

Zaak C-162/07

Ampliscientifica Srl

en

Amplifin SpA

tegen

Ministero dell'Economia e delle Finanze

en

Agenzia delle Entrate

(verzoek van de Corte suprema di cassazione om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Belastingplichtigen – Artikel 4, lid 4, tweede alinea – Moedermaatschappijen en dochterondernemingen – Toepassing door lidstaat van regeling van enkele belastingplichtige – Voorwaarden – Gevolgen”

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Belastingplichtigen*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 4, lid 4, tweede alinea)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Regeling van vereenvoudigde aangifte en betaling van belasting over toegevoegde waarde*

(Richtlijn 77/388 van de Raad)

1. Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting is een regel waarvan de toepassing door een lidstaat vooronderstelt dat deze laatste vooraf het Raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde raadpleegt en een nationale regeling vaststelt op grond waarvan personen, met name vennootschappen die in het land zelf zijn gevestigd en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, voor de belasting over de toegevoegde waarde niet langer als afzonderlijke belastingplichtigen worden aangemerkt, maar als een enkele belastingplichtige met een enkel individueel identificatienummer voor deze belasting en dus met de bevoegdheid om als enige aangiften inzake de belasting over de toegevoegde waarde in te dienen. Bij gebreke van voorafgaande raadpleging van het Raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde vormt een nationale regeling die aan bovengenoemde criteria voldoet, een uitvoeringsmaatregel die is genomen zonder naleving van het procedurele vereiste van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388).

(cf. punt 23, dictum 1)

2. Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich niet tegen een nationale regeling die voorziet in een verschillende behandeling van belastingplichtigen die in aanmerking wensen te komen voor een regeling van vereenvoudigde aangifte en betaling van de belasting over de toegevoegde waarde, naargelang het controlerende orgaan of de moedermaatschappij uiterlijk vanaf het begin van het kalenderjaar dat het aangiftejaar voorafgaat, meer dan 50 % van de aandelen of de deelbewijzen van de afhankelijke personen in handen heeft dan wel pas ná deze datum die voorwaarden vervult. Voorts verzet noch het verbod van misbruik van recht, noch het evenredigheidsbeginsel zich tegen een dergelijke regeling.

(cf. punt 32, dictum 2)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

22 mei 2008 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Belastingplichtigen – Artikel 4, lid 4, tweede alinea – Moedermaatschappijen en dochterondernemingen – Toepassing door lidstaat van regeling van enkele belastingplichtige – Voorwaarden – Gevolgen”

In zaak C-162/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Corte suprema di cassazione (Italië) bij beslissing van 30 november 2006, ingekomen bij het Hof op 26 maart 2007, in de procedure

Ampliscientifica Srl,

Amplifin SpA

tegen

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh en A. Arabadjiev (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 30 januari 2008,

gelet op de opmerkingen van:

- Ampliscientifica Srl en Amplifin SpA, vertegenwoordigd door M. Garavoglia, avvocato,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- de Cypriotische regering, vertegenwoordigd door E. Syméonidou als gemachtigde,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door C. Gibbs als gemachtigde, bijgestaan door I. Hutton, barrister,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door A. Aresu en M. Afonso als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de 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”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Ampliscientifica Srl (hierna: „Ampliscientifica”) en Amplifin SpA (hierna: „Amplifin”) enerzijds en het Ministero dell’Economia e delle Finanze en het Agenzia delle Entrate anderzijds betreffende een aan Amplifin voor 1990 en 1991 toegezonden naheffingsaanslag in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

Rechtskader

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”

4 Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, kan elke lidstaat personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.”

