UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

9 kesäkuuta 2011 *

Asiassa C-285/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Tribunal Supremo (Espanja) on esittänyt 26.4.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 7.6.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Campsa Estaciones de Servicio SA

vastaan

Espanjan valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Schiemann sekä tuomarit A. Prechal ja E. Jarašiūnas (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Mazák,
kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 31.3.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Campsa Estaciones de Servicio SA, edustajanaan abogado F. Bonastre Capell,

– Espanjan hallitus, asiamiehenään aluksi B. Plaza Cruz, sittemmin S. Centeno Huerta,

– Euroopan komissio, asiamiehinään I. Martínez del Peral ja R. Lyal,

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) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on Campsa Estaciones de Servicio SA (jäljempänä Campsa) ja vastapuolena Espanjan valtio ja joka koskee Oficina Nacional de Inspecciónin (kansallinen tarkastusvirasto) tekemää vuoden 1993 arvonlisäveron maksuunpanopäätöstä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

4 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 ja 7 kohdassa säädetään seuraavaa:

”6. Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat [ovat oikeuttaneet] arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Tällä ei kuitenkaan tarkoiteta tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten.

7. Jäsenvaltiot voivat rinnastaa vastikkeelliseen luovutukseen:

a) yrityksen tuottamien, rakentamien, louhimien, jalostamien, ostamien tai maahantuomien tavaroiden ottamisen verovelvollisen yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön, jos tällaisten tavaroiden hankkiminen toiselta verovelvolliselta ei olisi oikeuttanut arvonlisäveron täyteen vähennykseen;

b) tavaroiden ottamisen käyttöön verovelvollisen toimesta verottoman liiketoiminnan tarkoituksiin, jos näiden tavaroiden hankkiminen tai a [ala]kohdan mukainen käyttöönotto oikeuttivat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

c) –– verovelvollisen tai tämän oikeudenomistajien harjoittaman tavaroiden hallussapidon verovelvollisen lopettaessa verollisen liiketoimintansa, jos tavaroiden hankkiminen tai a [ala]kohdan mukainen käyttöönotto oikeuttivat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen."

5 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 ja 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

"2. Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat [ovat oikeuttaneet] arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu. Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

– –

3. Jäsenvaltiot voivat – – rinnastaa vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin verovelvollisen yrityksensä tarpeita varten suorittaman palvelun, jos palvelu toisen verovelvollisen suorittamana ei oikeuttaisi arvonlisäveron täysimääräiseen vähennykseen."

6 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdassa, joka koskee veron perustetta maan alueella, säädetään seuraavaa:

"Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet;

b) edellä 5 artiklan 6 ja 7 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinta, taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määrätty omakustannushinta;

c) edellä 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä;

d) edellä 6 artiklan 3 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta kyseisen liiketoimen käypä arvo.

_ _”

7 Kuudennen direktiivin 27 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. 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.

2. Jäsenvaltion, joka haluaa ottaa käyttöön 1 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet, on ilmoitettava asiasta komissiolle ja annettava komissiolle kaikki asiaan liittyvät tiedot.

3. Komissio antaa tämän tiedoksi muille jäsenvaltioille kuukauden kuluessa.

4. Neuvoston päätös katsotaan tehdyksi, jollei komissio tai jokin jäsenvaltio ole kahden kuukauden kuluessa 3 kohdassa tarkoitetusta tiedoksi antamisesta vaatinut asian saattamista neuvoston käsiteltäväksi.

5. Jäsenvaltiot, jotka 1 päivänä tammikuuta 1977 soveltavat 1 kohdassa tarkoitetun tyyppisiä erityistoimenpiteitä, voivat pysyttää ne voimassa, jos ne ilmoittavat niistä komissiolle ennen 1 päivää tammikuuta 1978 ja jos tällaiset veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet ovat 1 kohdan edellytysten mukaisia."

