DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

9 juni 2011 *

I mål C-285/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Supremo (Spanien) genom beslut av den 26 april 2010, som inkom till domstolen den 7 juni 2010, i målet

Campsa Estaciones de Servicio SA

mot

Administración del Estado,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Schiemann samt domarna A. Prechal och E. Jarašiūnas (referent),

generaladvokat: J. Mazák,
justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

* Rättegångsspråk: spanska.

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 31 mars 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

— Spaniens regering, inledningsvis genom B. Plaza Cruz, därefter av S. Centeno Huerta, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom I. Martínez del Peral och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Campsa Estaciones de Servicio SA (nedan kallat Campsa) och Administración del Estado, angående ett mervärdesskattebeslut för år 1993 från Oficina Nacional de Inspección (nationell inspektionsmyndighet).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 I artikel 2.1 i sjätte direktivet föreskrivs att mervärdesskatt ska betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

4 I artikel 5.6 och 5.7 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”6. Uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen skall, då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, behandlas som leverans mot vederlag. Uttag som gjorts för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse skall dock inte behandlas på det sättet.

7. Medlemsstaterna kan behandla följande som leverans mot vederlag:

a) Uttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse av varor som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats inom denna rörelse, då mervärdesskatten på dessa varor inte skulle ha varit helt avdragsgill om de hade förvärvats från någon annan skattskyldig person.

b) Uttag av varor som en skattskyldig person gör inom ramen för en icke skattepliktig transaktion, då mervärdesskatten på varorna var helt eller delvis avdragsgill när de anskaffades eller togs ut enligt a.

c) Varor som en skattskyldig person eller hans efterträdare … behåller när han upphör att bedriva en skattepliktig verksamhet och mervärdesskatten på varorna var helt eller delvis avdragsgill när de anskaffades eller togs ut enligt a.”

5 I artikel 6.2 och 6.3 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”2. Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.

b) Tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse.

…

3. … medlemsstaterna [får] behandla en skattskyldigs tillhandahållande av en tjänst åt sitt företag som tillhandahållande av tjänster mot vederlag om mervärdesskatten på tjänsten inte skulle ha varit helt avdragsgill, om den hade tillhandahållits av en annan skattskyldig person."

6 I artikel 11 A.1 i sjätte direktivet, angående skatteunderlaget för mervärdesskatt inom landets territorium, föreskrivs följande:

"Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.

b) När det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 5.6 och 5.7: Varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet.

c) När det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2: Den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna.

d) När det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.3: Gängse marknadspris för de tjänster som tillhandahålls.

...”

7 Artikel 27 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”1. Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet.

2. En medlemsstat som önskar genomföra de åtgärder som avses i punkt 1 skall underrätta kommissionen om dem och förse kommissionen med alla nödvändiga upplysningar.

3. Kommissionen skall underrätta övriga medlemsstater om de föreslagna åtgärderna inom en månad.

4. Rådet skall anses ha fattat beslut om varken kommissionen eller någon medlemsstat inom två månader från den underrättelse som anges i föregående punkt har begärt att frågan skall tas upp av rådet.

5. De medlemsstater som den 1 januari 1977 tillämpar särskilda åtgärder av det slag som avses i punkt 1 ovan får behålla dem, om de underrättar kommissionen härom före den 1 januari 1978 och om undantagen har till syfte att förenkla skatteuttaget och är förenliga med kraven i den punkten.”

8 Genom rådets beslut 2006/387/EG av den 15 maj 2006 om tillstånd för Konungariket Spanien att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 11 och artikel 28e i sjätte direktivet (EUT L 150, s. 11), bemyndigades Konungariket Spanien enligt förfarandet i artikel 27.1–27.4 i sjätte direktivet att genomföra en åtgärd som avviker från den allmänna bestämmelsen för fastställande av beskattningsunderlaget i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet. I artikel 1 i nämnda beslut föreskrivs följande:

”… Konungariket Spanien [ges] tillstånd att besluta om att beskattningsunderlaget för leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster samt för gemenskapsinterna förvärv av varor skall fastställas till marknadsvärdet … i de fall ersättningen väsentligt understiger marknadsvärdet och mottagaren eller, vid ett gemenskapsinternt förvärv, förvärvaren har begränsad avdragsrätt …

