

Downloaded via the EU tax law app / web

Sprawa C-162/07

Amplificativa Srl

i

Amplifin SpA

przeciwko

Ministero dell'Economia e delle Finanze

i

Agenzia delle Entrate

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez

Corte suprema di cassazione)

Szósta dyrektywa VAT – Podatnicy – Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi – Spółki dominujące i spółki zależne – Wprowadzenie przez państwo członkowskie systemu jednego podatnika – Warunki – Skutki

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Podatnicy*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 4 ust. 4 akapit drugi)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Mechanizm uproszczonych zgłoszeń i zapłaty podatku od wartości dodanej*

(dyrektywa Rady 77/388)

1. Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych jest normą, której stosowanie przez państwo członkowskie zakłada uprzednią konsultację z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej oraz przyjęcie przepisów krajowych umożliwiających zaniechanie uznawania osób, w szczególności spółek, mających swe przedsiębiorstwa na terytorium kraju i prawnie niezależnych, lecz ściśle związanych ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, za odrębnych podatników w zakresie podatku od wartości dodanej, aby zostały one uznane za jednego podatnika, któremu zostaje przyznany jeden indywidualny numer identyfikacji podatkowej dotyczący tego podatku i który w konsekwencji jest wyjątkowo uprawniony do składania zgłoszeń w zakresie podatku od wartości dodanej. W braku uprzedniej konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej przepisy krajowe spełniają te kryteria stanowiąc transpozycję dokonaną z naruszeniem wymogów proceduralnych określonych w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388.

(por. pkt 23; pkt 1 sentencji)

2. Zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się przepisowi krajowemu, który ogranicza się do odmiennego traktowania podatników zamierzających wybrać mechanizm uproszczonych zgłoszeń i zapłaty podatku od wartości dodanej, w zależności od tego, czy podmiot dominujący lub spółka dominująca posiada ponad 50% akcji lub udziałów podmiotów podporządkowanych najpóźniej od początku roku kalendarzowego poprzedzającego rok zgłoszenia bądź przeciwnie, spełnia te warunki jedynie po tej dacie. Ponadto ani zasada zakazu nadużywania prawa, ani zasada proporcjonalności nie sprzeciwiają się takiemu przepisowi.

(por. pkt 32; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 22 maja 2008 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Podatnicy – Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi – Spółki dominujące i spółki zależne – Wprowadzenie przez państwo członkowskie systemu jednego podatnika – Warunki – Skutki

W sprawie C-162/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte suprema di cassazione (Włochy) postanowieniem z dnia 30 listopada 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 marca 2007 r., w postępowaniu:

Amplificativa Srl,

Amplifin SpA

przeciwko

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, U. Løhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh i A. Arabadjiev
(sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 stycznia 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Ampliscientifica Srl oraz Amplifin SpA przez M. Garavogli, avvocato,
- w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Bragugli, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. de Bellisa, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu cypryjskiego przez E. Syméonidou, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. Gibbs, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez I. Huttona, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez A. Aresu oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Ampliscientifica Srl (zwaną dalej „Ampliscientifica”) i Amplifin SpA (zwaną dalej „Amplifin”) a Ministero dell’Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate w przedmiocie wezwania do zapłaty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) skierowanego do Amplifin za lata 1990 i 1991.

Ramy prawne

Przepisy wspólnotowe

3 Artykuł 4 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności”.

4 Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy stanowi:

„Z zastrzeżeniem konsultacji, przewidzianych w art. 29, każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające swe przedsiębiorstwa na terytorium kraju, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie”.

5 Artykuł 27 ust. 1 szóstej dyrektywy przewiduje, co następuje:

„Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, może upoważnić każde z państw członkowskich do wprowadzenia specjalnych środków stanowiących odstępstwo od stosowania przepisów niniejszej dyrektywy, w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz

zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania. Rodki podjęte w celu uproszczenia procedury poboru podatków, z wyjątkiem nieznacznego rozmiaru, nie mogą wpływać na kwotę podatku należnego w końcowym etapie konsumpcji”.

