1989; edaspidi „1979. aasta dekreet“). 1979. aasta dekreet korraldab ja lihtsustab emaettevõtjate ja tütarettevõtjate ülekandeid ja deklaratsioone, võimaldades emaettevõtjal tegutseda teatud piires oma tütarettevõtja(te) nimel.

9 1979. aasta dekreeidi artikli 2 kohaselt „käsitletakse äriühingu tütarettevõtjatena [...] üksnes neid äriühinguid, mille aktsiatest või osadest kuulub eelmise kalendriaasta algusest rohkem kui 50% teisele üksusele või emaettevõtjale või muule äriühingule, mida need kontrollivad käesoleva artikli mõttes.

10 1979. aasta dekreeidi artikkel 3 sätestab niisiis, et emaettevõtja deklaratsioonis, mille „on allkirjastanud ka tütarettevõtja esindajad, peab olema märgitud [...] tütarettevõtjate käibemaksukohustuslase number ning nende igaühe pädev [käibe]maksusbüroo”.

11 1979. aasta dekreeidi artikli 5 esimene lõik sätestab omakorda järgmist:

„Üksus või emaettevõtja, kes soovib tugineda käesolevale dekreedile, peab esitama oma tütarettevõtjate iga-aastased deklaratsioonid oma asukohajärgsele [käibe]maksusbüroole. Tütarettevõtjad peavad need deklaratsioonid, mis on allkirjastatud ka üksuse või emaettevõtja esindaja poolt, esitama koos lisadega oma pädevatele käibemaksusbüroodele. Tütarettevõtja deklaratsioonides tuleb märkida koos vastava käibemaksukohustuslase numbriga üksus või emaettevõtja.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 Põhikohtuasi puudutab Ampliscientifica poolt 1990. aasta ja Amplifini poolt 1990. ja 1991. aasta kohta esitatud maksudeklaratsioone (edaspidi „vaidlusalused deklaratsioonid”), need mõlemad on Amplifon’i kontserni kuuluvad Itaalia õiguse alusel asutatud äriühingud, mille tegevus seisneb uute teadusinstrumentide uurimises ja arendamises.

13 Ampliscientifica, mis on asutatud 1989. aasta veebruarikuus, kuulus rohkem kui 50% ulatuses äriühingule Amplaid SpA, mis omakorda kuulus 99% ulatuses Amplifinile. Ampliscientifica lõpetas 1993. aasta jooksul oma tegevuse. Amplifin esitas 1990. aasta kohta Milano käibemaksusbüroole 1979. aasta dekreedis sätestatud deklaratsiooni pärast seda, kui oli oma raamatupidamisdokumentides teinud kande käibemaksuvõla kohta, mis varem kuulus tasumisele Ampliscientifica poolt. 1991. aasta kohta tegi ta sama teise, kinnisvarasektoris tegutseva tütarettevõtjaga, milleks oli 1990. aasta novembrikuus asutatud Ampliare Srl, mis tõi kaasa riigilt saadaoleva käibemaksu märkimisväärse osa ülekandmise tema kasumisse.

14 Milano käibemaksusbüroo leidis, et Amplifinil ei ole õigust esitada vaidlusaluseid deklaratsioone, kuna 1979. aasta dekreeidi artikkel 2 sätestab selliste sidemete olemasolu kohta, mis võimaldavad kohaldada käibemaksu tasumise lihtsustatud süsteemi, et side üksuse või

emaettevõtja ja nende tütarettevõtjate vahel peab esinema „deklaratsiooni esitamise aastale eelneva kalendriaasta algusest”. Seega saatis ta välja parandusteated 1990. aasta kohta (seoses Ampliscientifica käibemaksuvõlaga) ja 1991. aasta kohta (seoses Ampliare Srl saadaoleva käibemaksuga).

15 Ampliscientifica ja Amplifin vaidlustasid need teated Commissione tributaria provinciale di Milano's, kes rahuldas 5. novembri 1996. aasta kohtuotsusega nende taotlused.