Denna åtgärd får endast användas för att förhindra skatteundandragande och skattefusk och om den ersättning på vilken beskattningsunderlaget annars skulle grundas har påverkats av familjeband eller organisatoriska, ägandemässiga, finansiella eller juridiska band enligt nationell lagstiftning …”

9 Artikel 11 A i sjätte direktivet ändrades genom rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser (EUT L 221, s. 9). Genom direktiv 2006/69 lades bland annat en ny punkt 6 till artikel 11 A i sjätte

direktivet. Enligt denna punkt får medlemsstaterna, för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande, vidta åtgärder för att säkerställa att beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster motsvarar marknadsvärdet, om ersättningen, beroende på omständigheterna, är lägre eller högre än marknadsvärdet och de som deltar i transaktionen är förbundna med varandra.

10 När direktiv 2006/69 trädde i kraft upphörde Konungariket Spaniens tillstånd enligt beslut 2006/387 att gälla.

11 Medlemsstaternas möjlighet att vid transaktioner där parterna är förbundna med varandra, och för att förhindra skatteundandragande och skatteflykt, vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget ska motsvara marknadsvärdet följer hädanefter av artikel 80 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), som för närvarande är i kraft.

Den nationella rätten

12 I den allmänna bestämmelsen om fastställande av beskattningsunderlaget i artikel 78.1 i lag 37/1992 av den 28 december 1992 om mervärdesskatt (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) (BOE nr 312 av den 29 december 1992, s. 44247), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad lag 37/1992), föreskrevs följande:

”Beskattningsunderlaget ska motsvara det totala vederlag som kunden eller tredje part har erlagt för de skattepliktiga transaktionerna.”

13 I artikel 79.5 i lag 37/1992 föreskrevs emellertid följande:

”När personer som deltar i en skattepliktig transaktion är förbundna med varandra och avtalar om priser som ligger klart under gängse marknadspriser, får beskattningsunderlaget inte understiga det belopp som skulle ha fastställts med tillämpning av punkterna 3 och 4 i denna artikel.”

14 Artikel 79.3 och 79.4 i lag 37/1992 innehöll särskilda bestämmelser för fastställande av beskattningsunderlaget vid uttag och användning av varor och tjänster för den skattskyldiges eget bruk. De fall som angavs motsvarade de situationer som avses i artiklarna 5.6 och 6.2 i sjätte direktivet.

15 Med anledning av att direktiv 2006/69 antogs infördes genom lag 36/2006 av den 29 november 2006 om åtgärder för att förhindra skatteundandragande (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal) (BOE nr 286 av den 30 november 2006, s. 42087) ändringar i artikel 79.5 i lag 37/1992. Bestämmelsens ordalydelse anpassades till artikel 11 A i sjätte direktivet i dess lydelse enligt direktiv 2006/69, bland annat med avseende på den nya punkten 6 i denna artikel.

Det nationella målet och tolkningsfrågan

16 Den 31 december 1993 överlät Campsa ett antal bensinstationer belägna i Spanien till Repsol Combustibles Petrolíferos SA till ett belopp på 1 732 419 313 ESP. Det är ostridigt att det rörde sig om en transaktion mellan parter som är förbundna med varandra i den mening som avses i artikel 79.5 i lag 37/1992.

17 Den 7 juli 1998 meddelade den spanska skattemyndigheten Campsa att den inte godtog dess mervärdesskattedeklaration för år 1993. Skattemyndigheten ansåg att beskattningsunderlaget för denna försäljning borde ha beräknats enligt reglerna i artikel 79.5 i lag 37/1992, eftersom de berörda parterna dels var förbundna med varandra, dels hade avtalat om priser som klart understeg marknadspriserna. Skattemyndigheten fastställde således att det korrekta beskattningsunderlaget skulle vara 4 076 112 060 ESP. Ett mervärdesskattebeslut för år 1993 antogs på grundval av det nya beskattningsunderlaget den 11 december 1998.

