YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

22 päivänä toukokuuta 2008 *

Asiassa C-162/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Corte suprema di cassazione (Italia) on esittänyt 30.11.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 26.3.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Ampliscientifica Srl ja

Amplifin SpA

vastaan

Ministero dell'Economia e delle Finanze ja

Agenzia delle Entrate,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh ja A. Arabadjiev (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

julkisasiamies: J. Mazák,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 30.1.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Ampliscientifica Srl ja Amplifin SpA, edustajanaan avvocato M. Garavoglia,

– Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato G. De Bellis,

– Kyproksen hallitus, asiamiehenään E. Syméonidou,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään C. Gibbs, avustajanaan barrister I. Hutton,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään A. Aresu ja M. Afonso,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajina ovat Ampliscientifica Srl (jäljempänä Ampliscientifica) ja Amplifin SpA (jäljempänä Amplifin) ja niiden vastapuolina Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate ja joka koskee Amplifinille osoitettua, vuosia 1990 ja 1991 koskevaa jälkiverotuspäätöstä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta."

4 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jollei 29 artiklassa tarkoitetuista neuvotteluista muuta johdu, jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoituksselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.”

5 Kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.”

6 Kuudennen direktiivin 29 artiklassa perustetaan neuvoa-antava arvonlisäverokomitea.

Kansallinen säännöstö

Tasavallan presidentin asetus nro 633

7 Arvonlisäveron käyttöön ottamisesta ja sääntelystä 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633 73 §:n kolmannessa momentissa (GURI nro 292,

Supplemento ordinario 11.11.1972), sellaisena kuin se on muutettuna 29.1.1979 annetulla tasavallan presidentin asetuksella nro 24 (GURI nro 30, 31.1.1979), säädetään seuraavaa:

”Valtiovarainministeriö voi asetuksella säätää tarkemmin yksityiskohdista, joiden mukaan tytäryhtiöiden arvonlisäveroilmoituksen voi tehdä emoyksikkö tai -yhtiö oman kotipaikkansa verotoimistoon, ja –– verot voidaan suorittaa tähän samaan toimistoon sen kokonaissumman osalta, jonka emoyksikkö tai -yhtiö ja tytäryhtiöt ovat velvolliset suorittamaan vähennyskelpoisten erien vähentämisen jälkeen. Arvonlisäveroilmoitukset, joissa on oltava myös emoyksikön tai -yhtiön allekirjoitus, on toimitettava myös tytäryhtiöiden kotipaikan verotoimistoille, tämän kuitenkaan rajoittamatta kyseisille yhtiöille kuuluvia muita velvoitteita ja vastuita. Tytäryhtiöksi katsotaan yhtiö, jonka osakkeista tai osuuksista yli 50 prosenttia on toisen yhtiön omistuksessa edeltävän kalenterivuoden alusta alkaen.”

13.12.1979 annettu ministeriön asetus

8 Kyseisen 73 §:n kolmannessa momentissa säädettyä valtuutusta käytettiin tytäryhtiöiden verosuorituksista ja veroilmoituksista arvonlisäveron alalla 13.12.1979 annetulla ministeriön asetuksella (GURI nro 344, 19.12.1979), sellaisena kuin se on muutettuna 18.12.1989 annetulla ministeriön asetuksella (GURI nro 301, 28.12.1989; jäljempänä vuonna 1979 annettu asetus). Vuonna 1979 annetussa asetuksessa säännellään ja helpotetaan emo- ja tytäryhtiöiden veronsuoritus- ja veroilmoituksentekotapoja siten, että siinä mahdollistetaan emoyhtiön toimivan tietyissä rajoissa tytäryhtiöidensä nimissä.

9 Vuonna 1979 annetun asetuksen 2 §:n mukaan ”tytäryhtiöitä ovat ainoastaan sellaiset – – yhtiöt, joiden osakkeista tai osuuksista yli 50 prosenttia on edeltävän kalenterivuoden alusta alkaen tässä pykälässä tarkoitetun emoyksikön tai -yhtiön omistuksessa tai näiden toisen tytäryhtiön omistuksessa”.

