

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2008. gada 22. maijā\*

Lieta C-162/07

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Corte suprema di cassazione* (Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2006. gada 30. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 26. martā, tiesvedībā

*Ampliscientifica Srl,*

*Amplifin SpA*

pret

*Ministero dell'Economia e delle Finanze,*

*Agenzia delle Entrate.*

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši U. Lehmušs [*U. Lohmus*], A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*], P. Linda [*P. Lindh*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] (referents),

\* Tiesvedības valoda — itāļu.

ģenerāladvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],  
sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2008. gada 30. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Ampliscientifica Srl* un *Amplifin SpA* vārdā — M. Garavolja [*M. Garavoglia*],  
*avvocato*,
- Itālijas valdības vārdā — I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz  
Dž. de Bellis [*G. De Bellis*], *avvocato dello Stato*,
- Kipras valdības vārdā — E. Simeonidu [*E. Syméonidou*], pārstāve,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā — K. Gibsa [*C. Gibbs*], pārstāve, kurai palīdz  
I. Hatons [*I. Hutton*], *barrister*,
- Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — A. Aresu [*A. Aresu*] un M. Afonso  
[*M. Afonso*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez  
ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”), 4. panta 4. punkta otro daļu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Ampliscientifica Srl* (turpmāk tekstā — “*Ampliscientifica*”) un *Amplifin SpA* (turpmāk tekstā — “*Amplifin*”), no vienas puses, un *Ministero dell’Economia e delle Finanze* [Ekonomikas un finanšu ministriju], kā arī *Agenzia delle Entrate* [Ieņēmumu dienestu], no otras puses, par atgādinājum samaksāt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — “PVN”), kas par 1990. un 1991. gadu tika nosūtīts *Amplifin*.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Kopienų tiesiskais regulējums*

- 3 Sestās direktīvas 4. panta 1. punktā ir teikts:

“Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.”

4 Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā ir noteikts:

“Ievērojot 29. pantā paredzēto konsultāciju kārtību, katra dalībvalsts par atsevišķiem nodokļa maksātājiem var uzlūkot personas [par vienu nodokļa maksātāju var uzskatīt personas], kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski būdamas patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm.”

5 Sestās direktīvas 27. panta 1. punktā ir paredzēts, ka:

“Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem nolūkā vienkāršot procedūru, kādā iekasē nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu. Pasākumi, kas vērsti uz to, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, nedrīkst ietekmēt gala patēriņa stadijā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad tas notiek niecīgā apjomā.”

6 Ar Sestās direktīvas 29. pantu tika izveidota Padomdevēja komiteja PVN jautājumos.

### *Valsts tiesiskais regulējums*

Republikas prezidenta dekrēts Nr. 633

7 Republikas prezidenta 1972. gada 26. oktobra dekrēta Nr. 633 par pievienotās vērtības nodokļa izveidošanu un regulējumu (1972. gada 11. novembra *GURI* Nr. 292

kārtējais pielikums), kas grozīts ar Republikas prezidenta 1979. gada 29. janvāra dekrētu Nr. 24 (1979. gada 31. janvāra *GURI* Nr. 30), 73. panta trešajā daļā ir noteikts:

“Finanšu ministrs var izdot dekrētus, paredzot īstenošanas noteikumus, lai vienība vai mātes sabiedrība iesniegtu meitas sabiedrību deklarācijas savā nodokļu adreses birojā un lai maksājumi [...] tiktu veikti tajā pašā birojā, lai segtu kopējo summu, kas jāmaksā mātes sabiedrībai vai tās meitas sabiedrībām, atskaitot atskaitāmās summas. Vienības vai mātes sabiedrības parakstītās deklarācijas tāpat ir jāiesniedz meitas sabiedrību nodokļu adreses birojos neatkarīgi no citiem minēto sabiedrību pienākumiem un saistībām. Tiek uzskatīts, ka sabiedrība atrodas kontrolē, ja vairāk nekā 50 % no tās akcijām vai daļām atrodas citas sabiedrības īpašumā, sākot no iepriekšējā kalendārā gada sākuma.”