8 Espanjan kuningaskunnalle annettiin luvan antamisesta kuudennen direktiivin 11 artiklasta ja 28 e artiklasta poikkeavan toimenpiteen soveltamiseen 15.5.2006 tehdyllä neuvoston päätöksellä 2006/387/EY (EUVL L 150, s. 11) kuudennen direktiivin 27 artiklan 1–4 kohdassa säädetyn menettelyn mukaisesti lupa kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa olevasta veron perusteen määrittämistä koskevasta yleissäännöstä poikkeavan toimenpiteen käyttöönottoon. Tämän päätöksen 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

"– – Espanjan kuningaskunnalle annetaan lupa säätää, että tavaranluovutuksista, palvelusuorituksista ja yhteisön sisäisistä tavaranhankinnoista kannettavan veron peruste on – – käypä arvo, milloin vastike on huomattavasti käypää arvoa alhaisempi ja vastaanottajalla tai, silloin kun on kyse yhteisöhankinnoista, hankkijalla ei ole – – täyttä vähennysoikeutta.

Tätä toimenpidettä voidaan soveltaa vain veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi tapauksissa, joissa veron perusteen muutoin muodostavaan vastikkeeseen ovat vaikuttaneet – – sukulaisuus-, johto-, omistus-, rahoitus- tai oikeussuhteet."

9 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohtaa muutettiin direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta tiettyjen arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseen ja veropetosten tai veron kiertämisen estämiseen tähtäävien toimenpiteiden osalta sekä tiettyjen poikkeuslupapäätösten kumoamisesta 24.7.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/69/EY (EUVL L 221, s. 9). Direktiivillä 2006/69 otettiin kuudennen direktiivin

11 artiklan A kohtaan erityisesti uusi 6 alakohta. Tämän säännöksen mukaan jäsenvaltiot voivat toteuttaa veropetosten tai veronkierron estämiseksi toimenpiteitä varmistaakseen, että tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen osalta veron perusteena on käypä markkina-arvo, jos tietyissä olosuhteissa vastike on tätä käypää markkina-arvoa alhaisempi tai korkeampi ja liiketoimen osapuolen välillä on sidossuhde.

10 Päätöksellä 2006/387 Espanjan kuningaskunnalle myönnetyn luvan voimassaolo päättyi direktiivin 2006/69 tullessa voimaan.

11 Jäsenvaltioilla on nykyään voimassa olevan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 80 artiklan nojalla nyttemmin mahdollisuus toteuttaa toisiinsa sidoksissa olevien osapuolten välisten liiketoimien osalta veropetosten tai veronkierron estämiseksi toimenpiteitä varmistaakseen, että veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa.

Kansallinen oikeus

12 Arvonlisäverosta 28.12.1992 annetun lain 37/1992 (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido; BOE nro 312, 29.12.1992, s. 44247), sellaisena kuin se oli pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan (jäljempänä laki 37/1992), 78 §:n 1 momentissa säädettiin seuraavasta veron perusteen yleisestä määrittämissäännöstä:

”Arvonlisäveron peruste on vastaanottajalta tai kolmansilta henkilöiltä arvonlisäveron alaisista liiketoimista saatu vastikkeen kokonaismäärä.”

13 Lain 37/1992 79 §:n 5 momentissa säädettiin kuitenkin seuraavaa:

”Kun toisiinsa sidoksissa olevat osapuolet sopivat arvonlisäveron alaisia liiketoimia suorittaessaan tavanomaisia markkinahintoja merkittävästi alhaisemmista hinnoista, veron peruste ei voi olla alhaisempi kuin edellä 3 ja 4 momentissa säädettyjen sääntöjen soveltamisesta johtuu.”

14 Lain 37/1992 79 §:n 3 ja 4 momentissa vahvistettiin erityissäännöt, joita sovelletaan määritettäessä veron peruste niissä tapauksissa, joissa tavarat ja palvelut otetaan verovelvollisen omaan käyttöön tai niitä käytetään yksityisiin tarpeisiin. Nämä tapaukset vastaavat kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa ja 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja tapauksia.