16 Milano käibemaksubüroo esitas apellatsioonkaebuse Commissione tributaria della Lombardia'le, kes 31. mai ja 17. novembri 1999. aasta otsustega võttis tema kaebused vastu ning leidis 1979. aasta dekreedil alusel, et Amplifin ei täitnud tütarettevõtjate kapitali hoidmise tähtajaga seotud tingimust ning tal ei olnud õigust vaidlusaluselise deklaratsiooni esitada. Ampliscientifica ja Amplifin esitasid apellatsioonkaebused Corte suprema di cassazione'le, kes otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [...] kuuenda direktiivi [...] artikli 4 lõike 4 [teist lõiku] tuleb tõlgendada nii, et see norm ei ole piisava täpsusastmega, lubades liikmesriikidel kohaldada seal sätestatud süsteemi rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud isikutele teatud erijuhtudel või on see piisava täpsusastmega norm, mis kohustab liikmesriiki, kes on juba võtnud vastu otsuse kõnealust süsteemi kohaldada, nägema ette selle süsteemi kohaldatavuse kõigi eelnimetatud sidemete puhul?

2. Olenemata esimesele küsimusele antud vastusest, kas eeltingimusena kõnealuse süsteemi kohaldamisele ajalise piirangu sätestamine selles mõttes, et sidemed peavad olema eksisteerinud olulise ajaperioodi, kusjuures huvitatud isikutel puudub kohustus tõendada, et side on loodud asjakohasel majanduslikul põhjusel, kujutab endast ebaproportsionaalset meedet arvestades direktiivi eesmärke ja õiguste kuritarvitamise keelu põhimõttest kinnipidamist? Igal juhul, kas selliseid norme tuleb pidada käibemaksu neutraalsuse põhimõttega vastuolus olevaks?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

17 Esimene küsimus põhineb eeldusel, mille kohaselt 1979. aasta dekreet, mille alusel väljastati põhikohtuasjas kõnesolevad käibemaksu puudutavad meeldetuletused, kujutab endast kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus ette nähtud sellise võimaluse rakendamist, mis annaks õiguse käsitleda riigi territooriumil asuvaid erinevaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, ühe käibemaksukohustuslasena, kui need isikud on rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud. Teisisõnu on 1979. aasta dekreedil puhul vähemalt osaliselt tegemist kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus sätestatud üleminekumeetmega.

18 Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, nagu nähtub ka selle sätte sõnastusest, et seda saab kohaldada alles pärast käibemaksu nõuandekomiteega konsulteerimist. Samas on teada, et 1979. aasta dekreediga seoses Itaalia Vabariik selle komiteega ei konsulteerinud.

19 Teiseks tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus ette nähtud süsteemi rakendamine tähendab, et selle sätte alusel vastu võetud siseriiklikud õigusnormid lubavad isikuid, eelkõige äriühinguid, mis on omavahel rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu seotud, edaspidi mitte käsitleda erinevate käibemaksukohustuslastena, vaid ühe maksukohustuslasena. Kui liikmesriik kohaldab seda sätet, ei saa tihedalt seotud isikut või isikuid selle sätte mõttes käsitleda maksukohustuslase või maksukohustuslastena kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 mõttes (vt selle kohta 18. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-355/06: van der Steen, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata,

punkt 20). Sellest võib järeldada, et ühe maksukohustuslasena käsitlemine välistab selle, et isikud, kes on omavahel tihedalt seotud, esitaksid edaspidi eraldi käibedeklaratsioone ja oleksid edaspidi identifitseeritavad nii kontserni siseselt kui väljaspool seda maksukohustuslastena, kuna nimetatud deklaratsioonide esitamine on lubatud vaid ühel maksukohustuslasel.