5 Artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of ?ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik.”

6 Bij artikel 29 van de Zesde richtlijn is een Raadgevend Comité voor de btw ingesteld.

Nationale regeling

Decreto del presidente della Repubblica nr. 633

7 Artikel 73, derde alinea, van Decreto del presidente della Repubblica nr. 633 van 26 oktober 1972 tot invoering en regeling van de belasting over de toegevoegde waarde (gewoon supplement bij GURI nr. 292 van 11 november 1972), zoals gewijzigd bij Decreto del presidente della Repubblica nr. 24 van 29 januari 1979 (GURI nr. 30 van 31 januari 1979), bepaalt:

„De minister van Financiën is bevoegd om decreten uit te vaardigen die bepalen hoe de aangiften van de dochterondernemingen door het controlerende orgaan of door de moedermaatschappij kunnen worden gedaan bij het kantoor van de plaats van hun fiscale woonplaats en hoe de betalingen [...] bij ditzelfde kantoor kunnen worden verricht voor het volledige bedrag dat het controlerende orgaan of de moedermaatschappij en de dochterondernemingen verschuldigd zijn, na aftrek van de aftrekbare overschotten. De aangiften, die eveneens worden ondertekend door het controlerende orgaan of door de moedermaatschappij, moeten ook worden ingediend bij de kantoren van de plaats van de fiscale woonplaats van de dochterondernemingen, onverminderd de andere verplichtingen en verantwoordelijkheden van deze vennootschappen. Als dochteronderneming wordt beschouwd, de vennootschap waarvan de aandelen of de deelbewijzen vanaf het begin van het vorige kalenderjaar voor meer dan 50 % in handen zijn van een andere vennootschap.”

Decreto ministeriale van 13 december 1979

8 De door voornoemd artikel 73, derde alinea, geboden mogelijkheid is uitgevoerd bij Decreto ministeriale van 13 december 1979 houdende voorschriften inzake de belasting over de toegevoegde waarde betreffende de betalingen en de aangiften van dochterondernemingen (GURI nr. 344 van 19 december 1979), zoals gewijzigd bij Decreto ministeriale van 18 december 1989 (GURI nr. 301 van 28 december 1989; hierna: „decreet van 1979”). Het decreet van 1979 regelt en vergemakkelijkt de voorwaarden voor de betalingen en aangiften van moederverenootschappen en dochterondernemingen door de moederverenootschap de mogelijkheid te bieden om – binnen bepaalde grenzen – in naam van haar dochteronderneming(en) op te treden.

9 Artikel 2 van het decreet van 1979 bepaalt dat „als dochterondernemingen worden beschouwd, alleen de [...] vennootschappen waarin het controlerende orgaan of de moedermaatschappij dan wel een andere dochteronderneming van dat orgaan of die moedermaatschappij in de zin van dit artikel, vanaf het begin van het vorige kalenderjaar meer dan 50 % van het aandelenkapitaal aanhoudt”.

10 Artikel 3 van het decreet van 1979 bepaalt aldus dat in de aangifte van de

moedermaatschappij, die „eveneens door de vertegenwoordigers van de dochteronderneming wordt ondertekend, het btw-nummer van de dochterondernemingen, alsook het [btw]-kantoor dat bevoegd is voor elk van deze vennootschappen, moeten zijn vermeld”.

11 Artikel 5, eerste alinea, van het decreet van 1979 luidt als volgt:

„Het controlerende orgaan dat of de moedermaatschappij die zich op het onderhavige decreet wenst te beroepen, dient eveneens de jaarlijkse aangiften van haar dochterondernemingen bij het btw-kantoor van de plaats van haar fiscale woonplaats in te dienen. Deze aangiften, die ook worden ondertekend door de vertegenwoordiger van het controlerende orgaan of van de moedermaatschappij, moeten – met hun respectieve bijlagen – eveneens door de dochterondernemingen worden ingediend bij het btw-kantoor dat voor elk van hen bevoegd is. In de aangiften van de dochteronderneming moet het controlerende orgaan of de moedermaatschappij worden vermeld, samen met het desbetreffende btw-nummer.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 Het hoofdgeding betreft de belastingaangiften die Ampliscientifica en Amplifin voor 1990 respectievelijk 1990 en 1991 hebben ingediend (hierna: „litigieuze aangiften”). Ampliscientifica en Amplifin zijn vennootschappen naar Italiaans recht die zijn opgericht binnen de groep Amplifon, die actief is in het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe wetenschappelijke instrumenten.

