ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

9 června 2011 *

Ve věci C-285/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal Supremo (Španělsko) ze dne 26. dubna 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 7. června 2010, v řízení

Campsa Estaciones de Servicio SA

proti

Administración del Estado,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení K. Schiemann, předseda senátu, A. Prechal a E. Jarašiūnas (zpravodaj), soudci,

generální advokát: J. Mazák,
vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

* Jednací jazyk: španělština.

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 31. března 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Campsa Estaciones de Servicio SA F. Bonastre Capellem, abogado,

– za španělskou vládu původně B. Plaza Cruz, poté S. Centeno Huerta, jako zmocněnkyněmi,

– za Evropskou komisi I. Martínez del Peral a R. Lyalem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Campsa Estaciones de Servicio SA (dále jen „Campsa“) a Administración del Estado ve věci platebního výměru vydaného Oficina Nacional de Inspección (Státní inspektorát), týkajícího se daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za rok 1993.

Právní rámec

Právo Unie

3 Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice podléhají DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 5 odst. 6 a 7 šesté směrnice stanoví:

„6. Použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního jmění, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, anebo poskytne-li toto zboží bezplatně, popřípadě obecněji řečeno použije-li takové zboží k jiným účelům než pro potřebu svého podniku a [DPH] z dotyčného zboží nebo jeho části přitom byla plně nebo zčásti odpočitatelná, považuje se takové použití za dodání za protiplnění. Je-li však zboží použito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro potřeby podniku osoby povinné k dani, nepovažuje se to za dodání za protiplnění.

7. Členské státy mohou považovat za dodání za protiplnění:

a) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, bylo-li toto zboží vyrobeno, postaveno, vytěženo, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání a jestliže by [DPH] z tohoto zboží nebyla plně odpočitatelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani;

b) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely nezdanitelného plnění, stala-li se [DPH] z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelnou při jeho pořízení nebo při jeho použití v souladu s písmenem a);

c) [...] ponechání si zboží osobou povinnou k dani nebo jejím právním nástupcem, ukončí-li výkon zdanitelné hospodářské činnosti, přičemž daň z přidané hodnoty z tohoto zboží se stala plně nebo zčásti odpočitatelnou při jeho pořízení nebo při jeho použití podle písmene a).“

5 Článek 6 odst. 2 a 3 šesté směrnice stanoví:

„2. Za poskytování služeb za protiplnění se považují:

a) využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom [DPH] z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;

b) poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu svého podniku.

[…]

3. [...] členské státy mohou považovat za poskytnutí služeb za protiplnění služby, které poskytuje osoba povinná k dani pro potřebu svého podniku, pokud by [DPH] z takových služeb nebyla plně odpočitatelná, kdyby byly poskytnuty jinou osobou povinnou k dani."

6 Článek 11 část A odst. 1 šesté směrnice, týkající se základu DPH v tuzemsku, uvádí:

„Základem daně je:

a) při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby;

b) při dodáních zboží uvedených v čl. 5 odst. 6 a 7 kupní cena zboží nebo podobného zboží, a nelze-li ji určit, výrobní cena stanovená k okamžiku dodání;

c) při poskytování služeb uvedených v čl. 6 odst. 2 výše výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani;

d) při poskytování služeb uvedených v čl. 6 odst. 3 obvyklá cena poskytovaných služeb.

[...]“

7 Článek 27 šesté směrnice stanoví:

„1. Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylující se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vyměřování daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vyměřování daně smějí ovlivnit výši daně splatné při konečné spotřebě nejvýše v zanedbatelném rozsahu.

2. Členský stát, který hodlá zavést opatření uvedená v odstavci 1, předloží věc Komisi a poskytne jí veškeré údaje vztahující se k věci.

3. Komise uvědomí o navrhovaných opatřeních do jednoho měsíce ostatní členské státy.

4. Rozhodnutí Rady se považuje za přijaté, jestliže do dvou měsíců od uvědomění ostatních členských států podle předchozího odstavce nepožádá Komise ani žádný členský stát o projednání záležitosti v Radě.

