ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

9 juni 2011 *

In zaak C-285/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Tribunal Supremo (Spanje) bij beslissing van 26 april 2010, ingekomen bij het Hof op 7 juni 2010, in de procedure

Campsa Estaciones de Servicio SA

tegen

Administración del Estado,

wijst HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: K. Schiemann, kamerpresident, A. Prechal en E. Jarašiūnas (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,
griffier: C. Strömholm, administrateur,

* Procestaal: Spaans.

gezien de stukken en na de terechtzitting op 31 maart 2011,

gelet op de opmerkingen van:

— Campsa Estaciones de Servicio SA, vertegenwoordigd door F. Bonastre Capell, abogado,

— de Spaanse regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door B. Plaza Cruz, vervolgens door S. Centeno Huerta, als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door I. Martínez del Peral en R. Lyal als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Campsa Estaciones de Servicio SA (hierna: „Campsa") en de Administración del Estado over een door de Oficina Nacional de Inspección (nationale belastinginspectie) vastgestelde aanslag in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") voor 1993.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Ingevolge artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht" aan de btw onderworpen.

4 Artikel 5, leden 6 en 7, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„6. Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de [btw] is ontstaan. Onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster, worden niet als zodanig beschouwd.

7. De lidstaten kunnen met een levering onder bezwarende titel gelijkstellen:

a) het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de [btw];

b) het door een belastingplichtige voor een niet-belaste sector van zijn bedrijfsuitoefening bestemmen van een goed, voor zover bij de aanschaffing van dat goed of bij de bestemming ervan overeenkomstig het bepaalde sub a recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de [btw] is ontstaan;

c) [...] het onder zich hebben van goederen door een belastingplichtige of zijn rechthebbenden wanneer hij de uitoefening van zijn belastbare economische activiteit beëindigt, ingeval bij de aanschaffing van die goederen of de bestemming ervan overeenkomstig het bepaalde sub a recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de [btw] is ontstaan."

5 Artikel 6, leden 2 en 3, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„2. Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de [btw] is ontstaan;

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

[...]

3. [...] kunnen de lidstaten [...] met een dienst verricht onder bezwarende titel gelijkstellen het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden verrichten van een dienst, voor zover hij, ingeval een dergelijke dienst door een andere belastingplichtige zou zijn verricht, geen recht zou hebben op volledige aftrek van de [btw]."

6 Artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn, betreffende de maatstaf van heffing van de btw in het binnenland, luidt:

„De maatstaf van heffing is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;

b) voor de in artikel 5, leden 6 en 7, bedoelde handelingen: de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd;

c) voor de in artikel 6, lid 2, bedoelde handelingen: de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven;

d) voor de in artikel 6, lid 3, bedoelde handelingen: de normale waarde van de verrichte diensten.

[...]”

7 Artikel 27 van de Zesde richtlijn luidt:

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

2. De lidstaat die maatregelen als bedoeld in lid 1 wil treffen, brengt de Commissie daarvan op de hoogte en verschaft haar alle nodige beoordelingsgegevens.

3. De Commissie stelt de andere lidstaten binnen een maand daarvan in kennis.

4. Het besluit van de Raad wordt geacht te zijn genomen indien noch de Commissie, noch een lidstaat binnen twee maanden nadat de lidstaten overeenkomstig lid 3 in kennis zijn gesteld, om behandeling van de zaak door de Raad heeft verzocht.

5. De lidstaten die op 1 januari 1977 bijzondere maatregelen als bedoeld in lid 1 toepasten, mogen deze handhaven op voorwaarde dat zij de Commissie vóór 1 januari 1978 van de maatregelen in kennis stellen en onder het voorbehoud dat die maatregelen, wanneer zij ten doel hebben de belastingheffing te vereenvoudigen, voldoen aan de in lid 1 omschreven voorwaarde."

8 Bij beschikking 2006/387/EG van de Raad van 15 mei 2006 waarbij het Koninkrijk Spanje wordt gemachtigd tot toepassing van een maatregel die afwijkt van artikel 11 en artikel 28 sexies van de Zesde richtlijn (PB L 150, blz. 11) werd het Koninkrijk Spanje overeenkomstig de procedure van artikel 27, leden 1 tot en met 4, ertoe gemachtigd een maatregel te treffen die afwijkt van de algemene regel van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn inzake de vaststelling van de maatstaf van heffing. Artikel 1 van deze beschikking bepaalt:

„[...] wordt het Koninkrijk Spanje gemachtigd om de normale waarde [...] aan te merken als de maatstaf van heffing voor een levering van goederen of diensten of een intracommunautaire verwerving van goederen wanneer de vergoeding aanzienlijk lager is dan de normale waarde en de afnemer/ontvanger van de goederen of diensten of intracommunautaire verwerving geen recht op volledige aftrek [van de btw] heeft.