10 Vuonna 1979 annetun asetuksen 3 §:ssä täsmennetään tämän osalta, että emoyhtiön veroilmoituksessa, ”jossa on oltava myös tytäryhtiön edustajien allekirjoitus, on ilmoitettava – – tytäryhtiöiden arvonlisäverotunniste sekä kunkin tytäryhtiön osalta toimivaltainen arvonlisäverotoimisto”.

11 Vuonna 1979 annetun asetuksen 5 §:n 1 momentissa puolestaan säädetään seuraavaa:

”Emoyksikön tai -yhtiön, joka haluaa käyttää tässä asetuksessa säädettyä mahdollisuutta, on lisäksi toimitettava tytäryhtiöidensä vuotuiset veroilmoitukset kotipaikkansa arvonlisäverotoimistolle. Tytäryhtiöiden on toimitettava nämä veroilmoitukset, joissa on myös emoyksikön tai -yhtiön allekirjoitus, liitteineen kunkin tytäryhtiön osalta toimivaltaiseen arvonlisäverotoimistoon. Tytäryhtiön veroilmoituksessa on ilmoitettava emoyksikkö tai -yhtiö sekä sen arvonlisäverotunniste.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Pääasia koskee Ampliscientifican vuodelta 1990 ja Amplifinin vuosilta 1990 ja 1991 jättämiä veroilmoituksia (jäljempänä riidanalaiset veroilmoitukset); Ampliscientifica

ja Amplifin ovat Italian oikeuden mukaan perustettuja yhtiöitä, jotka perustettiin Amplifon-konsernissa, jonka toimialaan kuuluu uusien tieteellisten välineiden tutkimus- ja kehitystoiminta.

13 Ampliscientifican, joka oli perustettu helmikuussa 1989, yhtiöosuuksista yli 50 prosenttia oli Amplaid SpA:n omistuksessa, ja Amplaid SpA:n osakkeista puolestaan yli 99 prosenttia oli Amplifinin omistuksessa. Ampliscientifica lopetti toimintansa vuonna 1993. Amplifin jätti vuodelta 1990 Milanon arvonlisäverotoimistoon vuonna 1979 annetussa asetuksessa tarkoitetun ilmoituksen, siirrettyään kirjanpitoonsa arvonlisäverovelan, joka oli kuulunut aikaisemmin Ampliscientificalle. Vuoden 1991 osalta se toimi samalla tavoin toisen, kiinteistöalalla toimivan tytäryhtiönsä Ampliare Srl:n, joka oli perustettu marraskuussa 1990, osalta, ja se siirsi tällä tavoin hyväkseen huomattavan arvonlisäverosaatavan.

14 Milanon arvonlisäverotoimisto katsoi, että Amplifinilla ei ollut lain nojalla oikeutta jättää riidanalaisia veroilmoituksia, koska vuonna 1979 annetun asetuksen 2 §:ssä säädetään sellaisten siteiden osalta, joiden nojalla on mahdollista soveltaa yksinkertaistettua arvonlisäveron maksamista koskevaa järjestelmää, että emoyksikön tai -yhtiön ja tytäryhtiön välisen sidoksen on oltava olemassa veroilmoitusta ”edeltävän kalenterivuoden alusta alkaen”. Se teki näin ollen oikaisupäätökset vuoden 1990 (Ampliscientifican alv-velka) ja vuoden 1991 (Ampliare Srl:n alv-saatava) osalta.

15 Ampliscientifica ja Amplifin valittivat näistä oikaisupäätöksistä Commissione tributaria provinciale di Milanon, joka hyväksyi niiden vaatimukset 5.11.1996 antamillaan kahdella erillisellä tuomiolla.