5. Členské státy, které k 1. lednu 1977 uplatňují zvláštní opatření toho druhu, který je uveden v odstavci 1, je mohou zachovat s podmínkou, že o tom do 1. ledna 1978 uvědomí Komisi a že v případě, kdy tyto odchylky mají za cíl zjednodušení postupu vyměřování daně, odpovídají zároveň požadavkům stanoveným v odstavci 1."

8 Rozhodnutím Rady 2006/387/ES ze dne 15. května 2006, kterým se Španělskému království povoluje zavést opatření odchylující se od článků 11 a 28e šesté směrnice (Úř. věst. L 150, s. 11), bylo Španělskému království v souladu s postupem stanoveným v čl. 27 odst. 1 až 4 šesté směrnice povoleno zavést opatření odchylující se od obecného pravidla pro stanovení základu daně podle čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice. Článek 1 tohoto rozhodnutí uvádí:

„[...] Španělskému království se povoluje, aby považovalo obvyklou cenu […] za základ daně při dodání zboží, poskytování služeb nebo pořízení zboží uvnitř Společenství, pokud je protiplnění výrazně nižší než obvyklá cena nebo [a] pokud příjemce zboží nebo služeb nebo, v případě pořízení zboží uvnitř Společenství, pořizovatel nemá nárok na plný odpočet DPH [...].

Toto opatření je možné použít pouze k tomu, aby se zabránilo vyhýbání se daňovým povinnostem nebo daňovým únikům, a jen pokud je protiplnění, z něhož by se jinak odvozoval daňový základ, ovlivněno rodinnými, správními, majetkovými, finančními nebo právními vazbami [...]."

9 Článek 11 část A šesté směrnice byl pozměněn směrnicí Rady 2006/69/ES ze dne 24. července 2006, kterou se mění směrnice 77/388, pokud jde o některá opatření, která mají zjednodušit postup vyměřování daně z přidané hodnoty a napomoci zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a kterou se zrušují některá rozhodnutí o udělení odchylek (Úř. věst. L 221, s. 9). Směrnice 2006/69 mimo

jiné vložila do čl. 11 části A šesté směrnice nový odstavec 6. Podle posledně zmíněného odstavce mohou členské státy za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem přijmout opatření k zajištění toho, aby základem daně při dodání zboží nebo poskytnutí služeb byla obvyklá cena, je-li protiplnění podle okolností daného případu nižší nebo vyšší než obvyklá cena a existuje-li mezi stranami plnění určitá vazba.

10 Povolení udělené Španělskému království na základě rozhodnutí 2006/387 pozbylo vstupem v platnost směrnice 2006/69 platnosti.

11 Možnost členských států přijmout pro dodání zboží nebo poskytnutí služby propojeným osobám a za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem opatření, aby základem daně byla obvyklá cena plnění, je nyní upravena článkem 80 v současnosti platné směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

Vnitrostátní právo

12 Článek 78 odst. 1 zákona č. 37/1992 o dani z přidané hodnoty (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) ze dne 28. prosince 1992 (BOE č. 312 ze dne 29. prosince 1992, s. 44247), ve znění v době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu (dále jen „zákon č. 37/1992“), stanovil obecné pravidlo pro stanovení základu daně takto:

„Základ daně tvoří celková částka protiplnění poskytnutého příjemcem plnění nebo třetími osobami v případě plnění podléhajících této dani.“

13 Článek 79 odst. 5 zákona č. 37/1992 stanovil však následující:

„Existuje-li mezi stranami zdanitelných plnění určitá vazba a dohodnou-li se tyto strany na ceně podstatně nižší, než je obvyklá cena, nemůže být základ daně nižší než ten, který by vyplýval z uplatnění pravidel stanovených výše v odstavcích 3 a 4."

14 Článek 79 zákona č. 37/1992 v odstavcích 3 a 4 stanovil zvláštní pravidla pro stanovení základu daně v případech používání zboží a poskytování služeb pro soukromou potřebu osoby povinné k dani. Tyto případy odpovídaly situacím upraveným v čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 šesté směrnice.