Deze maatregel mag uitsluitend worden toegepast om belastingfraude of -ontwijking tegen te gaan en in gevallen waarin de vergoeding waarop de maatstaf van heffing anders zou zijn gebaseerd, werd beïnvloed door familie-, management-, eigendoms-, financiële of juridische banden [...]."

9 Artikel 11, A, van de Zesde richtlijn werd gewijzigd bij richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van richtlijn 77/388 wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen (PB L 221,

blz. 9). Bij richtlijn 2006/69 werd in met name artikel 11, A, van de Zesde richtlijn een nieuw lid 6 ingevoerd. Ingevolge dit lid 6 kunnen de lidstaten om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen maatregelen nemen om ervoor te zorgen dat de maatstaf van heffing voor goederenleveringen of diensten de normale waarde is wanneer de tegenwaarde naargelang van het geval lager of hoger is dan deze normale waarde en er tussen de partijen bij de handeling banden bestaan.

10 Bij de inwerkingtreding van richtlijn 2006/69 was de krachtens beschikking 2006/387 aan het Koninkrijk Spanje verleende machtiging verstreken.

11 In de mogelijkheid voor de lidstaten om, in geval van handelingen tussen verbonden partijen, teneinde belastingfraude en -ontwijking te voorkomen maatregelen te treffen om ervoor te zorgen dat de maatstaf van heffing de normale waarde van de handeling is, is voortaan voorzien in artikel 80 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), die momenteel van kracht is.

Nationaal recht

12 Artikel 78, lid 1, van Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (btw-wet) van 28 december 1992 (BOE nr. 312 van 29 december 1992, blz. 44247), zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „wet 37/1992"), bevatte de algemene regel inzake de vaststelling van de maatstaf van heffing:

„De maatstaf van heffing van de belasting is het volledige bedrag van de tegenprestatie die de afnemer of een derde verstrekt voor de aan deze belasting onderworpen handelingen."

13 Artikel 79, lid 5, van wet 37/1992 bepaalde evenwel wat volgt:

„Wanneer er tussen de partijen bij de aan de belasting onderworpen handelingen banden bestaan en zij een kennelijk lagere prijs dan de normale marktprijs afspreken, kan de maatstaf van heffing niet lager zijn dan bij toepassing van de in de leden 3 en 4 vastgestelde regels."

14 Artikel 79, leden 3 en 4, van wet 37/1992 bevatte bijzondere regels inzake de vaststelling van de maatstaf van heffing in geval van onttrekking of gebruik van goederen en diensten voor privédoeleinden van de belastingplichtige. Deze gevallen stemden overeen met de situaties bedoeld in de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, van de Zesde richtlijn.

15 Na vaststelling van richtlijn 2006/69 werd bij Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal (wet houdende maatregelen ter voorkoming van belastingfraude) van 29 november 2006 (BOE nr. 286 van 30 november 2006, blz. 42087) artikel 79, lid 5, van wet 37/1992 gewijzigd. De bewoordingen van deze bepaling werden aangepast met het oog op integratie van de bij richtlijn 2006/69 in artikel 11, A, van de Zesde richtlijn aangebrachte wijziging, met name het nieuwe lid 6 van dit artikel.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

16 Op 31 december 1993 heeft Campsa verschillende benzinestations op het Spaanse grondgebied aan Repsol Combustibles Petrolíferos SA verkocht tegen de prijs van 1 732 419 313 ESP. Tussen partijen is in confesso dat het ging om een handeling waarbij tussen de partijen banden bestaan in de zin van artikel 79, lid 5, van wet 37/1992.