Ministra 1979. gada 13. decembra dekrēts

- 8 Minētajā 73. panta trešajā daļā paredzētās tiesības tika izmantotas, pieņemot ministra 1979. gada 13. decembra dekrētu, kas ietver noteikumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa jomu saistībā ar maksājumiem un meitas sabiedrību deklarācijām (1979. gada 19. decembra *GURI* Nr. 344), kas grozīts ar ministra 1989. gada 18. decembra dekrētu (1989. gada 28. decembra *GURI* Nr. 301, turpmāk tekstā — “1979. gada dekrēts”). 1979. gada dekrētā ir paredzēta un vienkāršota mātes sabiedrību un meitas sabiedrību maksājumu veikšana un deklarāciju iesniegšana, ļaujot mātes sabiedrībām zināmā mērā darboties savā vai savu meitas sabiedrību vārdā.

- 9 Saskaņā ar 1979. gada dekrēta 2. pantu “tikai tādas [..] sabiedrības [..], kurās mātes sabiedrībai, citam veidojumam vai arī citai sabiedrībai, kuru kontrolē iepriekš minētie uzņēmumi, pieder vairāk nekā 50 % no akciju kapitāla vai kapitāla daļām, sākot no iepriekšējā kalendārā gada sākuma, ir uzskatāmas par meitas sabiedrībām”.
- 10 1979. gada dekrēta 3. pantā ir paredzēts, ka mātes sabiedrības deklarācijā, kuru “tāpat paraksta meitas sabiedrības pārstāvis, ir jānorāda [..] meitas sabiedrību PVN maksātāja numuri, kā arī katras attiecīgais [PVN] birojs”.
- 11 1979. gada dekrēta 5. panta pirmajā daļā savukārt ir paredzēts:

“Vienībai vai mātes sabiedrībai, kas vēlas atsaukties uz šo dekrētu, savā nodokļu adreses [PVN] birojā ir jāiesniedz arī savu meitas sabiedrību gada deklarācijas. Tāpat meitas sabiedrībām šīs deklarācijas, kuras ir parakstījusi vienība vai mātes sabiedrība, ar to pielikumiem ir jāiesniedz katras kompetentajā PVN birojā. Meitas sabiedrības deklarācijās ar atbilstošu PVN numuru ir jānorāda vienība vai mātes sabiedrība.”

## **Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi**

- 12 Pamata prāva attiecas uz *Ampliscientifica* iesniegtajām nodokļu deklarācijām par 1990. gadu un *Amplifin* iesniegtajām nodokļu deklarācijām par 1990. un 1991. gadu

(turpmāk tekstā — “apstrīdētas deklarācijas”). *Ampliscientifica* un *Amplifin* ir saskaņā ar Itālijas tiesībām dibinātas sabiedrības, kas bija iekļautas *Amplifon* grupā, kuras darbība ir saistīta ar jauno zinātnisko instrumentu pētniecību un attīstību.

- 13 1989. gada februārī nodibinātās *Ampliscientifica* kapitāla vairāk nekā 50 % piederēja *Amplaid SpA*, kuras 99 % pašas kapitāla piederēja *Amplifin*. *Ampliscientifica* pārtrauca savu darbību 1993. gadā. Par 1990. gadu *Amplifin* iesniedza Milānas PVN birojā 1979. gada dekrētā paredzēto deklarāciju, grāmatvedības dokumentos norādot PVN parādu, kas agrāk bija jāsedz *Ampliscientifica*. Par 1991. gadu tā to pašu veica ar citu savu 1990. gada novembrī nodibināto meitas sabiedrību *Ampliare Srl*, kas darbojās nekustamo īpašumu jomā, kura tai radīja tiesības uz ievērojamu PVN atlaidi.
- 14 Milānas PVN birojs uzskatīja, ka *Amplifin* nebija tiesību iesniegt apstrīdētas deklarācijas, jo 1979. gada dekrēta 2. pantā, kas attiecas uz saiknēm, kas ļauj pieņemt vienkāršotu PVN maksāšanas režīmu, ir noteikts, ka saitei starp vienību vai mātes sabiedrību un meitas sabiedrībām ir jāpastāv, “sākot no iepriekšējā gada sākuma” pirms deklarācijas iesniegšanas. Tādēļ tas izdeva paziņojumu par korekciju veikšanu attiecībā uz 1990. gadu (par *Ampliscientifica* PVN parādu) un 1991. gadu (par *Ampliare Srl* PVN atlaidi).
- 15 *Ampliscientifica* un *Amplifin* apstrīdēja šos paziņojumus *Commissione tributaria provinciale di Milano* [Milānas Provincas nodokļu tiesā], kas 1996. gada 5. novembrī, pasludinot atsevišķus spriedumus, apmierināja prasītāju lūgumu.