20 Juhul kui liikmesriik kohaldab kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku, nõuab see säte seega igal juhul, et siseriiklikud üleminekusätted peaksid ette nägema, et maksukohustuslane oleks üks maksukohustuslane ja et kogu kontsernile oleks antud vaid üks käibemaksukohustuslase number. Selle kohta tuleb märkida, et niisugune asjaolu, et kuuendas direktiivis on käibemaksukohustuslase registrinumbrile sõnaselgelt viidatud alles selle direktiivi artikli 28h sissetoomisel, mis on nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160) muudetud artikli 22 lõike 1 punktide c, d ja e aluseks, st pärast põhikohtuasjas kõnesolevaid maksustamisaastaid, ei saa mõjutada eelnevaid järeldusi, kuna sellise numbri kasutamist tingib nii ettevõtjate kui liikmesriikide maksuhaldurite seisukohast vajadus identifitseerida täpselt käibemaksuga maksustatavate tehingute sooritajad. Artiklist 28h tulenevad täpsustused üksnes kinnitavad olemasolevat reeglit, mis on lahutamatult seotud ühise käibemaksusüsteemi toimimisega.

21 Seega tuleb eristada kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu ülevõtmist sellise süsteemi loomisest, millega lihtsustada käibedeklaratsioonide esitamist ja käibemaksu tasumist ja mis võimaldab sama kontserni äriühingutel jääda eraldi maksukohustuslasteks, isegi kui käibemaks konsolideeritakse emaettevõtja aruannetesse.

22 Neid kaalutlusi ning Itaalia valitsuse poolt kohtuistungil väljendatud seisukohta arvestades, samuti 24. juulil 2003 komisjonile seoses rikkumismenetlusega nr 2002/5456 saadetud kirjas, mille kohaselt 1979. aasta dekreet ei kujuta endast kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu üleminekumeedet, peaks eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks määrama, kas siseriiklikud õigusnormid, mida kohaldatakse vaidlusalustele deklaratsioonidele, vastavad käesoleva kohtuotsuse punktides 19 ja 20 mainitud kriteeriumidele, ja olgu öeldud, et kui see peaks nii olema, on nende õigusnormide vastuvõtmisel rikutud kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus esitatud menetlusnormi, milleks on käibemaksu nõuandekomiteega konsulteerimine.

23 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teine lõik kujutab endast normi, mille kohaldamine nõuab liikmesriigilt käibemaksu nõuandekomiteega eelnevat konsulteerimist ja selliste siseriiklike õigusnormide vastuvõtmist, mis lubavad riigi territooriumil asuvaid isikuid, eelkõige äriühinguid, kes on õiguslikult iseseisvad ja on majanduslike ning organisatsiooniliste sidemete kaudu seotud, edaspidi mitte käsitleda erinevate käibemaksukohustuslastena, vaid ühe maksukohustuslasena, kellele antakse individuaalne registrinumbr ja kes seetõttu ainsana on õigustatud deklaratsioone esitama. Siseriikliku kohtu ülesanne on kontrollida, kas sellised siseriiklikud õigusnormid, mis on kõne all põhikohtuasjas, vastavad neile kriteeriumidele; olgu täpsustatud, et juhul kui ei toimu käibemaksu nõuandekomiteega konsulteerimist, kujutavad siseriiklikud õigusnormid, mis vastavad neile kriteeriumidele, endast õigusnorme, mille vastuvõtmisel on rikutud kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus sätestatud menetlusnormi.

Teine küsimus

24 Teine küsimus puudutab sisuliselt seda, kas 1979. aasta dekreedis ette nähtud tähtaeg, mille jooksul üksus või emaettevõtja peab deklaratsiooni esitama ja käibemaksu tasuma vastavalt selles dekreedis kehtestatud lihtsustatud eeskirjadele, rikub proportsionaalsuse, õiguste kuritarvitamise keelu ja neutraalse maksustamise põhimõtteid. Selleks et tema suhtes saaks seda sätet kohaldada peab üksusele või emaettevõtjale kuuluma hiljemalt deklaratsiooni esitamise aastale eelneva kalendriaasta alguses rohkem kui 50% nende isikute aktsiatest või osadest,

kellega nad on tihedalt seotud nagu tütarettevõtjad.