17 Op 7 juli 1998 heeft de Spaanse belastinginspectie Campsa gemeld dat zij niet akkoord ging met de btw-aangifte voor 1993, daar deze verkoop onder de regel inzake de vaststelling van de maatstaf van heffing van artikel 79, lid 5, van wet 37/1992 viel, aangezien tussen de betrokken partijen banden bestonden en zij kennelijk lagere prijzen dan de marktprijzen hadden afgesproken. Volgens de belastingdienst bedroeg de correcte maatstaf van heffing 4 076 112 060 ESP. Op 11 december 1998 volgde dan een btw-aanslag voor 1993 op basis van deze gecorrigeerde maatstaf van heffing.

18 Het Tribunal Económico-Administrativo Central heeft deze aanslag bij beslissing van 21 februari 2001 bevestigd. Campsa heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij de afdeling bestuursgeschillen van de Audiencia Nacional, die het beroep bij arrest van 30 april 2004 heeft verworpen. Tegen dat arrest heeft Campsa cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter.

19 Volgens het Tribunal Supremo is het voor de beslechting van het geding noodzakelijk uit te maken of de algemene regel inzake vaststelling van de maatstaf van heffing van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn moest worden toegepast op de handelingen tussen verbonden partijen, aangezien deze richtlijn geen bijzondere regel inzake de vaststelling van de maatstaf van heffing in dergelijke gevallen bevat.

20 Het Tribunal Supremo is van oordeel dat de uitlegging van het recht van de Unie aanzienlijke twijfels oproept. In de rechtspraak van het Hof wordt gepleit voor toepassing van deze algemene regel en pas na de betrokken aanslag heeft het Koninkrijk Spanje machtiging gekregen om van deze algemene regel af te wijken. De verwijzende rechter benadrukt evenwel dat de lidstaten sinds de inwerkingtreding van richtlijn 2006/69 de mogelijkheid hebben om zonder voorafgaande machtiging bijzondere afwijkende regels inzake de vaststelling van de maatstaf van heffing uit te vaardigen, zoals de maatregel die is toegestaan bij beschikking 2006/387, en dat deze mogelijkheid in richtlijn 2006/112 is behouden. Overigens stelt de Abogado del Estado dat toepassing van artikel 79, lid 5, van wet 37/1992 niet in strijd met het recht van de Unie was, zelfs niet vóór de vaststelling van beschikking 2006/387, met name omdat volgens de

Zesde richtlijn gebruik kon worden gemaakt van de normale marktwaarde in geval van onttrekking of gebruik van goederen en diensten voor privédoeleinden van de belastingplichtige, in de zin van de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, van de Zesde richtlijn, daaronder begrepen voor handelingen waarbij tussen de partijen banden bestaan.

21 Daarom heeft het Tribunal Supremo de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Stond de [Zesde richtlijn] de lidstaten toe om voor handelingen tussen verbonden partijen tegen een kennelijk lagere prijs dan de normale marktprijs een andere maatstaf van heffing vast te stellen dan de in artikel 11, A, lid 1, sub a, van deze richtlijn op algemene wijze vastgestelde maatstaf van heffing, zijnde de tegenprestatie, door de toepassing van de regels inzake onttrekking van goederen en diensten (net als in artikel 79, lid 5, van wet [37/1992] vóór wijziging ervan bij wet 36/2006 [...]) uit te breiden, zonder daarbij de in artikel 27 van deze richtlijn omschreven specifieke procedure te volgen om machtiging te verkrijgen om af te wijken van de algemene regel, die [het Koninkrijk] Spanje pas bij beschikking [2006/387] heeft verkregen?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

22 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzet dat een lidstaat op handelingen tussen verbonden partijen die een kennelijk lagere prijs dan de normale marktprijs hebben afgesproken, een andere regel inzake de vaststelling van de maatstaf van heffing dan de algemene regel van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn toepast door de regels inzake de vaststelling van de maatstaf van heffing in geval van

onttrekking of gebruik van goederen en diensten voor privédoeleinden van de belastingplichtige, in de zin van de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, van de Zesde richtlijn, bij uitbreiding op deze handelingen toe te passen, hoewel deze lidstaat de procedure van artikel 27 van de Zesde richtlijn niet heeft gevolgd teneinde machtiging te verkrijgen om een dergelijke, van deze algemene regel afwijkende maatregel te nemen.

