

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 prejudicin? sprendim?)

„Šeštoji PVM direktyva – Apmokestinamieji asmenys – 4 straipsnio 4 dalies antroji pastraipa – Patronuojanti bendrov? ir dukterin?s bendrov?s – Valstyb?s nar?s ?gyvendinama vieno apmokestinamojo asmens schema – S?lygos – Pasekm?s“

Sprendimo santrauka

1. *Mokes?i? nuostatos – Teis?s akt? suderinimas – Apyvartos mokes?iai – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema – Apmokestinamieji asmenys*

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

2. *Mokes?i? nuostatos – Teis?s akt? suderinimas – Apyvartos mokes?iai – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema – Supaprastint? prid?tin?s vert?s mokes?io deklaravimo ir mok?jimo schema*

(Tarybos direktyva 77/388)

1. Šeštosios direktyvos 77/388/EEB, reglamentuojan?ios valstybi? nari? ?statym?, susijusi? su apyvartos mokes?iais, suderinim? 4 straipsnio 4 dalies antroji pastraipa yra norma, kurios ?gyvendinimas valstyb?je nar?je reikalauja, jog valstyb? nar? prieš tai pasikonsultuot? su Patariamuoju prid?tin?s vert?s mokes?io komitetu ir priimt? nacionalin?s teis?s aktus, leidžian?ius 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 prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinamaisiais asmenimis, o vienu apmokestinamuoju asmeniu, kuriam vieninteliu suteikiamas atskiras min?to mokes?io mok?tojo kodas ir kuris d?l to vienintelis gali pateikti prid?tin?s vert?s mokes?io deklaracijas. Jeigu nebuvo iš anksto konsultuotasi su Patariamuoju prid?tin?s vert?s mokes?io 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?.

(žr. 23 punkt? ir rezoliucin?s dalies 1 punkt?)

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, įjusių 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 narų gyvendinama 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

**Ampliscientifica 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. Löhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh ir A. Arabadžiev (pranešėjas),

generalinis advokatas J. Mazák,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

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

išnagrinti 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,
- Jungtinių 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 statymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendrą pridėtinąs 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 pridėtinąs 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 vertėjų 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 patronuojanti bendrovė (vienetas) savo buveinai, registruotos mokesčių tikslais, biurui ir kad <...> patronuojančios bendrovės (vieneto) ir dukterinių bendrovių bendrai mokėtina suma, atskaičius perviršų, sumokama šiam biurui. Deklaracijos, kurias pasirašo ir patronuojanti bendrovė (vienetas), taip pat pateikiamos dukterinių bendrovių buveiniui, registruotų mokesčių tikslais, biurams, nepažeidžiant šių bendrovių kitų pareigų ir atsakomybės. Dukterinė laikoma bendrovė, kurios daugiau kaip 50 % akcijų arba kapitalo dalių nuo ankstesnių kalendorinių 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 patronuojančios bendrovės ir dukterinių bendrovių mokėjimų ir deklaravimo tvarką, suteikdamas galimybę patronuojančiai bendrovei tam tikrais atvejais veikti savo dukterinės (-i) bendrovės (-i) vardu.

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

10 1979 m. dekretu 3 straipsnyje numatyta, kad patronuojančios 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:

„Patronuojanti bendrovė (vienetas), norėdama pasiremti šiuo dekretu, privalo taip pat pateikti dukterinių bendrovių metines deklaracijas savo buveinai, registruotos mokesčių tikslais, (PVM) biurui. Šias deklaracijas, kurias pasirašo ir patronuojanti 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 veiki? 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 ry?i?, 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) pradžios“. 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 užgin?ijo *Commissione tributaria provinciale di Milano*, kuri 1996 m. lapkri?io 5 d. atskirais sprendimais patenkino j? reikalavim?.

16 Milano PVM biuras pateik? apeliacini? 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?vykd? 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

pagrindin?je byloje nagrin?jami priminimai sumok?ti PVM, yra ?gyvendinama kiekvienai valstybei narei Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antr?ja pastraipa pripaž?stama galimyb? šalies teritorijoje ?sisteigusius ir teisiškai savarankiškus asmenis traktuoti kaip atskir? apmokestinam?j? PVM asmen?, kai šie yra glaudžiai susij? 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 perk?limo priemon?.

18 Šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia pažym?ti, kad, kaip matyti iš pa?ios šios nuostatos formuluot?s, j? galima ?gyvendinti tik pasikonsultavus su Patariamuoju PVM komitetu. Ta?iau žinoma, kad priimdama 1979 m. dekret? Italijos Respublika d?l to nesikonsultavo.