15 Direktiivin 2006/69 antamisen jälkeen lain 37/1992 79 §:n 5 momenttia muutettiin toimenpiteistä veropetosten estämiseksi 29.11.2006 annetulla lailla 36/2006 (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal; BOE nro 286, 30.11.2006, s. 42087). Tämän säännöksen sanamuotoa mukautettiin siten, että siinä otetaan huomioon direktiivillä 2006/69 kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohtaan tehdyt muutokset ja erityisesti tähän artiklaan otettu uusi 6 alakohta.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

16 Campsa myi 31.12.1993 useita Espanjan eri alueilla sijaitsevia huoltoasemia Repsol Combustibles Petrolíferos SA:lle 1 732 419 313 pesetan (ESP) hinnalla. Asiassa ei ole kiistetty, että kyseessä oli lain 37/1992 79 §:n 5 momentissa tarkoitettu toisiinsa sidoksissa olevien osapuolten välinen liiketoimi.

17 Espanjan verohallinnon verotarkastusyksikkö ilmoitti 7.7.1998 Campsalle, ettei se hyväksy tämän tekemää vuoden 1993 arvonlisäveroilmoitusta siitä syystä, että tähän myyntiin olisi pitänyt soveltaa lain 37/1992 79 §:n 5 momentissa olevaa veron perusteen määrittämissääntöä, koska myynnin osapuolet olivat sidoksissa toisiinsa ja ne olivat sopineet markkinahintoja merkittävästi alhaisemmista hinnoista. Verontarkastusyksikkö arvioi siten oikeaksi veron perusteeksi 4 076 112 060 ESP. Tähän arvioituun veron perusteeseen perustuva vuoden 1993 arvonlisäveron maksuunpanopäätös tehtiin 11.12.1998.

18 Tribunal Económico-Administrativo Central pysytti tämän maksuunpanopäätöksen voimassa 21.2.2001 antamassaan ratkaisussa. Campsa valitti tästä ratkaisusta Audiencia Nacionalin hallintolainkäyttöosastoon, joka hylkäsi valituksen 30.4.2004 antamallaan tuomiolla. Campsa teki tuomiosta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

19 Tribunal Supremo katsoo, että sen on päätettävä sen käsiteltävänä olevan asian ratkaisemista varten siitä, täytyykö kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädettyä veron perusteen määrittämisen yleissääntöä soveltaa toisiinsa sidoksissa olevien osapuolten välisiin liiketoimiin, koska tähän direktiiviin ei sisälly erityissääntöä, jota sovellettaisiin veron perusteen määrittämiseen sellaisissa tapauksissa.

20 Tribunal Supremon näkemyksen mukaan on olemassa perusteltuja epäilyksiä siitä, miten unionin oikeutta on tulkittava. Se toteaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö näyttää puhuvan tämän yleissäännön soveltamisen puolesta ja että Espanjan kuningaskunta sai vasta nyt kyseessä olevan maksuunpanopäätöksen jälkeen luvan poiketa yleissäännöstä. Se korostaa, että jäsenvaltioilla on kuitenkin ollut direktiivin 2006/69 voimaantulosta lähtien mahdollisuus ilman etukäteen haettavaa lupaa säätää veron perusteen määrittämisen osalta sellaisista erityisistä poikkeavista toimenpiteistä, joihin oli annettu lupa päätöksellä 2006/387, ja että tämä mahdollisuus on säilytetty direktiivissä 2006/112. Lisäksi Abogado del Estado (valtionasiamies) totesi Tribunal Supremossa, ettei lain 37/1992 79 §:n 5 momentin soveltaminen ollut unionin oikeuden vastaista myöskään ennen päätöksen 2006/387 tekemistä erityisesti siitä syystä, että kuudennessa direktiivissä sallitaan käyvän markkina-arvon käyttäminen

niissä tapauksissa, joissa on kyse kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa ja 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitetusta tavaroiden ja palveluiden verovelvollisen omaan käyttöön ottamisesta tai käyttämisestä yksityisiin tarpeisiin ja joihin luetaan mukaan toisiinsa sidoksissa olevien osapuolten väliset liiketoimet.