23 De Spaanse regering is van mening dat een lidstaat in omstandigheden als die bedoeld in artikel 79, lid 5, van wet 37/1992 rechtmatig een andere maatstaf van heffing dan de algemene maatstaf van heffing van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn kon vaststellen. Deze nationale bepaling eerbiedigde het beginsel van fiscale neutraliteit en het gelijkheidsbeginsel en was in overeenstemming met de Zesde richtlijn, aangezien zij tot doel had belastingfraude te bestrijden. Voorts wijst de Spaanse regering erop dat de mogelijkheid voor de lidstaten om dergelijke afwijkende maatregelen te nemen hun is verleend door richtlijn 2006/69 en in richtlijn 2006/112 is behouden.

24 Campsa en de Europese Commissie zijn daarentegen van mening dat de Zesde richtlijn, vóór de bij richtlijn 2006/69 aangebrachte wijziging, de lidstaten niet de mogelijkheid bood om in omstandigheden als die bedoeld in artikel 79, lid 5, van wet 37/1992 een andere regel inzake de vaststelling van de maatstaf van heffing dan die van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn uit te vaardigen zonder de in artikel 27 van diezelfde richtlijn bedoelde machtiging om een dergelijke afwijkende maatregel te nemen.

25 In dit verband zij eraan herinnerd dat de mogelijkheid om een handeling als een „handeling onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn aan te merken alleen veronderstelt dat een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of de dienstverrichting en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie. Het feit dat een economische handeling wordt verricht tegen een hogere of een lagere prijs dan de kostprijs en dus tegen een hogere of een lagere

prijs dan de marktprijs, is bijgevolg niet relevant voor deze kwalificatie (zie in die zin arrest van 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Jurispr. blz. I-743, punt 22). Hetzelfde geldt voor de banden die eventueel kunnen bestaan tussen de partijen bij de handeling.

26 Bovendien zijn volgens de bewoordingen van de artikelen 5, leden 6 en 7, en 6, leden 2 en 3, van de Zesde richtlijn, waarbij een aantal handelingen waarvoor de belastingplichtige geen werkelijke tegenprestatie ontvangt, met handelingen onder bezwarende titel worden gelijkgesteld, de regels inzake de vaststelling van de maatstaf van heffing van artikel 11, A, lid 1, sub b, c en d, van de Zesde richtlijn uitsluitend van toepassing op handelingen om niet (zie in die zin arrest Hotel Scandic Gåsabäck, reeds aangehaald, punt 24).

27 Wanneer een tegenprestatie is afgesproken en aan de belastingplichtige daadwerkelijk wordt betaald in ruil voor het door hem geleverde goed of de door hem verrichte dienst, moet deze handeling bijgevolg worden gekwalificeerd als een handeling onder bezwarende titel, ook al wordt deze handeling verricht tussen verbonden partijen en is de afgesproken en daadwerkelijk betaalde prijs kennelijk lager dan de normale marktprijs. Derhalve moet de maatstaf van heffing van deze handeling worden bepaald volgens de algemene regel van artikel 11, A, lid 1, sub a, van deze richtlijn.

28 Volgens vaste rechtspraak is overeenkomstig deze algemene regel de maatstaf van heffing voor een goederenlevering of een dienstverrichting onder bezwarende titel de daartoe door de belastingplichtige werkelijk ontvangen tegenprestatie. Deze tegenprestatie is dus de subjectieve waarde, dat wil zeggen de werkelijk ontvangen waarde, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde. Bovendien moet deze tegenprestatie kunnen worden uitgedrukt in een geldbedrag (arrest Hotel Scandic Gåsabäck, reeds aangehaald, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Zoals de Spaanse regering erop wijst, vereist het gelijkheidsbeginsel, waarvan het beginsel van fiscale neutraliteit een specifieke uitdrukking is op het niveau van het afgeleide recht van de Unie en binnen de specifieke sector van de fiscaliteit, weliswaar dat vergelijkbare situaties niet verschillend worden behandeld, tenzij dit objectief gerechtvaardigd is (arresten van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punten 49 en 51, en 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Jurispr. blz. I-10567, punt 44).

30 Aangezien handelingen als die in het hoofdgeding waarbij een kennelijk lagere prijs dan de normale marktprijs is afgesproken, niettemin handelingen onder bezwarende titel zijn waarvoor een werkelijke tegenprestatie is ontvangen die kan dienen als maatstaf van heffing, kan het gelijkheidsbeginsel op zich evenwel niet meebrengen dat de regels inzake de vaststelling van de maatstaf van heffing die gelden voor handelingen om niet en die ertoe strekken bij gebreke van werkelijke tegenprestatie een dergelijke maatstaf van heffing volgens objectieve maatstaven te schatten, worden toegepast op deze handelingen onder bezwarende titel, aangezien deze twee soorten van handelingen niet vergelijkbaar zijn.