6 Artykuł 29 szóstej dyrektywy ustanawia komitet doradczy ds. podatku VAT.

Uregulowania krajowe

Dekret prezydenta republiki nr 633

7 Artykuł 73 akapit trzeci dekretu prezydenta republiki nr 633 z dnia 26 października 1972 r. w sprawie wprowadzenia i regulacji podatku od wartości dodanej (dodatek zwykły do GURI nr 292 z dnia 11 listopada 1972 r.), zmieniony dekretem prezydenta republiki nr 24 z dnia 29 stycznia 1979 r. (GURI nr 30 z dnia 31 stycznia 1979 r.), stanowi:

„Minister finansów może postanowić w drodze dekretu, w którym określi odpowiednie dla tego celu sposoby, że zgłoszenia podatkowe spółek zależnych będą składane przez podmiot dominujący lub spółkę dominującą w urzędzie właściwym dla ich siedziby dla celów podatkowych oraz że w tym samym urzędzie będzie dokonywana zapłata [...] całej kwoty należnej od tego podmiotu dominującego lub tej spółki dominującej oraz od spółek zależnych, po odjęciu nadwyżek podlegających odliczeniu. Zgłoszenia, podpisane również przez podmiot dominujący lub spółkę dominującą, należy także złożyć w urzędach właściwych dla siedziby dla celów podatkowych spółek zależnych, bez uszczerbku dla innych zobowiązań tych spółek. Za spółkę kontrolowaną uważa się spółkę, w której inna spółka posiada ponad 50% akcji lub udziałów od początku poprzedniego roku kalendarzowego”.

Dekret ministerialny z dnia 13 grudnia 1979 r.

8 Uprawnienie przewidziane przez wspomniany art. 73 akapit trzeci zostało wprowadzone w życie dekretem ministerialnym z dnia 13 grudnia 1979 r. w sprawie zasad z zakresu podatku od wartości dodanej dotyczących zapłaty podatku oraz zgłoszeń podatkowych spółek zależnych (GURI nr 344 z dnia 19 grudnia 1979 r.), zmienionym dekretem ministerialnym z dnia 18 grudnia 1989 r. (GURI nr 301 z dnia 28 grudnia 1989 r., zwanym dalej „dekretem z 1979 r.”). Dekret z 1979 r. reguluje i upraszcza sposoby dokonywania zapłaty podatku oraz zgłoszeń spółek dominujących i spółek zależnych, umożliwiających spółce dominującej działanie, w pewnym zakresie, w imieniu swojej spółki zależnej lub spółek zależnych.

9 Na podstawie art. 2 dekretu z 1979 r. „za spółki zależne uważa się wyjącznie spółki [...], w których na początku poprzedniego roku kalendarzowego akcje lub udziały reprezentujące ponad 50% kapitału posiada podmiot dominujący lub spółka dominująca, lub inna spółka przez nie kontrolowana w rozumieniu niniejszego artykułu”.

10 Artykuł 3 dekretu z 1979 r. stanowi te, że zgłoszenie spółki dominującej „podpisane również przez osoby reprezentujące spółkę zależną powinno wskazywać [...] numer identyfikacji podatkowej VAT spółek zależnych oraz urzęd ds. [podatku VAT] właściwy dla każdej z nich”.

11 Artykuł 5 akapit pierwszy dekretu z 1979 r. przewiduje, co następuje:

„Podmiot dominujący lub spółka dominująca, która zamierza się powołać na niniejszy dekret, powinna również przedłożyć roczne zgłoszenia podatkowe swych spółek zależnych w urzędzie ds. [podatku VAT] właściwym dla swojej siedziby dla celów podatkowych. Zgłoszenia te, podpisane również przez osoby reprezentujące podmiot dominujący lub spółkę dominującą, powinny być także złożone, wraz z załącznikami, przez spółki zależne w urzędzie ds. podatku

VAT w?a?ciwym dla ka?dej z nich. W zg?oszeniach spó?ki zale?nej oprócz w?a?ciwego numeru identyfikacji podatkowej VAT nale?y wskaza? numer identyfikacji podatkowej VAT podmiotu dominuj?cego lub spó?ki dominuj?cej”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

12 Spór przed s?dem krajowym dotyczy? zg?osze? podatkowych z?o?onych za 1990 r. przez spó?k? Ampliscientifica oraz za lata 1990 i 1991 przez spó?k? Amplifin (zwanym dalej „spornymi zg?oszeniami”). Ampliscientifica i Amplifin s? spó?kami prawa w?oskiego utworzonymi w ramach grupy Amplifon, której dzia?alno?? obejmuje badanie oraz rozwój nowych instrumentów naukowych.