21 Tässä tilanteessa Tribunal Supremo päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Sallittiinko [kuudennessa direktiivissä] se, että jäsenvaltiot säätävät sellaisten liiketoimien osalta, joissa toisiinsa sidoksissa olevat osapuolet ovat sopineet tavanomaisia markkinahintoja merkittävästi alhaisemmista hinnoista, muusta kuin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetyn yleissäännön mukaisesta veron perusteesta, joka on vastike, siten, että ne ulottavat tavaroiden ja palveluiden omaan käyttöön ottamista koskevat säännöt koskemaan näitä liiketoimia, (kuten lain [37/1992] 79 §:n 5 momentilla tehtiin, ennen kuin sitä muutettiin – – lailla 36/2006), ja jättävät noudattamatta mainitun direktiivin 27 artiklassa säädettyä erityismenettelyä saadakseen sellaisen luvan poiketa yleissäännöstä, jonka Espanja[n kuningaskunta] sai vasta päätöksellä [2006/387]?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko kuudetta direktiiviä tulkittava siten, että sen vastaista ei ole, että jäsenvaltio soveltaa sellaisiin liiketoimiin, joissa toisiinsa sidoksissa olevat osapuolet ovat sopineet tavanomaisia markkinahintoja merkittävästi alhaisemmista hinnoista, veron perusteen määrittäminen muuta sääntöä kuin kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädettyä yleissääntöä siten, että se soveltaa myös niihin sellaisia

veron perusteen määrittämissääntöjä, joita sovelletaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa ja 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun tavaroiden ja palveluiden verovelvollisen omaan käyttöön ottamiseen tai käyttämiseen yksityisiin tarpeisiin, vaikka jäsenvaltio ei ole noudattanut kuudennen direktiivin 27 artiklassa säädettyä menettelyä saadakseen luvan tällaisen kuudennen direktiivin yleissäännöstä poikkeavan toimenpiteen käyttöönottoon.

23 Espanjan hallituksen mukaan jäsenvaltio sai säätää sellaisissa olosuhteissa, joista oli säädetty lain 37/1992 79 §:n 5 momentissa, sovellettavasta, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetystä yleisestä veron perusteesta eroavasta veron perusteesta. Kansallisessa säännöksessä otettiin huomioon verotuksen neutraalisuuden ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteet, ja se oli kuudennen direktiivin mukainen, koska sen päämääränä oli veropetosten estäminen. Lisäksi jäsenvaltioilla oli Espanjan hallituksen mukaan mahdollisuus ottaa käyttöön tämäntyyppisiä poikkeavia toimenpiteitä direktiivin 2006/69 nojalla, ja tämä mahdollisuus säilytetään direktiivissä 2006/112.

24 Sen sijaan Campsan ja Euroopan komission mielestä jäsenvaltiot eivät saaneet kuudennen direktiivin nojalla ennen siihen direktiivillä 2006/69 tehtyä muutosta säätää lain 37/1992 79 §:n 5 momentissa säädetyn kaltaisissa olosuhteissa muusta veron perusteen määrittämissäännöstä kuin se, josta oli säädetty kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa, jos ne eivät olleet saaneet sitä ennen kuudennen direktiivin 27 artiklassa tarkoitettua lupaa sellaisen poikkeavan toimenpiteen käyttöönottoon.

25 Tässä yhteydessä on palautettava mieliin, että yhtäältä sen edellytyksenä, että liiketoimi on mahdollista katsoa kuudennen direktiiviin 2 artiklassa tarkoitetuksi ”vastikkeelliseksi liiketoimeksi”, on ainoastaan se, että on olemassa kyseisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen sekä verovelvollisen todella saaman vastikkeen välinen suora yhteys. Siten se seikka, että liiketoimi suoritetaan omakustannushinnan

ylittävään tai alittavaan hintaan ja siten tavanomaisen markkinahinnan ylittävään tai alittavaan hintaan, on merkityksetön tämän luokittelun kannalta (ks. vastaavasti asia C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, tuomio 20.1.2005, Kok., s. I-743, 22 kohta). Sama pätee mahdolliseen liiketoimen osapuolten väliseen yhteyteen.

26 Toisaalta juuri kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 ja 7 kohdan ja 6 artiklan 2 ja 3 kohdan, joissa vastikkeellisiin liiketoimiin rinnastetaan tietyt liiketoimet, joissa verovelvollinen ei saa mitään todellista vastiketta, sanamuodon mukaan kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b, c ja d alakohdassa olevia veron perusteen määrittämissääntöjä voidaan soveltaa ainoastaan vastikkeettomiin tapahtumiin (ks. vastaavasti em. asia Hotel Scandic Gåsabäck, tuomion 24 kohta).