31 Overigens heeft de wetgever van de Unie bepaald dat overeenkomstig artikel 27 van de Zesde richtlijn de lidstaten desnoods ertoe kunnen worden gemachtigd af te wijken van de regels van deze richtlijn en met name van de regel van artikel 11, A, lid 1, sub a, ervan (zie met name arrest Hotel Scandic Gåsabäck, reeds aangehaald, punt 26).

32 Het Hof heeft evenwel reeds geoordeeld dat nieuwe bijzondere, van de Zesde richtlijn afwijkende maatregelen slechts verenigbaar met het recht van de Unie zijn voor zover zij binnen het kader van de in artikel 27, lid 1, van deze richtlijn bedoelde oogmerken blijven en ter kennis van de Commissie zijn gebracht en door de Raad stilzwijgend of uitdrukkelijk zijn goedgekeurd overeenkomstig de voorwaarden van artikel 27, leden 1 tot en met 4 (arresten van 13 februari 1985, Direct Cosmetics, 5/84, Jurispr. blz. 617, punt 24, en 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 22).

Bovendien kan een lidstaat niet zonder het EG-Verdrag (thans VWEU) te schenden een van het stelsel van de Zesde richtlijn afwijkende bepaling die in strijd met de bij artikel 27, lid 2, van deze richtlijn opgelegde mededelingsplicht is vastgesteld, aan een belastingplichtige tegenwerpen (zie in die zin arrest Direct Cosmetics, reeds aangehaald, punt 37, en arrest van 15 juni 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04, Jurispr. blz. I-5381, punt 48).

33 Een bepaling als artikel 79, lid 5, van wet 37/1992 vormt een nieuwe afwijkende maatregel in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn. Ook al stemt dit artikel 79, lid 5 — zoals de Spaanse regering ter terechtzitting heeft verklaard — overeen met een bepaling die in Spaans recht is ingevoerd bij Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido (btw-wet) van 2 augustus 1985 (BOE nr. 190 van 9 augustus 1985, blz. 25214), waarbij het Koninkrijk Spanje met het oog op toetreding tot de Europese Gemeenschappen de Zesde richtlijn in nationaal recht heeft omgezet, deze bepaling is immers niettemin na 1 januari 1977 vastgesteld.

34 In geval van toetreding geldt een verwijzing in het recht van de Unie naar een bepaalde datum bij gebreke van een andersluidende regeling in de toetredingsakte of in een andere handeling van de Unie echter ook voor de toetredende lidstaat, zelfs als die datum vóór de datum van toetreding ligt (arrest van 21 juni 2007, Optimus — Telecomunicações, C-366/05, Jurispr. blz. I-4985, punt 32). Voor het Koninkrijk Spanje is deze datum van 1 januari 1997 aangepast noch in de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek en de aanpassing van de Verdragen (PB 1985, L 302, blz. 23) noch in een andere handeling. Dus kan niet worden aangenomen dat een bepaling als artikel 79, lid 5, van wet 37/1992 onder artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn kan vallen.

35 Hieruit volgt dat voor de vaststelling van artikel 79, lid 5, van wet 37/1992 het Koninkrijk Spanje de procedure van artikel 27, leden 1 tot en met 4, van de Zesde richtlijn

moest volgen en dus kennisgeving en machtiging overeenkomstig deze procedure vereist waren. Evenwel staat vast dat ten tijde van de feiten in het hoofdgeding voor deze nationale bepaling kennisgeving was gedaan noch machtiging was verleend en het is niet aangetoond dat dit anders was voor de overeenstemmende bepaling van wet 30/1985. Het feit dat op dat tijdstip voor een dergelijke afwijkende maatregel kennisgeving was gedaan noch machtiging was verleend overeenkomstig de procedure van artikel 27, leden 1 tot en met 4, van de Zesde richtlijn, is bijgevolg voldoende grond voor de vaststelling dat deze maatregel door een lidstaat niet mocht worden toegepast en niet aan een belastingplichtige kon worden tegengeworpen.