- 16 Milānas PVN birojs iesniedza apelācijas sūdzību *Commissione tributaria della Lombardia* [Lombardijas Nodokļu reģionālajā tiesā], kas ar 1999. gada 31. maija un 17. novembra spriedumu apmierināja apelācijas sūdzību, pamatojoties uz 1979. gada dekrētu, uzskatot, ka *Amplifin* nav ievērojusi nosacījumu par meitas sabiedrību kapitāla daļu īpašumu un tai vēl nav bijušas tiesības iesniegt apstrīdētās deklarācijas. *Ampliscientifica* un *Amplifin* to pārsūdzēja *Corte suprema di cassazione* [Augstākajā kasācijas tiesā], kas nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai [...] Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta [otrā daļa] ir jāinterpretē tādā nozīmē, ka tā nav pietiekoši precīza tiesību norma un tādējādi tā atļauj dalībvalstīm piemērot tajā paredzēto regulējumu īpašos gadījumos, kad pastāv ekonomiskas, finansiālas vai juridiskas saiknes starp dažādām personām, vai arī šī tiesību norma ir pietiekoši precīza un līdz ar to, tiklīdz dalībvalstis nolemj pieņemt šo [PVN] regulējumu, tas ir jāpiemēro visos gadījumos, kad pastāv šajā tiesību normā aprakstītās attiecības?
- 2) Neievērojot atbildi uz pirmo jautājumu, vai laika ierobežojuma — tādā nozīmē, ka saiknei ir jāpastāv nozīmīgu laika periodu, — noteikšana kā priekšnosacījums, lai piemērotu attiecīgo regulējumu, nedodot attiecīgajām personām iespēju pierādīt, ka pastāv pamatots ekonomisks iemesls izveidot šo saikni, ir nesamērīga ar minētās direktīvas mērķiem un vajadzību nodrošināt tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma principa ievērošanu? Vai šādu valsts tiesību regulējumu jebkurā gadījumā var uzskatīt par pretēju PVN neitralitātes principam?”



## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Par pirmo jautājumu*

- 17 Pirmais jautājums pamatojas uz pieņēmumu, ka 1979. gada dekrēts, saskaņā ar kuru ir izdoti pamata lietā aplūkoti atgādinājumi par PVN, ir Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā visām dalībvalstīm atzīto tiesību uzskatīt vairākas personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un ir juridiski patstāvīgas, par vienu PVN maksātāju, ja šīs personas ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm, īstenošana. Citiem vārdiem sakot, 1979. gada dekrēts vismaz daļēji būtu Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas transponēšanas pasākums.
- 18 Šajā saistībā vispirms ir jāatzīmē, kā tas izriet no šīs pašas normas, ka tās piemērošanu var veikt tikai pēc konsultēšanās ar Padomdevēja komiteju PVN jautājumos. Tomēr 1979. gada dekrēta gadījumā Itālijas Republika nav veikusi minēto konsultēšanos.
- 19 Otrkārt, ir svarīgi atzīmēt, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā paredzētā režīma īstenošana nozīmē, ka valsts tiesiskais regulējums, kas pieņemts, pamatojoties uz šo tiesību normu, atļauj personas, it īpaši sabiedrības, starp kurām pastāv finansiāla, saimnieciska un organizatoriska saikne, vairs neuzskatīt par atsevišķām PVN maksātājām, bet uzlūkot tās kā vienu nodokļa maksātāju. Ja dalībvalsts ir piemērojusi minēto tiesību normu, šīs tiesību normas izpratnē pakļautā persona vai personas nevar tikt uzskatītas par vienu vai atsevišķiem nodokļa maksātājiem Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta izpratnē (šajā sakarā skat. 2007. gada 18. oktobra spriedumu lietā

C-355/06 *van der Steen*, Krājums, I-8863. lpp., 20. punkts). No tā izriet, ka pielīdzināšana vienam nodokļa maksātājam izslēdz to, ka minētās pakļautās personas turpina atsevišķi parakstīt PVN deklarācijas un turpina savas grupas ietvaros un ārpus tās identificēties kā nodokļa maksātājas, jo tikai vienots nodokļa maksātājs ir tiesīgs parakstīt minētās deklarācijas.