18 Genom beslut av den 21 februari 2001 fastställde Tribunal Económico-Administrativo Central nämnda mervärdesskattebeslut. Campsa överklagade beslutet av den 21 februari 2001 till Audiencia Nacionals avdelning för förvaltningstvister, vilken genom dom av den 30 april 2004 lämnade överklagandet utan bifall. Campsa väckte kassationstalan mot denna dom vid den hänskjutande domstolen.

19 Tribunal Supremo finner att den, för att kunna avgöra den tvist som anhängiggjorts vid den, bland annat måste fastställa huruvida den allmänna bestämmelsen för fastställande av beskattningsunderlaget i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet måste tillämpas på transaktioner mellan parter som är förbundna med varandra, eftersom direktivet inte innehåller några särskilda bestämmelser för fastställande av beskattningsunderlaget i dessa fall.

20 Tribunal Supremo anser att det är oklart hur unionsrättens ska tolkas. Den påpekar att domstolens praxis förefaller förorda en tillämpning av den allmänna bestämmelsen och att det var först efter det att det aktuella skattebeslutet hade fattats som Konungariket Spanien fick tillåtelse att avvika från denna bestämmelse. Sedan direktiv 2006/69 trädde i kraft är medlemsstaterna enligt den nationella domstolen dock behöriga att införa särskilda avvikande åtgärder för att fastställa beskattningsunderlaget, såsom dem som godkändes genom beslut 2006/387, utan att först begära tillstånd, och denna behörighet har bibehållits i direktiv 2006/112. Abogado del Estado (statens juridiska ombud) har inför Tribunal Supremo dessutom hävdat att det inte var oförenligt med unionsrätten att tillämpa artikel 79.5 i lag 37/1992, inte ens innan

beslut 2006/387 antogs, bland annat därför att det i sjätte direktivet föreskrevs en möjlighet att använda marknadsvärdet när skattskyldiga tar ut eller använder varor och tjänster för privat bruk, i den mening som avses i artiklarna 5.6 och 6.2 i sjätte direktivet, inklusive vid transaktioner mellan parter som är förbundna med varandra.

21 Det var mot denna bakgrund som Tribunal Supremo beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Hade medlemsstaterna enligt [sjätte direktivet] rätt att införa en bestämmelse enligt vilken det, för transaktioner mellan parter som är förbundna med varandra och för vilka priset ligger klart under gängse marknadspris, föreskrevs ett annat beskattningsunderlag än det som följer av artikel 11 A.1 a i nämnda direktiv – nämligen vederlaget – genom en utvidgning av de bestämmelser som gäller för uttag och användning av varor och tjänster (såsom skedde genom artikel 79.5 i [lag 37/1992], före ändringen genom lag 36/2006 …), utan att tillämpa det särskilda förfarandet i artikel 27 i sjätte direktivet för tillstånd att införa åtgärder som avviker från den allmänna bestämmelsen, vilket Spanien fick först genom [beslut 2006/387]?”

Prövning av tolkningsfrågan

22 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan i syfte att få klarhet i huruvida sjätte direktivet ska tolkas så, att det inte utgör hinder för att en medlemsstat, på transaktioner mellan parter som är förbundna med varandra och har avtalat ett pris som ligger klart under gängse marknadspris, tillämpar en annan bestämmelse för att fastställa beskattningsunderlaget än den allmänna bestämmelsen i artikel 11 A.1 a i sjätte

direktivet, genom att utvidga tillämpningsområdet för reglerna om fastställande av beskattningsunderlaget när skattskyldiga tar ut eller använder varor och tjänster för privat bruk, i den mening som avses i artiklarna 5.6 och 6.2 i sjätte direktivet, när medlemsstaten inte har tillämpat det förfarande som föreskrivs i artikel 27 i sjätte direktivet för tillstånd att införa åtgärder som avviker från denna allmänna bestämmelse.