13 W za?o?onej w lutym 1989 r. spó?ce Ampliscientifica ponad 50% udzia?ów posiada?a Amplaide SpA, w której 99% kapita?u posiada?a Amplifin. Ampliscientifica zaprzesta?a dzia?alno?ci w ci?gu roku 1993. Za 1990 r. w urz?dzie ds. podatku VAT w Mediolanie Amplifin z?o?y?a zg?oszenie przewidziane dekretem z 1979 r., po zaksi?gowaniu nale?no?ci w zakresie podatku VAT, która uprzednio obci??a? spó?k? Ampliscientifica. Za 1991 r. dokona?a ona tej samej czynno?ci z inn? swoj? spó?k? zale?n? rozwijaj?c? si? w sektorze nieruchomo?ci, Ampliare Srl, za?o?on? w listopadzie 1990 r., co doprowadzi?o do przeniesienia na jej korzy?? znacznej ulgi w zakresie podatku VAT.

14 Urz?d ds. podatku VAT w Mediolanie uzna?, ?e Amplifin nie by?a uprawniona do z?o?enia spornych zg?osze?, poniewa? w odniesieniu do istnienia powi?za? umo?liwiaj?cych przyj?cie uproszczonego systemu rozliczenia podatku VAT art. 2 dekretu z 1979 r. stanowi, i? zwi?zek pomi?dzy podmiotem dominuj?cym lub spó?k? dominuj?c? a spó?kami zale?nymi powinien istnie? „od pocz?tku roku kalendarzowego” poprzedzaj?cego zg?oszenie. Wyda? on zatem decyzje w sprawie korekty za lata 1990 (dla nale?no?ci w zakresie podatku VAT spó?ki Ampliscientifica) i 1991 (dla ulgi w zakresie podatku VAT spó?ki Ampliare Srl).

15 Ampliscientifica i Amplifin zaskar?y?y te decyzje do Commissione tributaria provinciale di Milano, która uzna?a ich ??danie odr?bnymi orzeczeniami z dnia 5 listopada 1996 r.

16 Urz?d ds. podatku VAT w Mediolanie wniós? odwo?anie do Commissione tributaria della Lombardia, która uzna?a je orzeczeniem z dnia 31 maja i z dnia 17 listopada 1999 r., stwierdzaj?c na podstawie dekretu z 1979 r., ?e warunek dotycz?cy okresu posiadania udzia?u w kapitale spó?ek zale?nych nie zosta? zachowany przez spó?k? Amplifin, która nie by?a jeszcze uprawniona do z?o?enia spornych zg?osze?. Ampliscientifica i Amplifin wniós?y skarg? do Corte suprema di cassazione, który postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 4 ust. 4 [akapit drugi] szóstej dyrektywy [...] nale?y interpretowa? jako przepis, który nie jest wystarczaj?co dok?adny i który pozwala pa?stwu cz?onkowskim na stosowanie systemu w nim przewidzianego w szczególnych przypadkach powi?za? ekonomicznych, finansowych lub prawnych pomi?dzy ró?nymi podmiotami, czy te? jako przepis wystarczaj?co dok?adny, który w sytuacji, gdy pa?stwo cz?onkowskie postanowi?o przyj?? taki system, zobowi?zuje to pa?stwo, by przewidzia?o ono jego stosowanie we wszystkich przypadkach, w których wyst?puj? wi?zi tam opisane?

2) Niezale?nie od odpowiedzi na pytanie poprzedzaj?ce, czy ustanowienie ogranicze? czasowych w tym rozumieniu, ?e przes?ank? stosowania systemu jest istnienie powi?za? przez znaczny okres czasu, podczas gdy zainteresowane podmioty nie maj? mo?liwo?ci wykazania istnienia uzasadnionego wzgl?du gospodarczego, dla którego powsta?a wi??, stanowi ?rodek nieproporcjonalny w odniesieniu do celów dyrektywy i zakazu nadu?ywania prawa; czy w ka?dym

przypadku takie uregulowanie należy uznać za sprzeczne z zasadą neutralności podatku VAT”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

17 Pytanie pierwsze jest oparte na przesłance, zgodnie z którą dekret z 1979 r., na podstawie którego zostały wydane wezwania do zapłaty podatku VAT będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, stanowi realizację uprawnienia przyznanego wszystkim państwom członkowskim przez art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, do uznania różnych osób mających swe przedsiębiorstwa na terytorium kraju, będących prawnie niezależnymi, za jednego podatnika w zakresie podatku VAT, gdy osoby te są ściśle związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie. Innymi słowy, dekret z 1979 r. byłby przynajmniej częściowo zgodny z rodzajem transponującym art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy.

18 W tym względzie należy po pierwsze podkreślić, że, jak wynika z samego brzmienia tego przepisu, może on być stosowany jedynie po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku VAT. Jest jednak bezsporne, że w przypadku dekretu z 1979 r. Republika Włoska nie przeprowadziła tych konsultacji.