27 Tästä seuraa, että kun vastikkeesta on sovittu ja se on todella maksettu verovelvolliselle välittömästi sitä vastaan, että tämä on luovuttanut tavaran tai suorittanut palvelun, tätä liiketoimea on pidettävä vastikkeellisena liiketoimena, vaikka se on suoritettu toisiinsa sidoksissa olevien osapuolten välillä ja vaikka sovittu ja todella maksettu hinta on tavanomaista markkinahintaa merkittävästi alhaisempi. Sellaisen liiketoimen veron peruste on näin ollen määritettävä kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa olevan yleissäännön mukaisesti.

28 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tämän yleissäännön mukaisesti veron perusteena vastikkeellisessa tavaroiden luovutuksessa tai palvelujen suorituksessa on verovelvollisen tämän johdosta todella saama vastike. Vastikkeena on siis subjektiivinen arvo eli todella saatu vastike eikä objektiivisin perustein arvioitu arvo. Lisäksi vastikkeen on oltava rahassa ilmaistavissa (ks. em. asia Hotel Scandic Gåsabäck, tuomion 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 On tosin selvää, kuten Espanjan hallitus muistuttaa, että yhdenvertaisen kohtelun periaate, jonka erityinen ilmentymä verotuksen neutraalisuuden periaate on unionin johdetun oikeuden tasolla ja verotuksen erityisalalla, edellyttää, ettei toisiinsa rinnastettavia tapauksia kohdella eri tavalla, ellei erilaista kohtelua voida objektiivisesti perustella (ks. asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008, Kok., s. I-2283, 49 ja 51 kohta sekä asia C-174/08, NCC Construction Danmark, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10567, 44 kohta).

30 Koska kuitenkin pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset liiketoimet, joissa on sovittu tavanomaisia markkinahintoja merkittävästi alhaisemmasta hinnasta, ovat silti vastikkeellisia liiketoimia, joissa on saatu sellainen todellinen vastike, jota voidaan käyttää veron perusteena, yhdenvertaisen kohtelun periaate ei itsessään vaadi, että niihin olisi sovellettava sellaisia veron perusteen määrittämissääntöjä, joista on säädetty vastikkeettomia tapahtumia varten ja joiden avulla pyritään todellisen vastikkeen puuttuessa arvioimaan veron peruste objektiivisten perusteiden mukaan, kun otetaan huomioon, ettei näitä kahdentyyppisiä liiketoimia voida rinnastaa toisiinsa.

31 Lisäksi on pidettävä mielessä myös se, että unionin lainsäätäjä on säätänyt kuudennen direktiivin 27 artiklan säännöksissä, että jäsenvaltioille voidaan antaa silloin, jos siihen on syytä, lupa poiketa tämän direktiivin säännöksistä ja erityisesti sen 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaan sisältyvästä säännöstä (ks. mm. em. asia Hotel Scandic Gåsabäck, tuomion 26 kohta).

32 Oikeuskäytännön mukaan uudet erityistoimenpiteet, joilla poiketaan kuudennesta direktiivistä, ovat kuitenkin unionin oikeuden mukaisia ainoastaan, jos ne pysyvät kyseisen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa vahvistettujen tavoitteiden rajoissa ja jos niistä on ilmoitettu komissiolle ja neuvosto on hyväksynyt ne hiljaisesti tai nimenomaisesti kyseisen artiklan 1–4 kohdassa täsmennettyjen edellytysten mukaisesti (asia 5/84, Direct Cosmetics, tuomio 13.2.1985, Kok., s. 617, 24 kohta ja asia C-62/93, BP

Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok., s. I-1883, 22 kohta). Lisäksi jäsenvaltio ei voi EY:n perustamissopimusta (josta on tullut EUT-sopimus) rikkomatta vedota verovelvollista vastaan sellaiseen kuudennen direktiivin järjestelmästä poikkeavaan säännökseen, joka on toteutettu kyseisen direktiivin 27 artiklan 2 kohdassa asetetun tiedonantovelvollisuuden vastaisesti (ks. vastaavasti em. asia Direct Cosmetics, tuomion 37 kohta ja asia C-494/04, Heintz van Landewijck, tuomio 15.6.2006, Kok., s. I-5381, 48 kohta).

