DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

9. juni 2011 *

I sag C-285/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Supremo (Spanien) ved afgørelse af 26. april 2010, indgået til Domstolen den 7. juni 2010, i sagen:

Campsa Estaciones de Servicio SA

mod

Administración del Estado,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Schiemann, og dommerne A. Prechal og E. Jarašiūnas (refererende dommer),

generaladvokat: J. Mazák
justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

* Processprog: spansk.

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 31. marts 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Campsa Estaciones de Servicio SA ved abogado F. Bonastre Capell

— den spanske regering først ved B. Plaza Cruz, derefter ved S. Centeno Huerta, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved I. Martínez del Peral og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Campsa Estaciones de Servicio SA (herefter »Campsa«) og Administración del Estado angående en afgiftsfastsættelse foretaget af Oficina Nacional de Inspección (den nationale inspektionsmyndighed) vedrørende merværdiafgift (herefter »moms«) for 1993.

Retsforskrifter

EU-retten

3 I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1), pålægges momsen »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4 Sjette direktivs artikel 5, stk. 6 og 7, bestemmer:

»6. Med levering mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af [moms]. Udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver omfattes dog ikke af denne bestemmelse.

7. Medlemsstaterne kan sidestille følgende med levering mod vederlag:

a) en afgiftspligtig persons udtagelse til brug for sin virksomhed af et gode som er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, når erhvervelsen af et sådant gode hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af [momsen]

b) en afgiftspligtig persons udtagning af en vare til en ikke-afgiftspligtig form for virksomhed, såfremt denne vare har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af [momsen] på tidspunktet for erhvervelsen eller for udtagningen i henhold til litra a)

c) […] det forhold, at en afgiftspligtig person eller personer, som indtræder i hans rettigheder, når han ophører med sin afgiftspligtige økonomiske virksomhed, ligger inde med goder, såfremt disse goder har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af [momsen] ved erhvervelsen eller ved udtagelsen i henhold til litra a).«

5 Sjette direktivs artikel 6, stk. 2 og 3, fastsætter:

»2. Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af [momsen]

b) vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

[…]

3. [Medlemsstaterne kan] med tjenesteydelser mod vederlag sidestille tjenesteydelser, som af en afgiftspligtig person udføres til brug for dennes virksomhed, såfremt en anden afgiftspligtig persons udførelse af en sådan tjenesteydelse ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af [momsen].«

6 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, bestemmer følgende vedrørende beskatningsgrundlaget for moms i indlandet:

»Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris

b) ved de i artikel 5, stk. 6 og 7, omhandlede transaktioner, købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted

c) ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner, de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen

d) ved de i artikel 6, stk. 3, omhandlede transaktioner, normalværdien af den pågældende transaktion.

[…]«

7 Sjette direktivs artikel 27 bestemmer:

»1. Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

2. Den medlemsstat, der ønsker at indføre de i stk. 1 omhandlede foranstaltninger, forelægger sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er nødvendige til at foretage en vurdering.

3. Kommissionen underretter de øvrige medlemsstater herom inden for en frist på en måned.

4. Rådets samtykke anses for opnået, såfremt hverken Kommissionen eller en af medlemsstaterne inden for en frist på to måneder fra den i stk. 3 nævnte underretning har anmodet om, at sagen forelægges Rådet.

5. De medlemsstater, som den 1. januar 1977 anvender særlige foranstaltninger af den art, der er omhandlet i stk. 1, kan opretholde disse på betingelse af, at Kommissionen får meddelelse herom inden den 1. januar 1978, og under forudsætning af, at de for så vidt angår foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen er i overensstemmelse med det i stk. 1 fastsatte kriterium.«

8 Ved Rådets beslutning 2006/387/EF af 15. maj 2006 om bemyndigelse af Kongeriget Spanien til at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 11 og artikel 28e i sjette direktiv (EUT L 150, s. 11), fik Kongeriget Spanien i henhold til proceduren i sjette direktivs artikel 27, stk. 1-4, tilladelse til at indføre en foranstaltning, der fraviger hovedreglen om fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget, som er fastsat i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a). Artikel 1 i denne beslutning bestemmer:

»[Kongeriget Spanien bemyndiges] til at sikre, at beskatningsgrundlaget ved leveringer af varer og tjenesteydelser eller erhvervelser af varer inden for Fællesskabet er det samme som normalværdien […], hvis modydelsen er væsentligt lavere end normalværdien, og modtageren af leveringen eller — i tilfælde af erhvervelser inden for Fællesskabet — erhververen ikke har fuld fradragsret […]

Foranstaltningen må kun bruges med henblik på at modvirke skatteunddragelse eller -svig og i tilfælde, hvor den modydelse, som ellers ville udgøre beskatningsgrundlaget, er påvirket af familiemæssige, ledelsesmæssige, ejerskabsmæssige, finansielle eller retlige bindinger […]«

9 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, er blevet ændret ved Rådets direktiv 2006/69/EF af 24. juli 2006 om ændring af direktiv 77/388 med hensyn til visse foranstaltninger, der skal forenkle momsopkrævningen og bidrage til at bekæmpe svig eller unddragelse og om ophævelse af visse beslutninger om at tillade fravigelser (EUT L 221,

s. 9). Direktiv 2006/69 indførte bl.a. en ny stk. 6 i artikel 11, punkt A. I henhold til sidstnævnte kan medlemsstaterne for at forebygge momssvig eller momsunddragelse træffe foranstaltninger for at sikre, at beskatningsgrundlaget ved levering af varer og ydelser svarer til normalværdien, såfremt modværdien alt efter omstændighederne er mindre eller større end denne normalværdi, og såfremt transaktionens parter er forbundne.

10 Med ikrafttrædelsen af direktiv 2006/69 udløb Kongeriget Spaniens tilladelse i henhold til beslutning 2006/387.

11 Medlemsstaternes mulighed for med henblik på at forebygge momssvig eller momsunddragelse at træffe foranstaltninger ved transaktioner mellem forbundne parter for at sikre, at beskatningsgrundlaget svarer til normalværdien af deres transaktion, findes i den nugældende artikel 80 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

Nationale bestemmelser

12 Artikel 78, stk. 1, i lov nr. 37/1992 om moms (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) af 28. december 1992 (BOE nr. 312 af 29.12.1992, s. 44247), således som den var affattet på tidspunktet for hovedsagens faktiske omstændigheder (herefter »lov nr. 37/1992«), fastsatte hovedreglen om fastlæggelse af beskatningsgrundlag som følger:

»Beskatningsgrundlaget udgøres af den samlede modværdi, som modtages fra aftageren eller tredjemand for afgiftspligtige transaktioner.«

13 Artikel 79, stk. 5, i lov nr. 37/1992 bestemte dog følgende:

»Såfremt parterne i afgiftspligtige transaktioner er forbundne, og de aftaler priser, der er åbenbart lavere end normale markedspriser, kan beskatningsgrundlaget ikke fastlægges til et beløb, der er lavere end det, som ville fremkomme ved anvendelse af de ovenfor i stk. 3 og 4 nævnte regler.«

14 Artikel 79 i lov nr. 37/1992 fastsatte i stk. 3 og 4 særlige regler for fastlæggelse af beskatningsgrundlaget i tilfælde, hvor den afgiftspligtige person udtog eller anvendte varer og tjenesteydelser til privat brug. Disse tilfælde svarede til de situationer, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2.

15 Efter vedtagelsen af direktiv 2006/69 blev artikel 79, stk. 5, i lov nr. 37/1992 ændret ved lov nr. 36/2006 om foranstaltninger til undgåelse af skattesvig (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal) af 29. november 2006 (BOE nr. 286 af 30.11.2006, s. 42087). Bestemmelsens ordlyd blev tilpasset med henblik på at afspejle de ændringer, som direktiv 2006/69 foretog af sjette direktivs artikel 11, punkt A, herunder artiklens nye stk. 6.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

16 Den 31. december 1993 solgte Campsa en række servicestationer beliggende på det spanske område til Repsol Combustibles Petrolíferos SA for 1 732 419 313 ESP. Det er ubestridt, at der var tale om en transaktion mellem forbundne parter som omhandlet i artikel 79, stk. 5, i lov nr. 37/1992.