13 Ampliscientifica, opgericht in februari 1989, was voor meer dan 50 % in handen van Amplaid SpA, die op haar beurt voor 99 % in handen was van Amplifin. Ampliscientifica heeft haar activiteiten in de loop van 1993 gestaakt. Voor 1990 heeft Amplifin bij het btw-kantoor te Milaan de in het decreet van 1979 voorziene aangifte ingediend, na in haar boekhouding een btw-schuld te hebben opgenomen die daarvóór ten laste van Ampliscientifica was. Voor 1991 heeft zij hetzelfde gedaan met een andere van haar dochterondernemingen, actief in de immobiële sector, Ampliare Srl, opgericht in november 1990, hetgeen de overdracht van een aanzienlijk btw-krediet in haar voordeel heeft meegebracht.

14 Het btw-kantoor te Milaan was van oordeel dat Amplifin de litigieuze aangiften niet mocht indienen, aangezien artikel 2 van het decreet van 1979 met betrekking tot het bestaan van banden dat de toepassing van de regeling van vereenvoudigde betaling van de btw mogelijk maakt, bepaalt dat de band tussen het controlerende orgaan of de moedermaatschappij en de dochterondernemingen moet bestaan „vanaf het begin van het [...] kalenderjaar” dat het aangiftejaar voorafgaat. Voornoemd kantoor heeft dan ook naheffingsaanslagen uitgebracht voor 1990 (voor de btw-schuld van Ampliscientifica) en voor 1991 (voor het btw-krediet van Ampliare Srl).

15 Ampliscientifica en Amplifin zijn tegen deze aanslagen opgekomen bij de Commissione tributaria provinciale di Milano, die hun vordering bij afzonderlijke beslissingen van 5 november 1996 heeft toegewezen.

16 Het btw-kantoor te Milaan heeft hoger beroep ingesteld bij de Commissione tributaria della Lombardia, die dit beroep bij beslissing van 31 mei en 17 november 1999 heeft toegewezen, op grond dat aan de voorwaarde betreffende de termijn van de participatie in de dochterondernemingen niet was voldaan door Amplifin, die bijgevolg nog niet het recht had om de litigieuze aangiften in te dienen. Ampliscientifica en Amplifin hebben cassatieberoep ingesteld bij de Corte suprema di cassazione, die de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen heeft gesteld:

„1) Moet artikel 4, lid 4, [tweede] alinea, van [de Zesde] richtlijn [...] worden uitgelegd als een

onvoldoende nauwkeurige regel, die de lidstaten toestaat de daarin voorziene regeling toe te passen in bijzondere gevallen van economische, financiële of juridische banden tussen verschillende belastingplichtigen, dan wel als een voldoende nauwkeurige regel, die dus verlangt dat de lidstaat, wanneer hij voor de vaststelling van die regeling heeft gekozen, deze toepast in alle gevallen waarin de daarin omschreven banden bestaan?

2) Is, ongeacht het antwoord op de vorige vraag, het opleggen van een temporele beperking, in de zin dat de band gedurende een aanmerkelijke periode moet bestaan, als voorwaarde voor de toepassing van de regeling, zonder dat de betrokken belastingplichtige kan aantonen dat er een geldige economische reden voor de vestiging van de band bestaat, een middel dat onevenredig is aan de doelstellingen van de richtlijn en de eerbiediging van het verbod van misbruik van recht; is deze regeling in elk geval in strijd met het beginsel van de neutraliteit van de btw?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

17 De eerste vraag berust op de premisse dat het decreet van 1979, op grond waarvan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde btw-naheffingsaanslagen zijn uitgebracht, de uitvoering vormt van de mogelijkheid die artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn elke lidstaat laat om meerdere personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, voor de btw als een enkele belastingplichtige aan te merken, zo zij financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn. Met andere woorden, het decreet van 1979 zou althans gedeeltelijk een maatregel tot uitvoering van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn zijn.

18 In dit verband moet in de eerste plaats worden benadrukt dat deze bepaling, zoals uit de bewoordingen ervan blijkt, enkel kan worden toegepast na raadpleging van het Raadgevend Comité voor de btw. Vaststaat dat de Italiaanse Republiek voor het decreet van 1979 deze raadplegingsprocedure evenwel niet heeft gevolgd.