19 Po drugie, należy zauważyć, że wprowadzenie w życie systemu przewidzianego w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy zakłada, iż przepisy krajowe przyjęte za podstawę tej normy umożliwiają zaniechanie uznawania osób, w szczególności spółek, wykazujących powiązania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne, za odrębnych podatników w zakresie podatku VAT, aby zostały one uznane za jednego podatnika. Gdy zatem państwo członkowskie stosuje ten przepis, osoba lub osoby podporządkowane w rozumieniu tego samego przepisu nie mogą być uznane za podatnika lub podatników w rozumieniu art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 18 października 2007 r. w sprawie C-355/06 van der Steen, Zb.Orz. s. I-8863, pkt 20). Wynika z tego, że zrównanie z jednym podatnikiem wyklucza, aby te osoby podporządkowane nadal oddzielnie składały zgłoszenia podatku VAT i były identyfikowane, w ramach grupy i poza nią, jako podatnicy, bowiem tylko jeden podatnik jest uprawniony do składania tych zgłoszeń.

20 Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, gdy jest stosowany przez państwo członkowskie, wymaga zatem, aby krajowe przepisy transponujące stanowiły, że podatnik jest jednym podatnikiem oraz że dla grupy przyznaje się jeden numer identyfikacji podatkowej VAT. W tym względzie należy wskazać, że okoliczności, iż szósta dyrektywa powołała się wyrażenie na indywidualny numer identyfikacji podatkowej VAT dopiero przy okazji dodania art. 28h tej dyrektywy, który dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. L 376, s. 1) wprowadził do niej nowy art. 22 ust. 1 lit. c)–e), tj. po latach podatkowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, nie może mieć wpływu na powyższe rozważania, ponieważ korzystanie z takiego numeru wynika z konieczności zarówno dla przedsiębiorców, jak i organów podatkowych państw członkowskich jednoznacznego zidentyfikowania autorów czynności objętych podatkiem VAT. Uściślenia wynikające z art. 28h jedynie potwierdzają zatem uprzednio istniejącą zasadę, nieodłączną do dobrego funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT.

21 Transpozycja art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy należy zatem odróżnić od wprowadzenia mechanizmu uproszczonych zgłoszeń i zapłaty podatku VAT, umożliwiającego w szczególności spółkom z tej samej grupy pozostanie odrębnymi podatnikami, nawet jeżeli podatek VAT może zostać skonsolidowany na rachunkach spółki dominującej.

22 W świetle tych rozważań oraz stanowiska wyrażonego przez rząd włoski podczas rozprawy oraz w piśmie z dnia 24 lipca 2003 r. skierowanego do Komisji w ramach postępowania w sprawie

uchybień zobowiązań państwa czonkowskiego nr 2002/5456, według którego dekret z 1979 r. nie stanowi rodka transpozycji art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, sąd krajowy powinien ustalić, czy przepisy krajowe mające zastosowanie do spornych zagłosze? odpowiadaj? kryteriom przywo?anym w pkt 19 i 20 niniejszego wyroku, przy czym nale?y podkre?li?, i? w takim przypadku stanowi?oby to transpozycj? dokonana? z naruszeniem wymogów proceduralnych okre?lonych w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, tj. konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku VAT.

23 Na pytanie pierwsze nale?y zatem odpowiedzie?, ?e art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy jest norm?, której stosowanie przez pa?stwo czonkowskie zak?ada uprzedni? konsultacj? z komitetem doradczym ds. podatku VAT oraz przyj?cie przepisów krajowych umo?liwiaj?cych zaniechanie uznawania osób, w szczególno?ci spó?ek, maj?cych swe przedsi?biorstwa na terytorium kraju i prawnie niezale?nych, lecz ?ci?le zwi?zanych ze sob? finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, za odr?bnych podatników w zakresie podatku VAT, aby zosta?y one uznane za jednego podatnika, któremu zostaje przyznany jeden indywidualny numer identyfikacji podatkowej VAT i który w konsekwencji jest wy?zcznie uprawniony do sk?adania zagłosze? w zakresie podatku VAT. Do s?du krajowego nale?y zbadanie, czy przepisy krajowe takie jak b?d?ce przedmiotem post?powania przed tym s?dem spe?niaj? te kryteria, z zastrze?eniem, ?e w braku uprzedniej konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku VAT przepisy krajowe spe?niaj?ce te kryteria stanowi? transpozycj? dokonana? z naruszeniem wymogów proceduralnych okre?lonych w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy.