33 Tässä yhteydessä on todettava, että lain 37/1992 79 §:n 5 momentin kaltainen säännös on kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu uusi erityistoimenpide, jolla poiketaan direktiivistä. Näin on siksi, että vaikka – kuten Espanjan hallitus on esittänyt suullisessa käsittelyssä – kyseinen 79 §:n 5 momentti vastaa sellaista säännöstä, joka otettiin käyttöön Espanjan oikeudessa 2.8.1985 annetulla arvonlisäverolailla 30/1985 (Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido; BOE nro 190, 9.8.1985, s. 25214), jolla Espanjan kuningaskunta saattoi osaksi kansallista oikeuttaan Euroopan yhteisöihin liittymisen vuoksi muun muassa kuudennen direktiivin, tämä säännös annettiin vasta 1.1.1977 jälkeen.

34 Liittymistilanteessa viittaus unionin oikeudessa säädettyyn ajankohtaan sitoo myös liittyvää valtiota, jos liittymisasiakirjassa tai muussa unionin säädöksessä ei toisin säädetä, vaikka mainittu ajankohta olisi ennen liittymisajankohtaa (asia C-366/05, Optimus – – Telecomunicações, tuomio 21.6.2007, Kok., s. I-4985, 32 kohta). Espanjan kuningaskunnan osalta tätä ajankohtaa 1.1.1977 ei ole mukautettu Espanjan kuningaskunnan ja Portugalin tasavallan liittymisehdoista ja perustamissopimusten mukautuksista tehdyssä asiakirjassa (EYVL 1985, L 302, s. 23) eikä missään muussakaan säädöksessä. Näin ollen ei voida katsoa, että lain 37/1992 79 §:n 5 momentin kaltainen säännös voisi kuulua kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdan soveltamisalaan.

35 Näin ollen lain 37/1992 79 §:n 5 momentin antaminen kuului kuudennen direktiivin 27 artiklan 1–4 kohdassa säädetyn menettelyn soveltamisalaan ja siitä olisi täten

pitänyt ilmoittaa ja sitä varten olisi pitänyt saada lupa kyseisen menettelyn mukaisesti. On kuitenkin selvää, että pääasian tosiseikkojen tapahtumisaikaan tästä kansallisesta säännöksestä ei ollut tehty sellaista ilmoitusta eikä sille ollut saatu lupaa, eikä ole näytetty, että sitä vastaavan laissa 30/1985 olleen säännöksen osalta olisi ollut toisin. Näin ollen se seikka, ettei kyseistä poikkeavaa toimenpidettä ollut tuona ajankohtana ilmoitettu eikä siihen ollut saatu lupaa kuudennen direktiivin 27 artiklan 1–4 kohdassa tarkoitetussa menettelyssä, riittää siihen, että voidaan todeta, ettei jäsenvaltio voi soveltaa sitä eikä siihen voida vedota verovelvollista vastaan.

36 On totta, kuten Espanjan hallitus on todennut suullisessa käsittelyssä, että edellä mainitussa asiassa Heintz van Landewijck annetun tuomion 50 kohdan mukaan poikkeavan toimenpiteen liian myöhään toteutetusta ilmoituksesta ei voi aiheutua samoja seurauksia kuin toimenpiteen ilmoittamatta jättämisestä silloin, kun on kyse siitä, voidaanko toimenpiteeseen vedota. Toteamus koski kuitenkin ensinnäkin tilannetta, jossa kyseessä ollut poikkeava toimenpide kuului kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdan soveltamisalaan, eli kyseinen tilanne poikkesi mainitun tuomion mukaan tilanteesta, jossa on kyse 27 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvasta toimenpiteestä, ja toisaalta siitä ei ollut ilmoitettu kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdassa ilmoittamiselle varatun määräajan kuluessa mutta kuitenkin ennen kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olleen oikeusriidan tosiseikkojen tapahtumista, ja toiseksi kyseisellä toteamuksella vastattiin kysymykseen siitä, eikö sellaista poikkeavaa toimenpidettä voitu soveltaa tämän myöhässä tapahtuneen ilmoittamisen jälkeenkään (ks. em. asia Heintz van Landewijck, tuomion 47–51 kohta).