19 In de tweede plaats zij erop gewezen dat de uitvoering van de regeling van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn impliceert dat de op grond van deze bepaling vastgestelde nationale regeling personen, met name vennootschappen die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, het recht verleent om voor de btw niet langer als afzonderlijke belastingplichtigen, maar als een enkele belastingplichtige te worden aangemerkt. Wanneer een lidstaat deze bepaling toepast, kan (kunnen) de afhankelijke persoon (personen) in de zin van deze bepaling dus niet als een belastingplichtige (belastingplichtigen) in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn worden aangemerkt (zie in die zin arrest van 18 oktober 2007, Van der Steen, C-355/06, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 20). Hieruit volgt dat de gelijkstelling met een enkele belastingplichtige uitsluit dat deze afhankelijke personen verder afzonderlijke btw-aangiften indienen en verder binnen en buiten hun groep als belastingplichtigen worden geïdentificeerd, aangezien alleen de enkele belastingplichtige die aangiften kan indienen.

20 Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn vooronderstelt dus noodzakelijkerwijs dat wanneer een lidstaat deze bepaling toepast, onder de nationale uitvoeringsregeling de belastingplichtige een enkele persoon is en er voor de groep een enkel btw-nummer wordt toegekend. Aan deze overweging kan geenszins worden afgedaan door de omstandigheid dat in de Zesde richtlijn pas uitdrukkelijk naar het individuele btw-identificatienummer is verwezen naar aanleiding van de invoering van artikel 28 nonies in deze richtlijn – naderhand het nieuwe artikel 22, lid 1, sub c tot en met e, – bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 (PB L 376, blz. 1), dat wil zeggen ná de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingjaren, aangezien het gebruik van een dergelijk nummer is ingegeven door de noodzaak, zowel voor de

marktdeelnemers als voor de belastingdiensten van de lidstaten, om met zekerheid te kunnen identificeren wie de aan de btw onderworpen handelingen heeft verricht. De door dit artikel 28 nonies verstrekte preciseringen versterken dus alleen maar een reeds bestaande regel, die inherent is aan de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel.

21 De implementatie van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn moet derhalve worden onderscheiden van de invoering van een stelsel van vereenvoudigde aangifte en betaling van de btw op grond waarvan met name vennootschappen van eenzelfde groep afzonderlijke belastingplichtigen kunnen blijven, ook al mag de btw in de rekeningen van de moedermaatschappij worden geconsolideerd.

22 Gelet op deze overwegingen en het standpunt dat de Italiaanse regering kenbaar heeft gemaakt ter terechtzitting alsook in de brief die zij op 24 juli 2003 aan de Commissie heeft toegezonden in inbreukprocedure nr. 2002/5456, namelijk dat het decreet van 1979 geen maatregel tot uitvoering van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn vormt, dient de verwijzende rechterlijke instantie uit te maken of de voor de litigieuze aangiften geldende nationale regeling voldoet aan de in de punten 19 en 20 van het onderhavige arrest uiteengezette criteria. Hierbij dient te worden benadrukt dat, zo dit het geval is, deze uitvoeringsmaatregel is genomen zonder naleving van het procedurele vereiste van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, te weten de raadpleging van het Raadgevend Comité voor de btw.

23 Derhalve dient de eerste vraag aldus te worden beantwoord dat artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn een regel is waarvan de toepassing door een lidstaat vooronderstelt dat deze laatste vooraf het Raadgevend Comité voor de btw raadpleegt en een nationale regeling vaststelt op grond waarvan personen, met name vennootschappen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, voor de btw niet langer als afzonderlijke belastingplichtigen, maar als een enkele belastingplichtige kunnen worden aangemerkt, met een enkel individueel identificatienummer voor deze belasting en dus met de bevoegdheid om als enige btw-aangiften in te dienen. Het staat aan de nationale rechter om te verifiëren of een nationale regeling als die in het hoofdgeding, aan deze criteria voldoet, waarbij zij aangetekend dat bij gebreke van voorafgaande raadpleging van het Raadgevend Comité voor de btw, een nationale regeling die aan voornoemde criteria voldoet, een uitvoeringsmaatregel vormt die is genomen zonder naleving van het procedurele vereiste van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