16 Milanon arvonlisäverotoimisto valitti asiassa Commissione tributaria della Lombardiaan, joka hyväksyi valituksen 31.5. ja 17.11.1999 päivätyllä tuomiolla ja katsoi vuonna 1979 annetun asetuksen perusteella, että Amplifin ei ollut täyttänyt tytäryhtiöiden osakkeiden omistukselle asetettua määräaikaa koskevaa edellytystä, joten sillä ei ollut vielä oikeutta jättää riidanalaisia ilmoituksia. Ampliscientifica ja Amplifin saattoivat asian Corte suprema di cassazioneen, joka päätti lykätä ratkaisun antamista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko – – [kuudennen] direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että se ei ole riittävän täsmällinen säännös ja että siinä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa siinä vahvistettua järjestelmää eri oikeussubjektien välisissä taloudellisia, rahoituksellisia ja oikeudellisia suhteita käsittävissä erityistapauksissa, vai onko sitä tulkittava niin, että se on riittävän täsmällinen säännös ja velvoittaa jäsenvaltion, joka on päättänyt ottaa käyttöön siinä tarkoitetun järjestelmän, säätämään sen soveltamisesta kaikissa tapauksissa, joissa on kyse tässä säännöksessä mainituista sidossuhteista?

2) Edelliseen kysymykseen annettavasta vastauksesta riippumatta, onko sellaisen ajallisen rajoituksen asettaminen, joka edellyttää tällaisen sidoksen olleen olemassa huomattavan ajanjakson, jotta järjestelmää voitaisiin soveltaa, ilman että asianomaiset oikeussubjektit saisivat esittää näytön hyväksyttävistä taloudellisista syistä kyseisen sidossuhteen perustamiselle, suhteeton keino direktiivillä tavoiteltuihin päämääriin ja oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen noudattamiseen nähden, ja onko tätä sääntelyä pidettävä lisäksi arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen vastaisena?”

Ennakkoratkaisukysymysten arviointi

Ensimmäinen kysymys

17 Ensimmäinen kysymys perustuu oletukseen, jonka mukaan vuonna 1979 annetulla asetuksella, jonka perusteella pääasian kohteena olevat arvonlisäveron oikaisupäätökset on tehty, pannaan täytäntöön kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa kaikille jäsenvaltioille tunnustettu mahdollisuus käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa. Toisin sanoen vuonna 1979 annettu asetus on tämän oletuksen mukaan, ainakin osittain, kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan täytäntöönpanotoimi.

18 Tämän osalta on korostettava ensinnäkin, että kuten tämän säännöksen sanamuodosta käy ilmi, sitä voidaan soveltaa vasta, kun neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa on kuultu. On selvää, että Italian tasavalta ei ole toteuttanut tällaista kuulemista vuonna 1979 annetun asetuksen osalta.

19 Toiseksi on huomautettava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädetyn järjestelmän täytäntöönpano edellyttää, että tämän säännöksen perusteella annetussa kansallisessa lainsäädännössä mahdollistetaan se, että sellaisia henkilöitä ja erityisesti yhtiöitä, joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, lakataan käsittelemästä arvonlisäveron osalta erillisinä verovelvollisina ja niitä käsitellään yhtenä verovelvollisena. Näin ollen kun jäsenvaltio soveltaa kyseistä säännöstä, tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla alisteisuussuhteessa olevia henkilöitä ei voida käsitellä kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina erillisinä verovelvollisina (ks. tämän osalta asia C-355/06,

van der Steen, tuomio 18.10.2007, Kok. 2007, s. I-8863, 20 kohta). Tästä seuraa, että käsittely yhtenä verovelvollisena estää sen, että kyseiset alisteisuussuhteessa olevat henkilöt voisivat jatkossa antaa erikseen arvonlisäveroilmoitukset, ja sen, että niitä voitaisiin käsitellä konsernin sisällä tai ulkopuolella erillisinä verovelvollisina, koska vain kyseisellä verovelvollisryhmällä on oikeus antaa kyseiset veroilmoitukset.