15 Po přijetí směrnice 2006/69 zákon č. 36/2006, kterým se stanoví opatření k zamezení daňovým únikům (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal), ze dne 29. listopadu 2006 (BOE č. 286 ze dne 30. listopadu 2006, s. 42087), pozměnil čl. 79 odst. 5 zákona č. 37/1992. Znění tohoto ustanovení bylo upraveno tak, aby odráželo změny zanesené směrnicí 2006/69 do čl. 11 části A šesté směrnice, zejména pak nový odstavec 6 tohoto článku.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

16 Společnost Campsa prodala dne 31. prosince 1993 společnosti Repsol Combustibles Petrolíferos SA několik čerpacích stanic nacházejících se na španělském území za částku 1 732 419 313 ESP. Není sporu o tom, že se jednalo o plnění mezi propojenými stranami ve smyslu čl. 79 odst. 5 zákona č. 37/1992.

17 Španělský daňový inspektorát oznámil dne 7. července 1998 společnosti Campsa svůj nesouhlas s přiznáním k DPH za rok 1993, neboť měl za to, že se na výše uvedený prodej mělo uplatnit pravidlo pro stanovení základu daně uvedené v čl. 79 odst. 5 zákona č. 37/1992, jelikož mezi dotčenými stranami existovala určitá vazba a tyto strany se dohodly na ceně podstatně nižší, než byla tržní cena. Daňový inspektorát tak stanovil správný základ daně na 4 076 112 060 ESP. Platební výměr na DPH za rok 1993 vycházející z takto stanoveného základu daně byl vydán dne 11. prosince 1998.

18 Tribunal Económico-Administrativo Central (ústřední hospodářsko-správní soud) potvrdil tento platební výměr rozhodnutím ze dne 21. února 2001. Společnost Campsa napadla toto rozhodnutí odvoláním u senátu Audiencia Nacional pro správní spory, který rozsudkem ze dne 30. dubna 2004 odvolání zamítl. Společnost Campsa podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu.

19 Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) má za to, že pro rozhodnutí jím projednávaného sporu je zejména povinen určit, zda se obecné pravidlo pro stanovení základu daně uvedené v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice musí povinně uplatnit na plnění mezi propojenými stranami, neboť uvedená směrnice neobsahuje zvláštní pravidlo pro stanovení základu daně, které by se uplatnilo na takovýto případ.

20 Tribunal Supremo je toho názoru, že výklad práva Unie vyvolává důvodné pochybnosti. Poukazuje na to, že judikatura Soudního dvora podle všeho svědčí ve prospěch uplatnění tohoto obecného pravidla a že Španělské království získalo povolení odchýlit se od tohoto pravidla až po vydání sporného platebního výměru. Zdůrazňuje však, že od vstupu směrnice 2006/69 v platnost mají členské státy možnost bez předchozího povolení zavést zvláštní opatření odchylující se od této směrnice pro účely stanovení základu daně, jako jsou opatření, která byla povolena rozhodnutím 2006/387, a že tato možnost přetrvává i ve směrnici 2006/112. Abogado del Estado (státní zástupce) mimoto před tímto soudem tvrdí, že použití čl. 79 odst. 5 zákona č. 37/1992 neodporovalo právu Unie, a to ani před tím, než bylo přijato rozhodnutí 2006/387,

zejména proto, že šestá směrnice dovolovala použít obvyklou hodnotu v případě používání zboží nebo poskytování služeb pro soukromou potřebu osoby povinné k dani ve smyslu čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 šesté směrnice, včetně plnění mezi propojenými stranami.

21 Za těchto podmínek se Tribunal Supremo rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Umožňovala [šestá směrnice] členským státům upravit u plnění mezi propojenými stranami uskutečněných za cenu podstatně nižší než obvyklou cenu základ daně odlišně od jeho obecného vymezení v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) uvedené směrnice jakožto protiplnění, a to prostřednictvím rozšíření působnosti pravidel týkajících se používání zboží nebo služeb pro soukromou potřebu (jak to učinil čl. 79 odst. 5 zákona [37/1992] před jeho novelizací zákonem č. 36/2006 [...]), aniž dodržely zvláštní postup stanovený v článku 27 uvedené směrnice pro vydání povolení odchýlit se od obecného pravidla, které [Španělské království] získalo až rozhodnutím [2006/387]?“