17 Den 7. juli 1998 meddelte den spanske finansinspektion Campsa en ændret momsansættelse for 1993, idet den vurderede, at dette salg skulle have været underlagt reglen om fastlæggelse af beskatningsgrundlag i artikel 79, stk. 5, i lov nr. 37/1992, for så vidt som salget var karakteriseret ved, at de omhandlede parter var forbundne, og ved, at parterne havde aftalt en pris, der var åbenbart lavere end normale markedspriser. Finansinspektionen ansatte således det korrekte beskatningsgrundlag til 4 076 112 060 ESP. På grundlag af dette anslåede beskatningsgrundlag udstedtes den 11. december 1998 et betalingspålæg for moms for 1993.

18 Tribunal Económico-Administrativo Central opretholdt betalingspålægget ved afgørelse af 21. februar 2001. Campsa anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Audiencia Nacionals afdeling for forvaltningsretssager, som ved dom af 30. april 2004 ikke gav selskabet medhold. Campsa iværksatte kassationsanke af denne dom ved den forelæggende ret.

19 Tribunal Supremo har vurderet, at den for at kunne afgøre den tvist, der er indbragt for den, bl.a. må fastslå, om hovedreglen om fastlæggelse af beskatningsgrundlag i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal finde obligatorisk anvendelse på transaktioner mellem forbundne parter, eftersom direktivet ikke indeholder særlige regler om, hvilken fastlæggelse af beskatningsgrundlag der finder anvendelse i sådanne tilfælde.

20 Det er Tribunal Supremos opfattelse, at der er berettiget tvivl om fortolkningen af EU-retten. Den har anført, at Domstolens praksis synes at tale for en anvendelse af hovedreglen, og for at Kongeriget Spanien først har opnået tilladelse til at fravige herfra efter udstedelsen af det omhandlede betalingspålæg. Tribunal Supremo har imidlertid understreget, at medlemsstaterne siden ikrafttrædelsen af direktiv 2006/69 har haft mulighed for uden at anmode om forudgående tilladelse at fastsætte særlige fravigelsesforanstaltninger ved fastlæggelsen af beskatningsgrundlag, såsom de foranstaltninger, der blev givet tilladelse til ved beslutning 2006/387, og at denne mulighed findes i direktiv 2006/112. Abogado del Estado (statens advokat) har endvidere for Tribunal Supremo gjort gældende, at anvendelsen af artikel 79, stk. 5, i lov nr. 37/1992 ikke var i strid med EU-retten, selv inden vedtagelsen af beslutning 2006/387, navnlig

fordi sjette direktiv tillader anvendelse af den normale markedspris i tilfælde, hvor den afgiftspligtige person udtager eller anvender varer og tjenesteydelser til privat brug i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, herunder ved transaktioner mellem forbundne parter.

21 På denne baggrund har Tribunal Supremo besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Tillod [sjette direktiv] medlemsstaterne at vedtage regler, som for transaktioner mellem forbundne parter, hvor prisen var åbenbart lavere end den normale markedspris, fastsatte et andet beskatningsgrundlag end det, der var fastsat i hovedreglen i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a) — dvs. modværdien — ved at udvide anvendelsesområdet for reglerne om udtagelse af goder og tjenesteydelser til privat brug (hvilket var tilfældet i […] artikel 79, stk. 5, [i lov nr. 37/1992] før dennes ændring ved [lov nr. 36/2006]) uden at følge den særlige procedure i sjette direktivs artikel 27 for at opnå tilladelse til at fravige hovedreglen, hvilket Kongeriget Spanien først opnåede tilladelse til ved [beslutning 2006/387]?«

Om det præjudicielle spørgsmål

22 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktiv skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for, at en medlemsstat for transaktioner mellem forbundne parter, som har aftalt en pris, der var åbenbart lavere end den normale markedspris, anvender en anden regel for fastlæggelse af beskatningsgrundlag end hovedreglen i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), ved at

udvide anvendelsesområdet for reglerne om fastlæggelse af beskatningsgrundlaget vedrørende afgiftspligtige personers udtagelse eller anvendelse af goder og tjenesteydelser til privat brug i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, selv om denne medlemsstat ikke har fulgt proceduren i sjette direktivs artikel 27 med henblik på at opnå tilladelse til at indføre en sådan foranstaltning, der fraviger nævnte hovedregel.