20 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa edellytetään näin ollen välttämättä, että kun jäsenvaltio soveltaa sitä, kansallisessa täytäntöönpanoa koskevassa lainsäädännössä on huolehdittava, että verovelvollisia on vain yksi ja että konsernille myönnetään vain yksi arvonlisäverotunniste. Tämän osalta on todettava, että sillä seikalla, että kuudennessa direktiivissä on nimenomaisesti mainittu erillinen arvonlisäverotunniste vasta kyseisen direktiivin 28 h artiklaa – jossa on säädetty tämän direktiivin uusista 22 artiklan 1 kohdan c–e alakohdasta – annettaessa 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) eli pääasian kyseessä olevien verovuosien jälkeen, ei voi olla merkitystä edellä esitettyyn toteamukseen, koska tällaisen tunnisteen käyttö johtuu sekä taloudellisten toimijoiden että jäsenvaltioiden veroviranomaisten tarpeesta voida tunnistaa varmuudella arvonlisäverollisten toimien toteuttajat. Näin ollen tästä 28 h artiklasta seuraavat täsmennykset vain vahvistavat jo olemassa olleen säännön, joka liittyy luonnostaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän asianmukaiseen toimintaan.

21 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan täytäntöönpano on näin ollen erotettava yksinkertaistetusta arvonlisäveron suoritus- ja ilmoituksentekomenettelystä, jossa sallitaan muun muassa samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden säilyvän erillisinä verovelvollisina, vaikka arvonlisävero voidaan konsolidoida emoyhtiön kirjanpitoon.

22 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on ratkaistava näiden toteamusten sekä Italian hallituksen istunnossa samoin kuin kilpailusääntöjen rikkomista koskevan menettelyn nro 2002/5456 yhteydessä komissiolle 24.7.2003 osoittamassaan kirjeessä ilmaiseman näkemyksen perusteella, jonka mukaan vuonna 1979 annettu asetus ei ole kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan täytäntöönpanotoimi, täyttääkö riidanalaisiin veroilmoituksiin sovellettava kansallinen lainsäädäntö tämän tuomion 19 ja 20 kohdassa selostetut edellytykset, kun otetaan erityisesti huomioon, että mikäli näin olisi, kyseessä olisi kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa asetetun menettelyä koskevan edellytyksen eli neuvoa-antavan arvonlisäverokomitean kuulemista koskevan edellytyksen vastaisesti toteutettu täytäntöönpano.

23 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta on säännös, jonka soveltamisen edellytyksenä on, että jäsenvaltio kuulee etukäteen neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa ja antaa kansallista lainsäädäntöä, jossa mahdollistetaan se, että sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä ja erityisesti yhtiöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoituksselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, voidaan lakata käsittelemästä arvonlisäveron osalta erillisinä verovelvollisina ja niitä näin käsitellään yhtenä verovelvollisena, jolle yksin voidaan myöntää erillinen arvonlisäverotunniste ja jolla on tämän seurauksena yksin oikeus antaa arvonlisäveroilmoitukset. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää, täyttääkö pääasian kohteena olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö nämä edellytykset, erityisesti kun otetaan huomioon, että jos neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa ei ole kuultu, kansallisella lainsäädännöllä, joka täyttää nämä edellytykset, olisi toteutettu täytäntöönpano kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa asetetun menettelyä koskevan edellytyksen vastaisesti.

Toinen kysymys

24 Toinen kysymys koskee pääasiallisesti sitä, loukataanko vuonna 1979 annetussa asetuksessa säädetyllä ajallisella rajoituksella, joka on edellytyksenä sille, että

emoyksikkö tai -yhtiö voi tehdä arvonlisäveroilmoituksen ja suorittaa veron siinä säädettyjen yksinkertaistettujen sääntöjen mukaisesti, suhteellisuusperiaatetta, oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Tämän menettelyn soveltamisen edellytyksenä on, että emoyksikön tai -yhtiön on täytynyt omistaa niihin alisteisuussuhteessa olevien henkilöiden, esimerkiksi tytäryhtiöidensä, osakkeista tai osuuksista yli 50 prosenttia viimeistään veroilmoitusta edeltävän kalenterivuoden alusta alkaen.