23 Den spanska regeringen anser att det var legitimt för en medlemsstat att under sådana omständigheter som avses i artikel 79.5 i lag 37/1992 införa ett annat beskattningsunderlag än det allmänna beskattningsunderlaget i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet. Denna nationella bestämmelse stod i överensstämmelse med principerna om skatteneutralitet och likabehandling och den var förenlig med sjätte direktivet, eftersom den hade till syfte att bekämpa skattebedrägerier. Vidare hade medlemsstaterna getts befogenhet att införa sådana avvikande åtgärder genom direktiv 2006/69, och denna befogenhet kvarstår genom direktiv 2006/112.

24 Campsa och Europeiska kommissionen anser däremot att medlemsstaterna inte hade rätt enligt sjätte direktivet, i dess lydelse före ändringen genom direktiv 2006/69, att under sådana omständigheter som avses i artikel 79.5 i lag 37/1992 införa en annan bestämmelse om fastställande av beskattningsunderlaget än den som avses i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, utan att ha fått det tillstånd som enligt artikel 27 i samma direktiv krävs för att få genomföra en sådan avvikande åtgärd.

25 Domstolen påpekar i det avseendet att möjligheten att kvalificera en transaktion som ”en transaktion som sker mot vederlag” i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet enbart förutsätter att det föreligger ett direkt samband mellan leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten och ett vederlag som den skattskyldige faktiskt har erhållit. Det faktum att en ekonomisk transaktion sker till ett pris som överstiger eller understiger självkostnadspriset, och således till ett pris som överstiger eller understiger gängse marknadspris, saknar betydelse för kvalificeringen av

en transaktion som en transaktion som sker mot vederlag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 januari 2005 i mål C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, REG 2005, s. I-743, punkt 22). Detsamma gäller för det eventuella bandet mellan parterna i transaktionen.

26 Vidare framgår det av artiklarna 5.6, 5.7, 6.2 och 6.3 i sjätte direktivet, vari vissa transaktioner för vilka den skattskyldiga inte erhåller något faktiskt vederlag likställs med transaktioner mot vederlag, att bestämmelserna om beräkning av beskattningsunderlaget i artikel 11 A.1 b–d i sjätte direktivet endast ska tillämpas på transaktioner som sker utan vederlag (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Hotel Scandic Gåsabäck, punkt 24).

27 Härav följer att så snart ett vederlag har avtalats och faktiskt utgått till den skattskyldige i direkt utbyte mot en vara han levererat eller en tjänst han tillhandahållit, ska transaktionen kvalificeras som en transaktion mot vederlag, även om den har utförts mellan parter som är förbundna med varandra och det avtalade priset, som verkligen har utbetalats, uppenbarligen understiger gängse marknadspris. Beskattningsunderlaget för en sådan transaktion ska följaktligen beräknas enligt den allmänna bestämmelsen i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet.

28 Det följer av fast rättspraxis att beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av vara eller tjänst mot vederlag, enligt denna allmänna bestämmelse, utgörs av det faktiska vederlag som den skattskyldige erhåller. Detta vederlag utgör således det subjektiva värdet, det vill säga det värde som faktiskt har erhållits och inte ett värde som uppskattats efter objektiva kriterier. Detta vederlag ska dessutom kunna mätas i pengar (domen i det ovannämnda målet Hotel Scandic Gåsabäck, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

29 Såsom den spanska regeringen har påpekat krävs enligt likabehandlingsprincipen, för vilken principen om skatteneutralitet är ett särskilt uttryck inom unionens sekundärrätt och särskilt på skatteområdet, att jämförbara situationer inte ska behandlas olika, om det inte finns objektiva skäl för en sådan åtskillnad (dom av den 10 april 2008 i mål C-309/06, Marks & Spencer, REG 2008, s. I-2283, punkterna 49 och 51, och av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark, REG 2009, s. I-10567, punkt 44).

30 Men i den mån transaktioner, liknande dem som avses i det nationella målet, för vilka ett pris har avtalats som ligger klart under gängse marknadspris, fortfarande utgör transaktioner mot vederlag, där den faktiska motprestation som erhållits kan tjäna som underlag för beskattningen, innebär inte principen om likabehandling i sig att bestämmelser om beräkning av beskattningsunderlaget för transaktioner som utförs utan vederlag – och som syftar till att, i avsaknad av någon som helst motprestation, beräkna ett sådant skatteunderlag utifrån objektiva kriterier – nödvändigtvis ska tillämpas. Dessa två typer av transaktioner är nämligen inte jämförbara.