K předběžné otázce

22 Podstatou otázky předkládajícího soudu je to, zda šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát na plnění uskutečněná mezi propojenými stranami, které se dohodly na ceně podstatně nižší, než je obvyklá cena, uplatnil jiné pravidlo pro stanovení základu daně, než je obecné pravidlo uvedené v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, tím, že na tato plnění vztáhne pravidla pro stanovení

základu daně týkající se používání zboží a poskytování služeb pro soukromou potřebu osoby povinné k dani ve smyslu čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 šesté směrnice, pokud tento členský stát nedodržel postup stanovený v článku 27 šesté směrnice pro získání povolení zavést takovéto opatření odchylující se od zmíněného obecného pravidla.

23 Španělská vláda má za to, že členský stát byl za takových podmínek, které jsou stanoveny v čl. 79 odst. 5 zákona č. 37/1992, oprávněn stanovit odlišný základ daně, než je obecný základ daně stanovený v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice. Toto vnitrostátní ustanovení podle názoru výše uvedené vlády dodržovalo zásadu daňové neutrality a rovného zacházení a bylo v souladu s šestou směrnicí, neboť jeho objektivním cílem bylo bojovat proti daňovým únikům. Mimoto uvádí, že možnost členských států zavést odchylná opatření tohoto druhu byla upravena směrnicí 2006/69 a tato možnost přetrvává i ve směrnici 2006/112.

24 Naproti tomu společnost Campsa a Evropská komise jsou toho názoru, že šestá směrnice před změnou provedenou směrnicí 2006/69 neumožňovala členským státům stanovit za takových podmínek, které byly upraveny v čl. 79 odst. 5 zákona č. 37/1992, jiné pravidlo pro stanovení základu daně, než je pravidlo uvedené v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, aniž získaly povolení podle článku 27 téže směrnice k zavedení takového odchylného opatření.

25 K tomuto je třeba připomenout, že možnost kvalifikovat plnění jako „plnění za protihodnotu“ ve smyslu článku 2 šesté směrnice předpokládá pouze existenci přímé souvislosti mezi dodáním zboží či poskytnutím služeb a protihodnotou skutečně získanou osobou povinnou k dani. Skutečnost, že je plnění poskytnuto za cenu vyšší nebo

nižší, než je cena výrobní, a tudíž za cenu vyšší nebo nižší, než je obvyklá cena, není tak pro kvalifikaci plnění jako „plnění za protihodnotu“ významná (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Sb. rozh. s. I-743, bod 22). Totéž platí pro vazbu, která může případně existovat mezi stranami plnění.

26 Dále podle znění čl. 5 odst. 6 a 7 a čl. 6 odst. 2 a 3 šesté směrnice, které staví některá plnění, za něž osoba povinná k dani neobdrží žádné skutečné protiplnění, na roveň plnění za protihodnotu, se pravidla pro stanovení základu daně uvedená v čl. 11 části A odst. 1 písm. b) až d) šesté směrnice uplatní pouze na plnění neúplatná (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Hotel Scandic Gåsabäck, bod 24).

27 Z toho plyne, že bylo-li sjednáno a osobě povinné k dani skutečně poskytnuto protiplnění v přímé souvislosti s dodáním zboží nebo poskytnutím služby touto osobou, musí být toto plnění kvalifikováno jako plnění za protihodnotu, třebaže k němu došlo mezi propojenými stranami a sjednaná a skutečně zaplacená cena je podstatně nižší než obvyklá cena. U takovéhoto plnění musí být tudíž základ daně stanoven podle obecného pravidla stanoveného v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice.

28 Z ustálené judikatury ovšem vyplývá, že základ daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu je v souladu s tímto obecným pravidlem tvořen protiplněním skutečně získaným za takové dodání zboží či poskytnutí služby osobou povinnou k dani. Toto protiplnění je tedy subjektivně určenou hodnotou, tj. hodnotou skutečně obdrženou, a nikoli hodnotou určenou podle objektivních kritérií. Mimoto uvedené protiplnění musí být vyjádřitelné v penězích (výše uvedený rozsudek Hotel Scandic Gåsabäck, bod 21 a citovaná judikatura).