25 Ensinnäkin verotuksen neutraalisuuden periaatteesta on muistettava, että se on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate (ks. erityisesti asia C-454/98, Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-6973, 59 kohta), jonka vastaista on yhtäältä se, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen kilpailevia tavaroita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (asia C-283/95, Fischer, tuomio 11.6.1998, Kok. 1998, s. I-3369, 21 ja 27 kohta ja asia C-481/98, komissio v. Ranska, tuomio 3.5.2001, Kok. 2001, s. I-3369, 22 kohta), ja toisaalta se, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen kilpailevia liiketoimia kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (asia C-109/02, komissio v. Saksa, tuomio 23.10.2003, Kok. 2003, s. I-12691, 20 kohta; asia C-382/02, Cimber Air, tuomio 16.9.2004, Kok. 2004, s. I-8379, 24 kohta ja asia C-97/06, Navicon, tuomio 18.10.2007, Kok. 2007, s. I-8755, 21 kohta).

26 Kansallista lainsäädäntöä, jossa rajoitutaan kohtelemaan eri tavalla sellaisia verovelvollisia, jotka haluavat, että niihin sovelletaan yksinkertaistettua arvonlisäveron suoritus- ja ilmoituksentekomenettelyä, sen mukaan, onko kyseisten henkilöiden välillä yhtiöpääoman osalta täsmällinen sidossuhde, joka on kestänyt tämän tuomion 24 kohdassa säädettyä aikaa enemmän tai vähemmän, sovelletaan kuitenkin kaikkiin taloudellisiin toimijoihin samalla tavalla siitä riippumatta, kilpailevatko ne keskenään liiketoimiensa tai tuotteidensa osalta. Verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole esteenä tällaiselle lainsäädännölle, jossa säädetään erilaisesta kohtelusta, joka on objektiivisesti perusteltavissa sen oikeustoimen taloudellisen todellisuuspohjan selvittämiseksi, jonka nojalla arvonlisäveron yksinkertaistettuja suoritus- ja ilmoituksentekotapoja voidaan soveltaa. Kuten tämän tuomion 22 kohdassa on todettu, ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää, onko

riidanalaisiin veroilmoituksiin sovellettava kansallinen lainsäädäntö tällainen toimenpide.

27 Oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen osalta on muistutettava, että se tarkoittaa erityisesti arvonlisäveron alalla, että yhteisön lainsäädännön soveltamista ei voida laajentaa väärinkäyttönä pidettäviin taloudellisten toimijoiden toimiin eli toimiin, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä vaan yksinomaan joidenkin yhteisön lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi (asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok. 2006, s. I-1609, 69 ja 70 kohta).

28 Tämän periaatteen tavoitteena on siten sellaisten ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevien täysin keinotekoisten järjestelyjen estäminen, jotka on toteutettu ainoastaan veroetuuden saamiseksi (ks. vastaavasti asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok. 2006, s. I-7995, 55 kohta).

29 Lisäksi on korostettava, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan (em. asia Halifax ym., tuomion 71 kohta).

30 Tämän osalta on todettava, että pääasian kohteena olevan kaltaisella kansallisella lainsäädännöllä, jossa edellytetään, että taloudellisten toimijoiden on osoitettava toimintansa ja liiketoimiensa tietyllä jatkuvuudella, että arvonlisäveron yksinkertaistetun suoritus- ja ilmoituksentekomenettelyn käyttöä ei ole toteutettu yksinomaan veroetuuden saamiseksi erityisesti siten, että emoyksikön tai -yhtiön kirjanpitoon siirretään arvonlisäverovelka, jolloin sen verotettavat tulot pienenevät, tai

arvonlisäverosaatava, jolloin se saa välittömän verosaatavan verohallintoon nähden, vaan se on seurausta pidempää ajanjaksoa koskevasta taloudellisesta valinnasta, ei loukata oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta.