31 Domstolen påpekar även att unionslagstiftaren har bestämt att medlemsstaterna i förekommande fall kan få tillstånd enligt bestämmelserna i artikel 27 i sjätte direktivet att genomföra åtgärder som avviker från direktivets bestämmelser och bland annat den i artikel 11 A.1 a däri (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Hotel Scandic Gåsabäck, punkt 26).

32 Domstolen har emellertid redan slagit fast att nya särskilda åtgärder som avviker från sjätte direktivet inte är förenliga med unionsrätten annat än om de dels ryms inom ramen för de målsättningar som framgår av artikel 27.1, dels har anmälts till kommissionen och godkänts av rådet, antingen implicit eller explicit, i den ordning som föreskrivs i punkterna 1–4 i samma artikel (dom av den 13 februari 1985 i mål 5/84, Direct Cosmetics, REG 1985, s. 617, punkt 24, och av den 6 juli 1995 i mål C-62/93,

BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 22). En medlemsstat kan inte åberopa ett undantag från sjätte direktivet mot en skattskyldig utan att åsidosätta EG-fördraget (nu EUF-fördraget), om det har införts i strid med medlemsstaternas anmälningsplikt enligt artikel 27.2 i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Direct Cosmetics, punkt 37, och av den 15 juni 2006 i mål C-494/04, Heintz van Landewijck, REG 2006, s. I-5381, punkt 48).

33 Domstolen konstaterar att en bestämmelse såsom artikel 79.5 i lag 37/1992 utgör en ny avvikande åtgärd i den mening som avses i artikel 27.1 i sjätte direktivet. Även om artikel 79.5 i nämnda lag, såsom den spanska regeringen uppgav under förhandlingen, motsvarar en bestämmelse som infördes i den spanska lagstiftningen genom lag 30/1985 av den 2 augusti 1985 om mervärdesskatt (Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido) (BOE nr 190, av den 9 augusti 1985, s. 25214), genom vilken Konungariket Spanien, inför sin anslutning till Europeiska gemenskaperna, införlivade sjätte direktivet med sin interna rättsordning, antogs bestämmelsen likväl efter den 1 januari 1977.

34 När en stat ansluter sig till unionen gäller nämligen hänvisningar till datum i unionsrätten även för den anslutande staten, även om hänvisningarna rör datum som föregår datumet för anslutningen, om inget annat föreskrivs i anslutningsakten eller i en annan unionsakt (dom av den 21 juni 2007 i mål C-366/05, Optimus - Telecomunicações, REG 2007, s. I-4985, punkt 32). För Konungariket Spaniens del har datumet den 1 januari 1977 inte varit föremål för någon anpassning i vare sig akten om anslutningsvillkoren för Konungariket Spanien och Republiken Portugal samt om anpassning av fördragen (EGT 1985, L 302, s. 23) eller i någon annan akt. En bestämmelse som artikel 79.5 i lag 37/1992 kan således inte anses omfattas av artikel 27.5 i sjätte direktivet.

35 Härav följer att Konungariket Spaniens antagande av artikel 79.5 i lag 37/1992 omfattades av förfarandet i artiklarna 27.1–27.4 i sjätte direktivet och bestämmelsen skulle

därför ha anmälts och godkänts i enlighet med detta förfarande. Det är dock utrett att denna nationella bestämmelse vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet varken hade anmälts eller godkänts och det har inte visats att det förhöll sig annorlunda med motsvarande bestämmelse i lag 30/1985. Det förhållandet att en sådan avvikande åtgärd vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet varken anmälts eller godkänts enligt förfarandet i artikel 27.1–27.4 i sjätte direktivet räcker för att konstatera att en medlemsstat inte kan åberopa den mot en skattskyldig person.