25 Esiteks, mis puudutab neutraalse maksustamise põhimõtet, siis tuleb märkida, et selle põhimõttega, mis kujutab endast ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (vt eelkõige 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C?454/98: Schmeink & Cofreth ja Strobel, EKL 2000, lk I?6973, punkt 59) on eelkõige vastuolus see, kui omavahel konkureerivaid samalaadseid kaupu koheldakse käibemaksu osas erinevalt (11. juuni 1998. aasta otsus kohtuasjas C?283/95: Fischer, EKL 1998, lk I?3369, punktid 21 ja 27, samuti 3. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C?481/98: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2001, lk I?3369, punkt 22) ja teiseks ei või käibemaksuga maksustamisel samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt kohelda (23. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?109/02: komisjon vs. Saksamaa, EKL 2003, lk I?12691, punkt 20; 16. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C?382/02: Cimber Air, EKL 2004, lk I?8379, punkt 24, ja 18. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?97/06: Navicon, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 21).

26 Siseriiklikud õigusnormid, mis maksukohustuslasi, kes soovivad valikuõiguste alusel kasutada süsteemi, millega lihtsustada käibemaksu deklareerimist ja tasumist, kohtlevad erinevalt tulenevalt sellest, kas kõnealustel isikutel on kapitaliosaluse kaudu pikemaajalisem või lühiajalisem side, kui see, mis on mainitud käesoleva kohtuotsuse punktis 24, kohalduvad kõikidele ettevõtjatele ühetaoliselt, olenemata sellest, kas nad omavahel tehingute või toodete osas konkureerivad või mitte. Neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus sellised õigusnormid, mis objektiivselt õigustavad eristamist, et tuvastada õigustoimingu majanduslik tegelikkus, mis võimaldab kasutada käibemaksu lihtsustatud deklaratsiooni ja tasumist. Nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 22, on siseriikliku kohtu ülesanne kindlaks määrata, kas vaidlusalustele deklaratsioonidele kohaldatavad siseriiklikud õigusnormid kujutavad endast sellist sätet.

27 Mis puudutab õiguste kuritarvitamise keelu põhimõtet, siis tuleb meenutada, et selle eesmärk on eelkõige käibemaksu valdkonnas tagada, et ühenduse õigusnorme ei saa laiendada nii, et need katavad ettevõtjate kuritarvitusega seotud tegevusi, st tehinguid, mida ei tehta tavapäraste majandustehingute raames, vaid üksnes eesmärgiga saada kuritarvituse läbi kasu ühenduse õigusega ette nähtud soodustustest (21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I?1609, punktid 69 ja 70).

28 Selle põhimõtte eesmärk on niisiis takistada niisuguste puhtalt kunstlike skeemide loomist, mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust (vt selle kohta 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL I?7995, punkt 55).

29 Lisaks tuleb märkida, et maksudest kõrvalehoidumise ja vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on kuuenda direktiivi tunnustatud ja julgustatud eesmärk (eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 71).

30 Sellega seoses tuleb sedastada, et niisugused siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis nõuavad, et ettevõtjad tõendaksid oma tegevuse ja tehingute teatud järjepidevuse teel, et sellise süsteemi kasutamine, mis lihtsustab käibedeklaratsioonide esitamist ja tasumist, ei ole põhjendatav mitte üksnes sooviga saada maksusoodustust, eelkõige kui käibemaksu võlg või saadaolev maksusumma kantakse üksuse või emaettevõtja arvele, mis esimesel juhul tähendab oma maksustatava tulu vähendamist ja teisel juhul käibemaksu viivitamatu saamise õigust, vaid tuleneb pikaajalisemast majanduslikust valikust, ei riku õiguste kuritarvitamise keelu põhimõtet.