31 Lopuksi suhteellisuusperiaatteen osalta on todettava, että kansallinen lainsäädäntö, jossa, kuten vuonna 1979 annetussa asetuksessa, asetetaan määräaika, joka on pituudeltaan yhdestä kahteen vuotta ja jonka noudattaminen on edellytyksenä sille, että verovelvolliset voivat tehdä arvonlisäveroilmoituksen ja suorittaa veron yksinkertaistettujen sääntöjen mukaisesti, on, kun otetaan huomioon petosten ja täysin keinotekoisten oikeudellisten järjestelyjen estämistä koskeva tavoite, suhteellisuusperiaatteen mukainen. Tämän osalta on todettava, että tällaisen määräajan puuttuessa olisi päinvastoin saattanut olla mahdollista toteuttaa sellaisia yksittäisiä toimia, joilla voitaisiin perustella tätä tarkoitusta varten toteutettu tietty oikeudellinen järjestely. Tällaisella kansallisella lainsäädännöllä saatettaisiin kuitenkin helpottaa väärinkäytöksiä ja petoksia, joiden estäminen muodostaa nimenomaisesti erään yhteisön lainsäädännöllä tavoitellun päämäärän (ks. vastaavasti asia C-494/04, Heintz van Landewijck, tuomio 15.6.2006, Kok. 2006, s. I-5381, 42 ja 43 kohta ja asia C-374/06, BATIG, tuomio 13.12.2007, Kok. 2007, s. I-11271, 39 kohta).

32 Näin ollen toiseen kysymykseen on vastattava, että verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa rajoitutaan kohtelemaan eri tavalla sellaisia verovelvollisia, jotka haluavat, että niihin sovelletaan yksinkertaistettua arvonlisäveron suoritus- ja ilmoituksentekomenettelyä, sen mukaan, omistaako emoyksikkö tai -yhtiö yli 50 prosenttia niihin alisteisuussuhteessa olevien henkilöiden osakkeista tai osakkuuksista viimeistään veroilmoitusta edeltävän kalenterivuoden alusta alkaen vai täyttääkö se päinvastoin nämä edellytykset vasta tuon päivän jälkeen. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää, onko pääasian kohteena olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö tällainen toimenpide. Myöskään oikeuden väärinkäytön kiellon periaate tai suhteellisuusperiaate eivät ole esteenä tällaiselle lainsäädännölle.

Oikeudenkäyntikulut

33 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta on säännös, jonka soveltamisen edellytyksenä on, että jäsenvaltio kuulee etukäteen neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa ja antaa kansallista lainsäädäntöä, jossa mahdollistetaan se, että sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä ja erityisesti yhtiöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, voidaan lakata käsittelemästä arvonlisäveron osalta erillisinä verovelvollisina ja niitä näin käsitellään yhtenä verovelvollisena, jolle yksin voidaan myöntää erillinen arvonlisäverotunniste ja jolla on tämän seurauksena yksin oikeus antaa arvonlisäveroilmoitukset. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää, täyttääkö pääasian kohteena olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö nämä edellytykset, erityisesti kun otetaan huomioon, että jos neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa ei ole kuultu, kansallisella lainsäädännöllä, joka täyttää nämä edellytykset, olisi toteutettu täytäntöönpano kuudennen direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa asetetun menettelyä koskevan edellytyksen vastaisesti.

2) Verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa rajoitutaan kohtelemaan eri tavalla sellaisia verovelvollisia, jotka haluavat, että niihin sovelletaan yksinkertaistettua arvonlisäveron suoritus- ja ilmoituksentekomenettelyä, sen mukaan, omistaako emoyksikkö tai -yhtiö yli 50 prosenttia niihin alisteisuussuhteessa olevien henkilöiden osakkeista tai osakkuuksista viimeistään veroilmoitusta edeltävän kalenterivuoden alusta alkaen vai täyttääkö se päinvastoin nämä edellytykset vasta tuon päivän jälkeen. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää, onko pääasian kohteena olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö tällainen toimenpide. Myöskään oikeuden väärinkäytön kiellon periaate tai suhteellisuusperiaate eivät ole esteenä tällaiselle lainsäädännölle.

Allekirjoitukset