23 Den spanske regering har anført, at det under omstændigheder som de i artikel 79, stk. 5, i lov nr. 37/1992 omhandlede var lovligt for en medlemsstat at fastsætte et andet beskatningsgrundlag end det almindelige beskatningsgrundlag i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a). Denne nationale bestemmelse opfyldte principperne om afgiftsneutralitet og ligebehandling og var i overensstemmelse med sjette direktiv, idet den havde til formål at bekæmpe skattesvig. Den spanske regering har endvidere anført, at medlemsstaternes mulighed for at indføre fravigelsesforanstaltninger af denne art er blevet givet medlemsstaterne ved direktiv 2006/69 og findes i direktiv 2006/112.

24 Campsa og Europa-Kommissionen er derimod af den opfattelse, at sjette direktiv inden den ved direktiv 2006/69 indførte ændring ikke tillod medlemsstaterne under omstændigheder som de i artikel 79, stk. 5, i lov nr. 37/1992 omhandlede at fastsætte en anden regel til fastlæggelse af beskatningsgrundlag end den, der er fastsat i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), uden forinden at have fået tilladelse til at indføre en sådan fravigelsesforanstaltning i henhold til samme direktivs artikel 27.

25 I denne henseende bemærkes på den ene side, at kvalificeringen af en transaktion som en »transaktion mod vederlag« i sjette direktivs artikel 2's forstand udelukkende forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem leveringen af goder eller leveringen af tjenesteydelser og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget. Den omstændighed, at en økonomisk transaktion foretages til en pris, som er højere eller lavere end kostprisen, og dermed højere eller lavere end markedsprisen,

er således uden relevans for denne kvalificering (jf. i denne retning dom af 20.1.2005, sag C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Sml. I, s. 743, præmis 22). Det samme gør sig gældende for den forbindelse, der eventuelt måtte findes mellem transaktionens parter.

26 Ifølge selve ordlyden af sjette direktivs artikel 5, stk. 6 og 7, samt artikel 6, stk. 2 og 3, som sidestiller visse transaktioner, for hvilke den afgiftspligtige ikke modtager nogen faktisk modværdi, med transaktioner mod vederlag, kan reglerne om fastlæggelse af beskatningsgrundlag i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b)-d), på den anden side kun anvendes på vederlagsfrie transaktioner (jf. i denne retning Hotel Scandic Gåsabäck-dommen, præmis 24).

27 Heraf følger, at når en modværdi er aftalt og faktisk er blevet betalt til den afgiftspligtige i forbindelse med en direkte udveksling af goder eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige har leveret, skal denne transaktion klassificeres som en transaktion mod vederlag, selv om den er foretaget mellem forbundne parter, og selv om den aftalte og faktisk betalte pris er åbenbart lavere end den normale markedspris. Beskatningsgrundlaget for en sådan transaktion skal følgelig fastsættes i henhold til hovedreglen i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a).

28 Ifølge fast retspraksis er beskatningsgrundlaget ved levering af goder eller tjenesteydelser mod vederlag i overensstemmelse med hovedreglen den modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget herfor. Denne modværdi udgør derfor den subjektive værdi, dvs. den faktisk modtagne værdi, og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier. Desuden skal denne modværdi kunne opgøres i penge (Hotel Scandic Gåsabäck-dommen, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

29 I denne henseende er det ganske vist korrekt, således som den spanske regering har anført, at ligebehandlingsprincippet, som princippet om afgiftsneutralitet er et særligt udtryk for inden for den afledte EU-ret og i den særlige fiskale sektor, kræver, at ensartede situationer ikke må behandles forskelligt, medmindre en forskellig behandling er objektivt begrundet (dom af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 49 og 51, og af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 44).

30 For så vidt som transaktioner som de i hovedsagen omhandlede, hvor en åbenbart lavere pris end den normale markedspris er blevet aftalt, dog stadig er transaktioner mod vederlag, hvor der er modtaget en faktisk modværdi, der kan tjene som beskatningsgrundlag, kan ligebehandlingsprincippet ikke i sig selv kræve en anvendelse af de regler om fastlæggelse af beskatningsgrundlag, der er fastsat for vederlagsfrie transaktioner, som i mangel af enhver faktisk modværdi har til formål at ansætte et sådant beskatningsgrundlag efter objektive kriterier, eftersom disse to typer transaktioner ikke er ensartede.