31 Viimasena, mis puudutab proportsionaalsuse põhimõtet, siis tuleb selliseid siseriiklikke

õigusnorme, mis sätestavad nii nagu 1979. aasta dekreetki ühe- kuni kaheaastase tähtaja, mille jooksul võivad maksukohustuslased esitada käibedeklaratsioone ja käibemaksu tasuda vastavalt lihtsustatud eeskirjadele, vaadelda sellistena, mis pettuse ja fiktiivsete juriidiliste skeemide vastast võitlust silmas pidades järgivad proportsionaalsuse põhimõtet. Seevastu, kui tähtaeg puuduks, võiks see kaasa tuua selliste täpsete tehingute teostamise, mis õigustavad juriidiliste struktuuride loomist *ad hoc*. Niisugused siseriiklikud õigusnormid võivad kaasa tuua kuritarvituste ja pettuse soodustamise ohu, samas on selliste kuritarvituste ja pettuste vältimine just nimelt üks ühenduse õiguse eesmärke (vt selle kohta 15. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-494/04: Heintz van Landewijck, EKL 2006, lk I-5381, punktid 42 ja 43, samuti 13. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-374/06: BATIG, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 39).

32 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis kohtlevad erinevalt neid maksukohustuslasi, kes soovivad valikuõiguse alusel kasutada süsteemi, mis lihtsustab käibemaksu deklareerimist ja tasumist vastavalt sellele, kas üksusele või ematettevõtjale kuulub hiljemalt deklaratsiooni esitamise aastale eelneva kalendriaasta alguses rohkem kui 50% nende isikute aktsiastest või osadest, kellega nad on tihedalt seotud, või vastupidi, täidavad neid tingimusi alles pärast seda kuupäeva. Siseriikliku kohtu ülesanne on kontrollida, kas sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutavad endast niisuguseid meetmeid. Pealegi ei ole taolised õigusnormid vastuolus ei õiguste kuritarvitamise keelu põhimõtte ega proportsionaalsuse põhimõttega.

Kohtukulud

33 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 4 lõike 4 teine lõik kujutab endast normi, mille kohaldamine nõuab liikmesriigilt käibemaksu nõuandekomiteega eelnevat konsulteerimist ja selliste siseriiklike õigusnormide vastuvõtmist, mis lubavad riigi territooriumil asuvaid isikuid, eelkõige äriühinguid, kes on õiguslikult iseseisvad ja on majanduslike ning organisatsiooniliste sidemete kaudu seotud, edaspidi mitte käsitleda erinevate käibemaksukohustuslastena, vaid ühe maksukohustuslasena, kellele antakse individuaalne registrinumber ja kes seetõttu ainsana on õigustatud deklaratsioone esitada. Siseriikliku kohtu ülesanne on kontrollida, kas sellised siseriiklikud õigusnormid, mis on kõne all põhikohtuasjas, vastavad neile kriteeriumidele; olgu täpsustatud, et juhul kui ei toimu käibemaksu nõuandekomiteega konsulteerimist, kujutavad siseriiklikud õigusnormid, mis vastavad neile kriteeriumidele, endast õigusnorme, mille vastuvõtmisel on rikutud kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus sätestatud menetlusnormi.

2. Neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis kohtlevad erinevalt neid maksukohustuslasi, kes soovivad valikuõiguse alusel kasutada süsteemi, mis lihtsustab käibemaksu deklareerimist ja tasumist vastavalt sellele, kas üksusele või emaettevõtjale kuulub hiljemalt deklaratsiooni esitamise aastale eelneva kalendriaasta alguses rohkem kui 50% nende isikute aktsiatest või osadest, kellega nad on tihedalt seotud, või vastupidi, täidavad neid tingimusi alles pärast seda kuupäeva. Siseriikliku kohtu ülesanne on kontrollida, kas sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutavad endast niisuguseid meetmeid. Pealegi ei ole taolised õigusnormid vastuolus ei õiguste kuritarvitamise keelu põhimõtte ega proportsionaalsuse põhimõttega.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: itaalia.