19 Antra, svarbu pasteb?ti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrojoje pastraipoje numatytos schemos ?gyvendinimas reiškia, jog šios nuostatos pagrindu priimti nacionalin?s teis?s aktai turi leisti, kad asmenys, vis? pirma finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais susijusios bendrov?s, b?t? laikomi nebe atskirais apmokestinamaisiais PVM asmenimis, o vienu apmokestinamuoju asmeniu. Tod?l kai valstyb? nar? ?gyvendina min?t? nuostat?, pavaldus (-s) asmuo (-enys) šios nuostatos prasme negali b?ti 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 punkt?). Iš to išplaukia, kad, prilyginus vienam apmokestinamajam asmeniui, min?ti pavald?s asmenys toliau nebegali atskirai pateikti PVM deklaracij? ir grup?je ar už jos rib? b?ti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, nes tik vienintelis apmokestinamasis asmuo gali pateikti šias deklaracijas.

20 Taigi Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroji pastraipa b?tinai reikalauja, jog jeigu valstyb? nar? ?gyvendina ši? nuostat?, perkeliantys nacionalin?s teis?s aktai turi numatyti, kad apmokestinamasis asmuo b?t? vienas, o grupei b?t? suteiktas tik vienas PVM mok?tojo kodas. Šiuo atžvilgiu reikia pažym?ti, kad aplinkyb?, jog Šeštojoje direktyvoje atskiras PVM mok?tojo kodas aiškiai numatytas tik ? j? 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, p. 1) ?terpus 28h straipsn?, kuriuo naujai ?tvirtinti Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalies c–e punktai, t. y. po pagrindin?je byloje nagrin?jam? mokestinin? met?, yra nesvarbi pirmiau min?tam argumentui, nes poreikis naudoti tok? kod? kyla iš b?tinyb?s ir ?kio subjektams, ir valstybi? nari? mokes?i? tarnyboms aiškiai nustatyti PVM apmokestinam? operacij? autorius. Taigi 28h straipsniu ?tvirtintos aiškesn?s nuostatos tik patvirtina anks?iau egzistavusi? taisykl?, kuri yra neatsiejama gero bendros PVM sistemos veikimo dalis.

21 Tod?l reikia atskirti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrosios pastraipos perk?lim? nuo supaprastint? PVM deklaravimo ir mok?jimo schemos, leidžian?ios, be kita ko, tos pa?ios grup?s bendrov?ms išlikti atskirais apmokestinamaisiais asmenimis, nors PVM gali b?ti konsoliduojamas patronuojan?ios bendrov?s s?skaitose.

22 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? šiuos svarstymus ir ? Italijos vyriausyb?s per teismo pos?d? bei vykstant pažeidimo proced?rai Nr. 2002/5456 2003 m. liepos 24 d. Komisijai skirtame laiške pareikšt? nuomon?, kad 1979 m. dekretas n?ra Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antr?j? pastraip? perkelianti priemon?, tur?s nuspr?sti, ar gin?ijamoms deklaracijoms taikomi nacionalin?s teis?s aktai atitinka šio sprendimo 19 ir 20 punktuose nurodytus kriterijus; reikia pažym?ti, kad jeigu šie kriterijai tenkinami, min?ti teis?s aktai yra perk?limo priemon?, priimta pažeidžiant Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antrojoje pastraipoje nustatyt? proced?rin? reikalavim?, t. y. konsultavimosi su Patariamuoju PVM komitetu reikalavim?.

23 Taigi ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies antroji pastraipa yra norma, kurios ?gyvendinimas valstyb?je nar?je reikalauja, jog valstyb? nar? prieš tai pasikonsultuot? su Patariamuoju PVM komitetu ir priimt? nacionalin?s teis?s aktus, leidžian?ius

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 vieninteliu 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?io 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?io 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 prekii? atžvilgiu, ar ne. Mokes?io 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?io sl?pimu, vengimu ir piktnaudžiavimu

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

30 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad tokie nacionalinės teisės aktai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriais reikalaujama, kad kiekvienas subjektas tam tikru savo veiklos ir operacijų stinumu būtų, jog supaprastintą PVM deklaravimo ir mokėjimo schema pasinaudota ne siekiant vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos, visų pirma – patiriantis 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 tikslus. Šiuo atžvilgiu reikia pastebėti, kad, atvirkušiai, nenumatytas terminas, 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 supaprastintą PVM deklaravimo ir mokėjimo schema norintys pasinaudoti apmokestinamieji asmenys, atsižvelgiant į tai, ar patiriantis bendrovei (vienetui) priklausę daugiau kaip 50 % pavaldžių asmenų akcijų ar kapitalo dalių vėliausiai nuo metų, įjusi prieš deklaravimo metus, pradžios, ar, atvirkušiai, 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 pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrę 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 statymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas 4 straipsnio 4 dalies antroji pastraipa yra norma, kurios gyvendinimas valstybėje narėje reikalauja, jog valstybė narė prieš tai pasikonsultuotų su Patiriamuoju 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 Patiriamuoju 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 mok?jimo 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?.