36 Såsom den spanska regeringen angav under förhandlingen har domstolen, i punkt 50 i domen i det ovannämnda målet Heintz van Landewijck, visserligen slagit fast att den omständigheten att en avvikande åtgärd har anmälts för sent, med avseende på huruvida den kan åberopas, inte kan få samma följder som en utebliven anmälan. Detta påstående var emellertid för det första relaterat till en situation i vilken den avvikande åtgärden i fråga dels omfattades av artikel 27.5 i sjätte direktivet, en situation som domstolen skiljde från den som avses i artikel 27.1 i samma direktiv, dels inte hade anmälts inom den föreskrivna fristen i artikel 27.5 i sjätte direktivet, men före tidpunkten för omständigheterna i det mål som anhängiggjorts vid den nationella domstolen. För det andra utgjorde påståendet i fråga ett svar på frågan huruvida en sådan avvikande åtgärd inte kunde tillämpas ens efter det att den hade anmälts för sent (se domen i det ovannämnda målet Heintz van Landewijck, punkterna 47–51).

37 Dessa omständigheter är inte jämförbara med dem i det nationella målet. Det följer därför inte av nämnda dom att en nationell åtgärd som omfattas av artikel 27.1 i sjätte direktivet, och som anmäldes till kommissionen och godkändes av rådet efter det att omständigheterna i det nationella målet hade inträffat, kan tillämpas på omständigheter som inträffade innan den anmäldes.

38 Det ska även påpekas att risken för skatteundandragande, vilken artikel 79.5 i lag 37/1992 enligt den spanska regeringen hade till syfte att stävja, endast kunde föranleda en begäran från den aktuella medlemsstaten enligt artikel 27 i sjätte direktivet om att få genomföra avvikande åtgärder i syfte att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Hotel Scandic Gåsabäck, punkt 26). Begäran inkom dock först efter det att omständigheterna i det nationella målet hade inträffat.

39 Såsom den hänskjutande domstolen och den spanska regeringen särskilt har betonat påverkar inte den omständigheten att medlemsstaterna, sedan direktiv 2006/69 trädde i kraft, har rätt att utan föregående tillstånd och i syfte att bekämpa vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande vidta åtgärder för att säkerställa att beskattningsunderlaget för transaktioner under vissa omständigheter motsvarar marknadsvärdet, när de parter som deltar i transaktionen är förbundna med varandra, det faktum att medlemsstaterna enligt sjätte direktivet, vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, inte hade någon sådan möjlighet utan var tvungna att tillämpa förfarandet i artikel 27.1–27.4 i nämnda direktiv.

40 Av det anförda följer att sjätte direktivet ska tolkas så, att det utgör hinder för att en medlemsstat på sådana transaktioner som avses i det nationella målet, vilka har utförts mellan parter som är förbundna med varandra och har avtalat ett pris som ligger klart under gängse marknadspris, tillämpar en annan bestämmelse för beräkning av beskattningsunderlaget än den allmänna bestämmelsen i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, genom att utvidga tillämpningsområdet för reglerna om fastställande av beskattningsunderlaget i samband med att den skattskyldige tar ut eller använder varor och tjänster för privat bruk, i den mening som avses i artiklarna 5.6 och 6.2 i sjätte direktivet, när medlemsstaten inte har tillämpat det förfarande som föreskrivs i artikel 27 i sjätte direktivet för tillstånd att genomföra åtgärder som avviker från denna allmänna bestämmelse.

Rättegångskostnader

41 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas så, att det utgör hinder för att en medlemsstat på sådana transaktioner som avses i det nationella målet, vilka har utförts mellan parter som är förbundna med varandra och har avtalat ett pris som ligger klart under gängse marknadspris, tillämpar en annan bestämmelse för beräkning av beskattningsunderlaget än den allmänna bestämmelsen i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, genom att utvidga tillämpningsområdet för reglerna om fastställande av beskattningsunderlaget i samband med att den skattskyldige tar ut eller använder varor och tjänster för privat bruk, i den mening som avses i artiklarna 5.6 och 6.2 i sjätte direktivet, när medlemsstaten inte har tillämpat det förfarande som föreskrivs i artikel 27 i sjätte direktivet för tillstånd att genomföra åtgärder som avviker från denna allmänna bestämmelse.

Underskrifter