37 Tällaisia olosuhteita ei voida rinnastaa pääasian olosuhteisiin. Edellä mainitusta tuomiosta ei voida siten päätellä, että koska kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvasta kansallisesta toimenpiteestä on ilmoitettu komissiolle ja koska neuvosto on antanut sille luvan pääasian tosiseikkojen tapahtumisen jälkeen, kyseistä kansallista säännöstä on voitava soveltaa ilmoittamista edeltäneisiin tosiseikkoihin.

38 On pidettävä mielessä myös se, että veropetosten vaara, jota Espanjan hallituksen mukaan lain 37/1992 79 §:n 5 momentilla pyritään estämään, ei voi antaa aihetta muuhun kuin siihen, että asianomainen jäsenvaltio esittää kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisen pyynnön poikkeustoimenpiteistä veropetosten tai veronkierron estämiseksi (ks. vastaavasti em. asia Hotel Scandic Gåsabäck, tuomion 26 kohta), ja että tällainen pyyntö tehtiin vasta pääasian tosiseikkojen tapahtumisen jälkeen.

39 Sillä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja Espanjan hallituksen esille tuomalla seikalla, että direktiivin 2006/69 voimaantulosta lähtien jäsenvaltioilla on mahdollisuus ilman etukäteen haettavaa lupaa ja veropetosten tai veronkierron estämiseksi toteuttaa toimenpiteitä varmistaakseen, että veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa sellaisissa tietyissä tilanteissa, joissa on liiketoimen osapuolten välinen sidossuhde, ei ole vaikutusta siihen, että pääasian tosiseikkojen tapahtumisaikaan niille ei annettu kuudennessa direktiivissä sellaista mahdollisuutta, jos ne eivät saaneet siihen lupaa kyseisen direktiivin 27 artiklan 1–4 kohdassa säädetyssä menettelyssä.

40 Edellä todetun perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kuudetta direktiiviä on tulkittava siten, että sen vastaista on, että jäsenvaltio soveltaa sellaisiin liiketoimiin, joissa toisiinsa sidoksissa olevat osapuolet ovat sopineet tavanomaisia markkinahintoja merkittävästi alhaisemmista hinnoista, veron perusteen määrittämisessä muuta sääntöä kuin kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädettyä yleissääntöä siten, että se soveltaa myös niihin sellaisia veron perusteen määrittämissääntöjä, joita sovelletaan edellä mainitun direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa ja 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun tavaroiden ja palveluiden verovelvollisen omaan käyttöön ottamiseen tai käyttämiseen yksityisiin tarpeisiin, vaikka jäsenvaltio ei ole noudattanut saman direktiivin 27 artiklassa säädettyä menettelyä saadakseen luvan tällaisen edellä mainitun direktiivin yleissäännöstä poikkeavan toimenpiteen käyttöönottoon.

Oikeudenkäyntikulut

41 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin 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 unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY on tulkittava siten, että sen vastaista on, että jäsenvaltio soveltaa sellaisiin liiketoimiin, joissa toisiinsa sidoksissa olevat osapuolet ovat sopineet tavanomaisia markkinahintoja merkittävästi alhaisemmista hinnoista, veron perusteen määrittämisessä muuta sääntöä kuin kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädettyä yleissääntöä siten, että se soveltaa myös niihin sellaisia veron perusteen määrittämissääntöjä, joita sovelletaan edellä mainitun direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa ja 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun tavaroiden ja palveluiden verovelvollisen omaan käyttöön ottamiseen tai käyttämiseen yksityisiin tarpeisiin, vaikka jäsenvaltio ei ole noudattanut tämän saman direktiivin 27 artiklassa säädettyä menettelyä saadakseen luvan tällaisen edellä mainitun direktiivin yleissäännöstä poikkeavan toimenpiteen käyttöönottoon.

Allekirjoitukset