- 20 Līdz ar to no Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas noteikti izriet, ka, ja dalībvalsts ir veikusi šīs tiesību normas piemērošanu, ar valsts tiesisko regulējumu, ar ko transponē direktīvu, ir jānosaka, ka nodokļa maksātājs ir vienots un ka grupai ir piešķirts viens PVN numurs. Šajā sakarā ir jāatzīmē, ka apstāklim, ka Sestajā direktīvā ir izdarīta tieša atsauce uz PVN individuālo identifikācijas numuru tikai pēc 28. h panta iekļaušanas minētajā direktīvā ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK (OV L 376, 1. lpp.), no kura izriet šīs direktīvas 22. panta 1. punkta c)–e) apakšpunkts, proti, pēc pamata lietā aplūkotajiem taksācijas gadiem, nav ietekmes uz iepriekšējo apsvērumu, jo prasība pēc tāda numura izriet kā no uzņēmēju, tā no dalībvalsts nodokļu iestāžu nepieciešamības precīzi identificēt ar PVN aplikto darbību veicēju. Šajā 28. h pantā ietvertie precizējumi tikai apstiprina iepriekš pastāvošu noteikumu, kas piemīt kopējās PVN sistēmas labai darbībai.

- 21 Līdz ar to, transponējot Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otro daļu, deklarēšanas sistēma ir jānodala no vienkāršotas PVN deklarēšanas un maksājuma, kas vienas grupas sabiedrībām ļauj palikt par atsevišķiem nodokļa maksātājiem, pat ja PVN var tikt konsolidēts mātes sabiedrības grāmatvedības dokumentos.

22 Tieši šo apsvērumu un Itālijas valdības tiesas sēdē un 2003. gada 24. jūlija vēstulē, kas pārkāpumu procedūras Nr. 2002/5456 ietvaros adresēta Komisijai, paustā viedokļa kontekstā, ka 1979. gada dekrēts nav uzskatāms par Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrās daļas transponēšanas pasākumu, iesniedzējtiesai būs jānosaka, vai valsts tiesiskais regulējums, kas piemērojams apstrīdētajām deklarācijām, atbilst šī sprieduma 19. un 20. punktā atgādinātajiem kritērijiem, uzsverot, ka, ja tas tā būtu, tā būtu transponēšana, kas veikta, pārkāpjot Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā noteiktās procesuālās prasības, proti, konsultēšanos ar Padomdevēja komiteju PVN jautājumos.

23 Tādēļ uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa ir tiesību norma, kuras piemērošanai dalībvalstī ir nepieciešams konsultēties ar Padomdevēja komiteju PVN jautājumos un pieņemt valsts tiesisko regulējumu, kas piešķir tiesības personām, tostarp sabiedrībām, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski būdamas patstāvīgas, ir savā starpā cieši saistītas finansiāli, saimnieciski un organizatoriski, vairs netiek uzskatītas par atsevišķām PVN maksātājām, bet tiek uzskatītas par vienu nodokļa maksātāju, vienīgo minētā nodokļa individuālā identifikācijas numura saņēmēju un līdz ar to vienīgo, kam ir tiesības parakstīt PVN deklarācijas. Valsts tiesai ir jāpārbauda, vai tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā apskatītais atbilst šiem kritērijiem, precizējot, ka gadījumā, ja nav bijusi veikta iepriekšēja konsultēšanās ar Padomdevēja komiteju PVN jautājumos, valsts tiesiskais regulējums, kas atbilst minētajiem kritērijiem, ir transponēšana, kas veikta, pārkāpjot Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrajā daļā noteiktās procesuālās prasības.

### *Par otro jautājumu*

24 Otrais jautājums būtībā ir par to, vai 1979. gada dekrētā paredzētais laika posms, lai ļautu vienībām vai mātes sabiedrībai iesniegt likumā paredzēto vienkāršoto PVN

deklarāciju un maksājumu, kas paredzēts deklarācijā, atbilst samērīguma, ļaunprātīgas tiesību izmantošanas aizlieguma un nodokļu neitralitātes principam. Lai varētu izmantot šo tiesību normu, vienības vai mātes sabiedrības īpašumā ir jābūt vairāk nekā 50 % no kontrolējamo personu tādu kā meitas sabiedrības akcijām vai kapitāla daļām, vēlākais sākot no iepriekšējā kalendārā gada sākuma pirms deklarācijas gada.