W przedmiocie pytania drugiego

24 Pytanie drugie w istocie dotyczy kwestii, czy termin przewidziany przez dekret z 1979 r. umo?liwiaj?cy podmiotowi dominuj?cemu lub spó?ce dominuj?cej z?o?enie zagłoszenia i dokonanie zap?aty podatku VAT wed?ug okre?lonych w nim uproszczonych zasad stanowi naruszenie zasad proporcjonalno?ci, zakazu nadu?ywania prawa i neutralno?ci podatkowej. Aby móc skorzysta? z tego przepisu, podmiot dominuj?cy lub spó?ka dominuj?ca powinny posiada? ponad 50% akcji lub udzia?ów podmiotów podporz?dkowanych, takich jak spó?ki zale?ne, najpó?niej od pocz?tku roku kalendarzowego poprzedzaj?cego rok zagłoszenia.

25 Przede wszystkim, w odniesieniu do zasady neutralno?ci podatkowej, nale?y przypomnie?, ?e stanowi ona podstawow? zasad? wspólnego systemu podatku VAT (zob. m.in. wyrok z dnia 19 wrze?nia 2000 r. w sprawie C?454/98 Schmeink & Cofreth i Strobel, Rec. s. I?6973, pkt 59), która z jednej strony sprzeciwia si? temu, aby podobne towary, które znajduj? si? zatem w pozycji konkurencyjnej wobec siebie, by?y traktowane w sposób odmienny z punktu widzenia podatku VAT (wyroki: z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie C?283/95 Fischer, Rec. s. I?3369, pkt 21 i 27, z dnia 3 maja 2001 r. w sprawie C?481/98 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I?3369, pkt 22), a z drugiej strony temu, aby podobne transakcje gospodarcze, które znajduj? si? zatem w pozycji konkurencyjnej wobec siebie, by?y traktowane w sposób odmienny z punktu widzenia podatku VAT (wyroki: z dnia 23 pa?dziernika 2003 r. w sprawie C?109/02 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I?12691, pkt 20, z dnia 16 wrze?nia 2004 r. w sprawie C?382/02 Cimber Air, Zb.Orz. s. I?8379, pkt 24, z dnia 18 pa?dziernika 2007 r. w sprawie C?97/06 Navicon, Zb.Orz. s. I?8755, pkt 21).

26 Przepis krajowy, który ogranicza si? do odmiennego traktowania podatników chc?cych wybra? mechanizm uproszczonego zagłoszenia i zap?aty podatku VAT zale?nie od tego, czy dane osoby wykazuj? konkretny zwi?zek kapita?owy, którego okres istnienia jest krótszy lub d?u?szy od tego wspomnianego w pkt 24 niniejszego wyroku, ma zastosowanie do wszystkich przedsi?biorców w ten sam sposób, niezale?nie od tego, czy znajduj? si? oni w sytuacji konkurencyjnej ze wzgl?du na ich transakcje lub ich towary. Zasada neutralno?ci podatkowej nie

sprzeciwia się takim przepisom ustanawiającym obiektywnie uzasadnione rozróżnienie w celu zbadania rzeczywistości gospodarczej czynności prawnej, która umożliwia dokonanie uproszczonego zgłoszenia i zapłaty podatku VAT. Jak tego przypomniano w pkt 22 niniejszego wyroku, do sądu krajowego należy ustalenie, czy przepis krajowy mający zastosowanie do spornych zgłoszeń stanowi taki mechanizm.

27 Z kolei w odniesieniu do zasady zakazu nadużywania prawa należy przypomnieć, że zwłaszcza w dziedzinie podatku VAT dotyczy ona do tego, aby nie można było poszerzać zakresu uregulowania wspólnotowego tak, aby objąć nim nadużycia podmiotów gospodarczych, to znaczy transakcje, które nie są przeprowadzane w ramach zwykłych transakcji handlowych, lecz wyjątkowo w celu nadużycia korzyści przewidzianych w prawie wspólnotowym (wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 69 i 70).

28 Zasada ta prowadzi także do zakazania czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, tworzonych wyjątkowo w celu uzyskania korzyści podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 55).

29 Należy ponadto podkreślić, że walka z oszustwem, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę (ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 71).