36 Zoals de Spaanse regering ter terechtzitting heeft opgemerkt, heeft het Hof in punt 50 van het reeds aangehaalde arrest Heintz van Landewijck weliswaar geoordeeld dat een te late kennisgeving van een afwijkende maatregel wat de tegenwerpelijkheid betreft niet dezelfde gevolgen kan meebrengen als het ontbreken van kennisgeving. Evenwel betrof deze beoordeling ten eerste een situatie waarin de betrokken afwijkende maatregel onder artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn viel — een situatie die het Hof heeft onderscheiden van die van een maatregel die onder lid 1 van dat artikel valt — en bovendien ter kennis was gebracht buiten de kennisgevingstermijn van artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn, maar vóór de feiten die tot het geding voor de nationale rechter hebben geleid, en ten tweede de vraag of een dergelijke afwijkende maatregel zelfs na deze te late kennisgeving buiten toepassing moest worden gelaten (zie arrest Heintz van Landewijck, reeds aangehaald, punten 47-51).

37 Deze omstandigheden zijn niet vergelijkbaar met die in het hoofdgeding. Bijgevolg kan uit dat arrest niet worden afgeleid dat, doordat een onder artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn vallende nationale maatregel aan de Commissie ter kennis is gebracht en de Raad machtiging heeft verleend na de feiten in het hoofdgeding, deze nationale bepaling moest kunnen worden toegepast op feiten die dateren van vóór de kennisgeving ervan.

38 Tevens zij eraan herinnerd dat het gevaar voor belastingfraude, dat artikel 79, lid 5, van wet 37/1992 volgens de Spaanse regering beoogt te bestrijden, enkel aanleiding kon geven tot een op artikel 27 van de Zesde richtlijn gebaseerd verzoek van de betrokken lidstaat om afwijkende maatregelen te mogen treffen teneinde bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen (zie in die zin arrest Hotel Scandic Gåsabäck, reeds aangehaald, punt 26). Dit verzoek is pas na de feiten in het hoofdgeding ingediend.

39 Ten slotte doet de omstandigheid, waarop met name de verwijzende rechter en de Spaanse regering wijzen, dat de lidstaten sinds de inwerkingtreding van richtlijn 2006/69 de mogelijkheid hebben om zonder om voorafgaande machtiging te moeten verzoeken en teneinde belastingfraude en -ontwijking te voorkomen maatregelen te nemen opdat de maatstaf van heffing gelijk is aan de normale waarde van de handeling wanneer er banden tussen de partijen bij de handeling bestaan, niet af aan het feit dat de Zesde richtlijn ten tijde van de feiten in het hoofdgeding de lidstaten deze mogelijkheid niet bood zonder dat de procedure van artikel 27, leden 1 en 4, van deze richtlijn werd gevolgd.

40 Uit het een en ander volgt dat de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat een lidstaat op handelingen als die in het hoofdgeding, tussen verbonden partijen die een kennelijk lagere prijs dan de normale marktprijs hebben afgesproken, een andere regel inzake de vaststelling van de maatstaf van heffing toepast dan de algemene regel van artikel 11, A, lid 1, sub a, van deze richtlijn door de regels inzake de vaststelling van de maatstaf van heffing in geval van onttrekking of gebruik van goederen en diensten voor privédoeleinden van de belastingplichtige, in de zin van de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, van deze richtlijn, bij uitbreiding op deze handelingen toe te passen, hoewel deze lidstaat de procedure van artikel 27 van deze richtlijn niet heeft gevolgd om de machtiging te verkrijgen om een dergelijke, van deze algemene regel afwijkende maatregel te nemen.

Kosten

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

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

De Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat een lidstaat op handelingen als die in het hoofdgeding, tussen verbonden partijen die een kennelijk lagere prijs dan de normale marktprijs hebben afgesproken, een andere regel inzake de vaststelling van de maatstaf van heffing toepast dan de algemene regel van artikel 11, A, lid 1, sub a, van deze richtlijn door de regels inzake de vaststelling van de maatstaf van heffing in geval van onttrekking of gebruik van goederen en diensten voor privédoeleinden van de belastingplichtige, in de zin van de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, van deze richtlijn, bij uitbreiding op deze handelingen toe te passen, hoewel deze lidstaat de procedure van artikel 27 van deze richtlijn niet heeft gevolgd om de machtiging te verkrijgen om een dergelijke, van deze algemene regel afwijkende maatregel te nemen.

ondertekeningen