31 I denne henseende bemærkes ligeledes, at EU-lovgiver har fastsat, at medlemsstaterne i overensstemmelse med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 27 om fornødent kan opnå tilladelse til at fravige direktivets regler, herunder reglerne i direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a) (jf. bl.a. Hotel Scandic Gåsabäck-dommen, præmis 26).

32 Domstolen har imidlertid allerede fastslået, at nye særlige foranstaltninger, der fraviger sjette direktiv, kun er i overensstemmelse med EU-retten på betingelse af, dels at de falder inden for de med målene i nævnte direktivs artikel 27, stk. 1, afstukne rammer, dels at de har været forelagt Kommissionen og har opnået Rådets stiltiende eller udtrykkelige godkendelse i overensstemmelse med bestemmelserne i denne artikels stk. 1-4 (dom af 13.2.1985, sag 5/84, Direct Cosmetics, Sml. s. 617, præmis 24, og af

6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 22). En medlemsstat kan desuden ikke uden at tilsidesætte EF-traktaten (nu EUF-traktaten) over for en afgiftspligtig person gøre en bestemmelse gældende, der fraviger sjette direktivsordning, som er indført i strid med meddelelsespligten i nævnte direktivs artikel 27, stk. 2 (jf. i denne retning Direct Cosmetics-dommen, præmis 37, og dom af 15.6.2006, sag C-494/04, Heintz van Landewijck, Sml. I, s. 5381, præmis 48).

33 Det bemærkes, at en bestemmelse som artikel 79, stk. 5, i lov nr. 37/1992 udgør en ny fravigelsesforanstaltning i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 27, stk. 1. Selv om artikel 79, stk. 5 — således som den spanske regering har gjort gældende under retsmødet — svarer til en bestemmelse, som blev indført i spansk ret ved lov nr. 30/1985 om moms (Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido) af 2. august 1985 (BOE nr. 190 af 9.8.1985, s. 25214), hvorved Kongeriget Spanien med henblik på sin tiltrædelse af De Europæiske Fællesskaber bl.a. gennemførte sjette direktiv i national ret, er denne bestemmelse nemlig stadig vedtaget efter den 1. januar 1977.

34 I tilfælde af tiltrædelse gælder en henvisning til en dato, der er fastsat i EU-retten, medmindre andet er bestemt i tiltrædelsesakten eller en anden EU-retsakt, imidlertid også for den tiltrædende stat, selv om denne dato ligger forud for datoen for denne tiltrædelse (dom af 21.6.2007, sag C-366/05, Optimus - Telecomunicações, Sml. I, s. 4985, præmis 32). Hvad angår Kongeriget Spanien har datoen 1. januar 1977 ikke været genstand for tilpasning hverken i akten vedrørende vilkårene for Kongeriget Spaniens og Republikken Portugals tiltrædelse og tilpasningerne af traktaterne (EFT 1985 L 302, s. 23) eller i nogen anden akt. En bestemmelse som artikel 79, stk. 5, i lov nr. 37/1992 kan således ikke anses for at henhøre under sjette direktivs artikel 27, stk. 5.

35 Heraf følger, at Kongeriget Spaniens vedtagelse af artikel 79, stk. 5, i lov nr. 37/1992 henhørte under proceduren i sjette direktivs artikel 27, stk. 1-4, og dermed skulle

have været meddelt og tilladt i overensstemmelse med denne procedure. Det er imidlertid ubestridt, at denne nationale bestemmelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen ikke havde været genstand for en sådan meddelelse og tilladelse, og det er ikke godtgjort, at det ville have forholdt sig anderledes for den tilsvarende bestemmelse, der var indeholdt i lov nr. 30/1985. Den omstændighed, at en sådan fravigelsesforanstaltning på nævnte tidspunkt ikke var blevet meddelt og tilladt i overensstemmelse med proceduren i sjette direktivs artikel 27, stk. 1-4, er følgelig tilstrækkelig til at fastslå, at den ikke kan anvendes af en medlemsstat og ikke kan gøres gældende over for en afgiftspligtig person.