- 25 Kas attiecas uz nodokļu neitralitātes principu, vispirms ir jāatgādina, ka šis princips ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips (skat. it īpaši 2000. gada 19. septembra spriedumu lietā C-454/98 *Schmeink & Cofreth un Strobel, Recueil, I-6973*. lpp., 59. punkts), kas, no vienas puses, nepieļauj, ka līdzīgām, savstarpēji konkurējošām precēm tiek piemērota atšķirīga PVN likme (1998. gada 11. jūnija spriedums lietā C-283/95 *Fischer, Recueil, I-3369*. lpp., 21. un 27. punkts, kā arī 2001. gada 3. maija spriedums lietā C-481/98 Komisija/Francija, *Recueil, I-3369*. lpp., 22. punkts) un, no otras puses, ka attieksme pret līdzīgām saimnieciskām darbībām, kas viena ar otru konkurē, ir atšķirīga attiecībā uz PVN (2003. gada 23. oktobra spriedums lietā C-109/02 Komisija/Vācija, *Recueil, I-12691*. lpp., 20. punkts; 2004. gada 16. septembra spriedums lietā C-382/02 *Cimber Air*, Krājums, I-8379. lpp., 24. punkts, un 2007. gada 18. oktobra spriedums lietā C-97/06 *Navicon*, Krājums, I-8755. lpp., 21. punkts).

- 26 Valsts tiesiskais regulējums, kas atšķirīgi attiecas pret nodokļa maksātājiem, kuri grib izvēlēties likumā paredzēto vienkāršoto PVN deklarāciju un maksājumu, atkarībā no tā, vai starp attiecīgajām personām pastāv precīza kapitāla saikne, kuras pastāvēšana ir vienāda ar vai pārsniedz šī sprieduma 24. punktā minēto laiku, ir piemērojams visiem uzņēmējiem vienādi, neatkarīgi no tā, vai tie atrodas konkurējošā situācijā sakarā ar savu darbību vai precēm. Nodokļu neitralitātes princips pieļauj tādu tiesisko regulējumu, kas ievieš objektīvi pamatotu atšķirību, lai pārbaudītu juridiskā darījuma, kurš ļauj izmantot vienkāršoto PVN deklarāciju un maksājumu, saimniecisko realitāti. Kā tas tika atgādināts šī sprieduma 22. punktā, iesniedzējtiesai ir jāno-

saka, vai valsts tiesiskais regulējums, kas ir piemērojams apstrīdētajām deklarācijām, ietver šādu pasākumu.

- 27 Attiecībā uz tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma principu jāatzīmē, ka tas PVN jomā paredz to, ka Kopienų tiesiskā regulējuma piemērošana nav paplašināma tiktāl, lai iekļautu uzņēmēju ļaunprātīgu rīcību, tas ir, darījumus, kas netiek veikti parastu komercdarījumu ietvaros, bet gan tikai, lai ļaunprātīgi baudītu Kopienų tiesību sniegtās priekšrocības (2006. gada 21. februāra spriedums lietā *C-255/02 Halifax u.c.*, Krājums, I-1609. lpp., 69. un 70. punkts).
- 28 Šis princips tāpat aizliedz pilnībā fiktīvus mehānismus, kam nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti un kas izveidoti tikai, lai saņemtu nodokļu priekšrocības (šajā sakarā skat. 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā *C-196/04 Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 55. punkts).
- 29 Turklāt ir jāuzsver, ka cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, nodokļu apiešanu un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu ir mērķis, ko atzīst un kura sasniegšanu sekmē Sestā direktīva (spriedums iepriekš minētajā lietā *Halifax u.c.*, 71. punkts).
- 30 Šajā sakarā jāatzīst, ka tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā aplūkotais, kas pieprasa uzņēmējiem ar to darbības un darījumu zināmu nemainīgumu pierādīt, ka likumā paredzētās vienkāršotās PVN deklarācijas un maksājuma izmantošana nav saistīta tikai ar vēlmi saņemt nodokļu priekšrocību, vienības vai mātes sabiedrības grāmatvedības dokumentos norādot meitas sabiedrības PVN parādu vai atlaidi, kas pirmajā gadījumā mazinātu ar nodokli apliekamo rezultātu un otrajā gadījumā

tai piešķir tūlītēju mantisku ieguvumu no nodokļu administrācijas, bet gan tā izriet no ilgtermiņa ekonomiskās izvēles un nepārkāpj tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma principu.