Tweede vraag

24 Met de tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de termijn waarna het controlerende orgaan of de moedermaatschappij volgens het decreet van 1979 de btw-aangifte kan indienen en de betaling van de btw kan verrichten volgens de in dat decreet voorziene vereenvoudigde regeling, schending oplevert van het evenredigheidsbeginsel, het verbod van misbruik van recht en het beginsel van fiscale neutraliteit. Om aanspraak te kunnen maken op deze regeling dient het controlerende orgaan of de moedermaatschappij meer dan 50 % in handen te hebben van de aandelen of de deelbewijzen van de afhankelijke personen, zoals de dochterondernemingen, uiterlijk vanaf het begin van het kalenderjaar dat het aangiftejaar voorafgaat.

25 Allereerst vormt het beginsel van fiscale neutraliteit een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel (zie met name arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel, C-454/98, Jurispr. blz. I-6973, punt 59), dat zich ertegen verzet enerzijds dat soortgelijke goederen, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw ongelijk worden behandeld (arresten van 11 juni 1998, Fischer, C-283/95, Jurispr. blz. I-3369, punten 21 en 27, en 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk, C-481/98, Jurispr. blz. I-3369, punt 22), en anderzijds dat

soortgelijke economische verrichtingen, die bijgevolg met elkaar concurreren, met betrekking tot de btw ongelijk worden behandeld (arresten van 23 oktober 2003, Commissie/Duitsland, C?109/02, Jurispr. blz. I?12691, punt 20; 16 september 2004, Cimber Air, C?382/02, Jurispr. blz. I?8379, punt 24, en 18 oktober 2007, Navicon, C?97/06, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 21).

26 Een nationale regeling die louter in een verschillende behandeling voorziet van belastingplichtigen die in aanmerking wensen te komen voor een regeling van vereenvoudigde aangifte en betaling van de btw, naargelang deze personen een concrete band op het niveau van het kapitaal met elkaar hebben gedurende een kortere of langere periode dan in punt 24 van het onderhavige arrest is vermeld, is evenwel op dezelfde wijze van toepassing op alle marktdeelnemers, ongeacht of zij met elkaar concurreren via hun activiteiten of producten. Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich niet tegen een dergelijke regeling, die een objectief gerechtvaardigd onderscheid invoert teneinde te verifiëren of de juridische verrichting waarvoor een beroep kan worden gedaan op de vereenvoudigde aangifte en betaling van de btw, aan een economische realiteit beantwoordt. Zoals in punt 22 van het onderhavige arrest is uiteengezet, zal de verwijzende rechterlijke instantie dienen uit te maken of de voor de litigieuze aangiften geldende nationale regeling een dergelijke regeling vormt.

27 Vervolgens strekt het verbod van misbruik van recht onder meer op het gebied van de btw ertoe, te beletten dat de gemeenschapsregeling zo ruim wordt toegepast dat zij misbruiken van marktdeelnemers zou dekken, dat wil zeggen transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om de door het gemeenschapsrecht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen (zie arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C?255/02, Jurispr. blz. I?1609, punten 69 en 70).

28 Dit beginsel moet aldus mede voorkomen dat volstrekt kunstmatige constructies worden opgezet die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een fiscaal voordeel te verkrijgen (zie in die zin arrest van 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, Jurispr. blz. I?7995, punt 55).

29 Bovendien is de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken een doel dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd (arrest Halifax e.a., reeds aangehaald, punt 71).

30 In dit verband moet worden vastgesteld dat het verbod van misbruik van recht niet wordt geschonden door een nationale regeling als die in het hoofdgeding waarbij de marktdeelnemers aan de hand van een zekere continuïteit van hun activiteiten en verrichtingen moeten aantonen dat zij niet van een regeling van vereenvoudigde aangifte en betaling van de btw gebruikmaken uitsluitend om een fiscaal voordeel te verkrijgen, met name door in de rekeningen van het controlerende orgaan of van de moedermaatschappij een btw-schuld of een btw-krediet op te voeren hetgeen in het eerste geval tot gevolg zou hebben dat het belastbare resultaat vermindert en in tweede geval dat dit orgaan of deze maatschappij een direct tegoed jegens de belastingadministratie verkrijgt, maar op basis van een economische keuze voor langere termijn.