30 W tym względzie należy zatem stwierdzić, że przepis krajowy taki jak białocki przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, który wymaga od przedsiębiorców, aby poprzez pewną część z ich działalności i ich transakcji wykazali, że skorzystanie z mechanizmu uproszczonych zgłoszeń i zapłaty podatku VAT nie było podyktowane wyjątkowo chęcią uzyskania korzyści podatkowej, w szczególności poprzez zaksięgowanie przez podmiot dominujący lub spółkę dominującą należności lub ulgi w zakresie podatku VAT, co skutkowałooby w pierwszym przypadku zmniejszeniem wyniku podlegającego opodatkowaniu, a w drugim przypadku przyznaniem natychmiastowej ulgi podatkowej wobec administracji podatkowej, lecz wynikało z bardziej długoterminowego wyboru gospodarczego, nie narusza zasady zakazu nadużywania prawa.

31 Wreszcie, jeżeli chodzi o zasadę proporcjonalności, należy stwierdzić, że przepis krajowy ustalający, jak dekret z 1979 r., termin od roku do dwóch lat, aby podatnicy mogli złożyć zgłoszenie i zapłacić podatek VAT w sposób uproszczony, ze względu na cel walki z oszustwami i fikcyjnymi strukturami prawnymi, respektuje zasadę proporcjonalności. W tym zakresie należy stwierdzić, że w przeciwnym razie brak terminu mógłby skutkować umożliwieniem dokonywania jednorazowych czynności uzasadniających tworzenie struktury prawnej ad hoc. Taki przepis krajowy mógłby sprzyjać nadużyciom i oszustwom, tymczasem zapobieganie tego rodzaju nadużyciom i oszustwom stanowi w każdym razie jeden z celów realizowanych za pomocą prawodawstwa wspólnotowego (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 czerwca 2006 r. w sprawie C-494/04 Heintz van Landewijck, Zb.Orz. s. I-5381, pkt 42 i 43, z dnia 13 grudnia 2007 r. w sprawie C-374/06 BATIG, Zb.Orz. s. I-11271, pkt 39).

32 Na pytanie drugie należy zatem odpowiedzieć, że zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się przepisowi krajowemu, który ogranicza się do odmiennego traktowania podatników zamierzających wybrać mechanizm uproszczonych zgłoszeń i zapłaty podatku VAT, w zależności od tego, czy podmiot dominujący lub spółka dominująca posiada ponad 50% akcji lub udziałów podmiotów podporządkowanych najpóźniej od początku roku kalendarzowego poprzedzającego rok zgłoszenia, bądź przeciwnie, spełnia te warunki jedynie po tej dacie. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy przepis krajowy taki jak białocki przedmiotem postępowania przed tym sądem stanowi taki mechanizm. Ponadto ani zasada zakazu nadużywania prawa, ani

zasada proporcjonalności nie sprzeciwia się takiemu przepisowi.

W przedmiocie kosztów

33 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku jest normą, której stosowanie przez państwo członkowskie zakłada uprzednią konsultację z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej oraz przyjęcie przepisów krajowych umożliwiających zaniechanie uznawania osób, w szczególności spółek, mających swe przedsiębiorstwa na terytorium kraju i prawnie niezależnych, lecz ściśle związanych ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, za odrębnych podatników w zakresie podatku od wartości dodanej, aby zostały one uznane za jednego podatnika, któremu zostaje przyznany jeden indywidualny numer identyfikacji podatkowej dotyczący tego podatku i który w konsekwencji jest wyjątkowo uprawniony do skądania zgośce w zakresie podatku od wartości dodanej. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy przepisy krajowe takie jak b/d/ce przedmiotem postępowania przed tym sądem spełniają te kryteria, z zastrzeżeniem, że w braku uprzedniej konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej przepisy krajowe spełniają te kryteria stanowi transpozycję dokonaną z naruszeniem wymogów proceduralnych określonych w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388.**

2) **Zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się przepisowi krajowemu, który ogranicza się do odmiennego traktowania podatników zamierzających wybrać mechanizm uproszczonych zgośce i zapłaty podatku od wartości dodanej, w zależności od tego, czy podmiot dominujący lub spółka dominująca posiada ponad 50% akcji lub udziałów podmiotów podporządkowanych najpóźniej od początku roku kalendarzowego poprzedzającego rok zgośczenia, b/d/ przeciwnie, spełnia te warunki jedynie po tej dacie. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy przepis krajowy taki jak b/d/cy przedmiotem postępowania przed tym sądem stanowi taki mechanizm. Ponadto ani zasada zakazu nadużywania prawa, ani zasada proporcjonalności nie sprzeciwia się takiemu przepisowi.**

Podpisy

* Język postępowania: włoski.