- 31 Visbeidzot, attiecībā uz samērīguma principu ir jāuzskata, ka valsts tiesiskais regulējums, kurā tāpat kā 1979. gada dekrētā ir noteikts termiņš starp vienu un diviem gadiem, lai nodokļa maksātāji varētu iesniegt vienkāršoto PVN deklarāciju un maksājumu, ar mērķi cīnīties pret krāpšanu nodokļu jomā un juridiski fiktīviem mehānismiem atbilst samērīguma principam. Šajā sakarā ir jānorāda, ka, gluži pretēji, termiņa nenoteikšanas sekas būtu atļaut izvēlētu darījumu veikšanu, kas pamatotu *ad hoc* juridiskas struktūras radīšanu. Tomēr tāds valsts tiesiskais regulējums riskē veicināt ļaunprātīgu izmantošanu un krāpšanu nodokļu jomā, kuru novēršana ir viens no Kopienas tiesību aktu izvirzītajiem mērķiem (šajā sakarā skat. 2006. gada 15. jūnija spriedumu lietā *C-494/04 Heintz van Landewijck*, Krājums, I-5381. lpp., 42. un 43. punkts, kā arī 2007. gada 13. decembra spriedumu lietā *C-374/06 BATIG*, Krājums, I-11271. lpp., 39. punkts).

- 32 Tādēļ uz otro jautājumu ir jāatbild, ka nodokļu neitralitātes principam atbilst valsts tiesiskais regulējums, kas atšķirīgi attiecas pret nodokļa maksātājiem, kuri grib izvēlēties likumā paredzēto vienkāršoto PVN deklarāciju un maksājumu, atkarībā no tā, vai vienības vai mātes sabiedrības īpašumā ir vairāk nekā 50 % pakļauto personu akcijas vai kapitāla daļas, vēlākais sākot no iepriekšējā kalendārā gada sākuma pirms deklarācijas gada, vai pretēji izpilda šos nosacījumus tikai pēc šī datuma. Valsts tiesai ir jāpārbauda, vai tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā apskatītais ietver šādu pasākumu. Turklāt gan tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma princips, gan samērīguma princips pieļauj tādu tiesisko regulējumu.

## Par tiesāšanās izdevumiem

- 33 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

- 1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 4. panta 4. punkta otrā daļa ir tiesību norma, kuras piemērošanai dalībvalsti ir nepieciešams konsultēties ar Padomdevēja komiteju pievienotās vērtības nodokļa jautājumos un pieņemt valsts tiesisko regulējumu, kas piešķir tiesības personām, tostarp sabiedrībām, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski būdamas patstāvīgas, ir savā starpā cieši saistītas finansiāli, saimnieciski un organizatoriski, vairs netiek uzskatītas par atsevišķām pievienotās vērtības nodokļa maksātājām, bet tiek uzskatītas par vienu nodokļa maksātāju, vienīgo minētā nodokļa individuālā identifikācijas numura saņēmēju un līdz ar to vienīgo, kam ir tiesības parakstīt pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas. Valsts tiesai ir jāpārbauda, vai tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā apskatītais atbilst šiem kritērijiem, precizējot, ka gadījumā, ja nav bijusi veikta iepriekšēja konsultēšanās ar Padomdevēja komiteju pievienotās vērtības nodokļa jautājumos, valsts tiesiskais regulējums, kas atbilst minētajiem kritērijiem, ir transponēšana, kas veikta, pārkāpjot Sestās direktīvas 77/388 4. panta 4. punkta otrajā daļā noteiktās procesuālās prasības;

- 2) **nodokļu neitralitātes principam atbilst valsts tiesiskais regulējums, kas atšķirīgi attiecas pret nodokļa maksātājiem, kuri grib izvēlēties likumā paredzēto vienkāršoto pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju un maksājumu, atkarībā no tā, vai vienības vai mātes sabiedrības īpašumā ir vairāk nekā 50 % pakļauto personu akcijas vai kapitāla daļas, vēlākais sākot no iepriekšējā kalendārā gada sākuma pirms deklarācijas gada, vai pretēji izpilda šos nosacījumus tikai pēc šī datuma. Valsts tiesai ir jāpārbauda, vai tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā apskatītais ietver šādu pasākumu. Turklāt gan tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma princips, gan samērīguma princips pieļauj tādu tiesisko regulējumu.**

[Paraksti]