31 Wat ten slotte het evenredigheidsbeginsel betreft, moet worden aangenomen dat een nationale regeling die, zoals het decreet van 1979, een termijn van één tot twee jaar stelt opdat belastingplichtigen volgens de vereenvoudigde regeling de btw-aangifte kunnen indienen en de btw kunnen betalen, het evenredigheidsbeginsel eerbiedigt, gelet op de doelstelling van bestrijding van fraude en van fictieve juridische constructies. Wanneer geen termijn is gesteld, kan dit daarentegen ertoe leiden dat op zichzelf staande handelingen worden verricht die rechtvaardigen dat ad hoc een juridische structuur wordt opgezet. Een dergelijke nationale regeling kan evenwel misbruik en fraude in de hand werken. Voorkoming van misbruik en fraude is nu juist een van de

doelstellingen die door de communautaire wetgeving worden nagestreefd (zie in die zin arresten van 15 juni 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04, Jurispr. blz. I-5381, punten 42 en 43, en 13 december 2007, BATIG, C-374/06, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 39).

32 Derhalve moet de tweede vraag aldus worden beantwoord dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich niet verzet tegen een nationale regeling die louter in een verschillende behandeling voorziet van belastingplichtigen die in aanmerking wensen te komen voor een regeling van vereenvoudigde aangifte en betaling van de btw, naargelang het controlerende orgaan of de moedermaatschappij meer dan 50 % in handen heeft van de aandelen of de deelbewijzen van de afhankelijke personen uiterlijk vanaf het begin van het kalenderjaar dat het aangiftejaar voorafgaat, dan wel pas ná deze datum die voorwaarden vervult. Het staat aan de nationale rechter om te verifiëren of een nationale regeling als die in het hoofdgeding, een dergelijke regeling vormt. Voorts verzet noch het verbod van misbruik van recht, noch het evenredigheidsbeginsel zich tegen een dergelijke regeling.

Kosten

33 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de 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, is een regel waarvan de toepassing door een lidstaat vooronderstelt dat deze laatste vooraf het Raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde raadpleegt en een nationale regeling vaststelt op grond waarvan personen, met name vennootschappen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, voor de belasting over de toegevoegde waarde niet langer als afzonderlijke belastingplichtigen, maar als een enkele belastingplichtige kunnen worden aangemerkt, met een enkel individueel identificatienummer voor deze belasting en dus met de bevoegdheid om als enige aangiften inzake de belasting over de toegevoegde waarde in te dienen. Het staat aan de nationale rechter om te verifiëren of een nationale regeling als die in het hoofdgeding, aan deze criteria voldoet, waarbij zij aangetekend dat bij gebreke van voorafgaande raadpleging van het Raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde, een nationale regeling die aan voornoemde criteria voldoet, een uitvoeringsmaatregel vormt die is genomen zonder naleving van het procedurele vereiste van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388).**

2) **Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich niet tegen een nationale regeling die louter in een verschillende behandeling voorziet van belastingplichtigen die in aanmerking wensen te komen voor een regeling van vereenvoudigde aangifte en betaling van de belasting over de toegevoegde waarde, naargelang het controlerende orgaan of de moedermaatschappij meer dan 50 % in handen heeft van de aandelen of de deelbewijzen van de afhankelijke personen uiterlijk vanaf het begin van het kalenderjaar dat het aangiftejaar voorafgaat, dan wel pas ná deze datum die voorwaarden vervult. Het staat aan de nationale rechter om te verifiëren of een nationale regeling als die in het hoofdgeding, een dergelijke regeling vormt. Voorts verzet noch het verbod van misbruik van recht, noch het evenredigheidsbeginsel zich tegen een dergelijke regeling.**

ondertekeningen

* Procestaal: Italiaans.