36 Som den spanske regering har anført under retsmødet, har Domstolen ganske vist i præmis 50 i Heintz van Landewijck-dommen fastslået, at forsinkelse med meddelelse om en fravigelsesforanstaltning ikke kan have samme konsekvenser som manglende meddelelse vedrørende spørgsmålet, om den kan gøres gældende. Denne udtalelse vedrørte imidlertid for det første en situation, hvor den omhandlede fravigelsesforanstaltning dels henhørte under sjette direktivs artikel 27, stk. 5 — en situation med hensyn til hvilken Domstolen har foretaget en sondring i forhold til en foranstaltning, der henhører under samme artikels stk. 1 — dels var blevet meddelt i strid med den meddelelsesfrist, der er fastsat i sjette direktivs artikel 27, stk. 5, men før de omstændigheder, der har givet anledning til tvisten for den nationale ret, og for det andet besvarede udtalelsen spørgsmålet, om en sådan fravigelsesforanstaltning selv efter denne forsinkede meddelelse fortsat ikke skal kunne finde anvendelse (jf. Heintz van Landewijck-dommen, præmis 47-51).

37 Disse omstændigheder kan ikke sammenlignes med omstændighederne i hovedsagen. Det kan dermed ikke af nævnte dom udledes, at den omstændighed, at en national foranstaltning, der henhører under sjette direktivs artikel 27, stk. 1, har været genstand for meddelelse til Kommissionen og har opnået tilladelse fra Rådet efter de faktiske omstændigheder i hovedsagen, medfører, at denne nationale bestemmelse kan finde anvendelse på faktiske omstændigheder forud for dens meddelelse.

38 Det bemærkes endvidere, at risikoen for skattesvig, som artikel 79, stk. 5, i lov nr. 37/1992 ifølge den spanske regering har til formål at bekæmpe, kun kan give anledning til en anmodning i henhold til sjette direktivs artikel 27 om, at den pågældende medlemsstat kan indføre fravigelsesforanstaltninger for at undgå visse former for skattesvig eller unddragelse (jf. i denne retning Hotel Scandic Gåsabäck-dommen, præmis 26), og at denne anmodning først blev indgivet efter de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

39 Endelig er den omstændighed, som navnlig den forelæggende ret og den spanske regering har anført, at medlemsstaterne siden ikrafttrædelsen af direktiv 2006/69 under visse omstændigheder har haft mulighed for uden at anmode om forudgående tilladelse og med henblik på at forebygge skattesvig eller unddragelse at træffe foranstaltninger for at sikre, at beskatningsgrundlaget svarer til normalværdien af en transaktion, når transaktionens parter er forbundne, endvidere uden betydning for den omstændighed, at sjette direktiv på tidspunktet for hovedsagens faktiske omstændigheder ikke gav medlemsstaterne en sådan mulighed uden om den procedure, der er fastsat i direktivets artikel 27, stk. 1-4.

40 Det følger af ovenstående, at sjette direktiv skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en medlemsstat for transaktioner som de i hovedsagen omhandlede mellem forbundne parter, som har aftalt en pris, der var åbenbart lavere end den normale markedspris, anvender en anden regel for fastlæggelse af beskatningsgrundlag end hovedreglen i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), ved at udvide anvendelsesområdet for reglerne om fastlæggelse af beskatningsgrundlaget vedrørende afgiftspligtige personers udtagelse eller anvendelse af goder og tjenesteydelser til privat brug i henhold til nævnte direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, når denne medlemsstat ikke har fulgt proceduren i samme direktivs artikel 27 med henblik på at opnå tilladelse til at indføre en sådan foranstaltning, der fraviger nævnte hovedregel.

Sagens omkostninger

41 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en medlemsstat for transaktioner som de i hovedsagen omhandlede mellem forbundne parter, som har aftalt en pris, der var åbenbart lavere end den normale markedspris, anvender en anden regel for fastlæggelse af beskatningsgrundlag end hovedreglen i direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), ved at udvide anvendelsesområdet for reglerne om fastlæggelse af beskatningsgrundlaget vedrørende afgiftspligtige personers udtagelse eller anvendelse af goder og tjenesteydelser til privat brug i henhold til nævnte direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, når denne medlemsstat ikke har fulgt proceduren i samme direktivs artikel 27 med henblik på at opnå tilladelse til at indføre en sådan foranstaltning, der fraviger nævnte hovedregel.

Underskrifter