29 V tomto ohledu bezpochyby platí, jak to připomněla španělská vláda, že zásada rovného zacházení, jejímž zvláštním výrazem na úrovni sekundárního práva Unie a ve zvláštní daňové oblasti je daňová neutralita, vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně, není-li takové odlišování objektivně odůvodněné (rozsudky ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, body 49 a 51, a ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, bod 44).

30 Vzhledem k tomu, že taková plnění, o která se jedná ve věci v původním řízení, při nichž byla dohodnuta cena podstatně nižší než obvyklá cena, jsou stále plněními za úplatu, za něž bylo získáno skutečné protiplnění, jež může posloužit jako základ daně, však zásada rovného zacházení nemůže mít sama o sobě za následek to, že se na takováto plnění uplatní pravidla pro stanovení základu daně stanovená pro plnění neúplatná, jejichž cílem je v případě neexistence skutečného protiplnění stanovit základ daně podle objektivních kritérií, neboť tyto dva druhy plnění nejsou srovnatelné.

31 V této souvislosti je mimoto třeba připomenout, že zákonodárce Unie stanovil, že podle ustanovení článku 27 šesté směrnice může být členským státům v případě potřeby povoleno odchýlit se od pravidel této směrnice a zejména od pravidla obsaženého v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) uvedené směrnice (viz zejména výše uvedený rozsudek Hotel Scandic Gåsabäck, bod 26).

32 Soudní dvůr však již judikoval, že nová zvláštní opatření odchylující se od šesté směrnice jsou v souladu s právem Unie pouze za podmínky, že nepřekračují rámec cílů stanovených v čl. 27 odst. 1 uvedené směrnice a že byla oznámena Komisi a mlčky či výslovně povolena Radou za podmínek stanovených v odstavcích 1 až 4 téhož článku (rozsudky ze dne 13. února 1985, Direct Cosmetics, 5/84, Recueil, s. 617, bod 24, a ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 22). Mimoto

členský stát nemůže, aniž poruší Smlouvu o ES (nyní Smlouva o FEU), namítat vůči osobě povinné k dani ustanovení odchylující se od systému šesté směrnice, jež bylo přijato, aniž byla splněna oznamovací povinnost uložená článkem 27 odst. 2 uvedené směrnice (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Direct Cosmetics, bod 37, a rozsudek ze dne 15. června 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04, Sb. rozh. s. I-5381, bod 48).

33 Je nutno konstatovat, že takové ustanovení, jako čl. 79 odst. 5 zákona č. 37/1992 představuje nové odchylné opatření ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice. Přestože uvedený čl. 79 odst. 5 podle tvrzení španělské vlády uvedeného na jednání odpovídá ustanovení, které bylo do španělského právního řádu vloženo zákonem č. 30/1985 o dani z přidané hodnoty (Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido), ze dne 2. srpna 1985 (BOE nº 190 ze dne 9. srpna 1985, s. 25214), kterým Španělské království v souvislosti se svým přistoupením k Evropským společenstvím mimo jiné provedlo šestou směrnici do vnitrostátního právního řádu, k přijetí tohoto ustanovení došlo až po 1. lednu 1977.

34 V případě přistoupení přitom platí, že pokud v aktu o přistoupení nebo jiném aktu Unie neexistuje ustanovení, které stanoví opak, platí odkaz na datum stanovené právem Unie rovněž pro přistupující stát, i když toto datum předchází datu přistoupení (rozsudek ze dne 21. června 2007, Optimus – Telecomunicações, C-366/05, Sb. rozh. s. I-4985, bod 32). V případě Španělského království nebylo toto datum 1. ledna 1977 pozměněno ani v aktu o podmínkách přistoupení Španělského království a Portugalské republiky a úpravách smluv (Úř. věst. 1985, L 302, s. 23), ani v žádném jiném aktu. Nelze tudíž dospět k závěru, že se na takové ustanovení, jako čl. 79 odst. 5 zákona č. 37/1992 může vztahovat čl. 27 odst. 5 šesté směrnice.

35 Z toho plyne, že k přijetí čl. 79 odst. 5 zákona č. 37/1992 Španělským královstvím došlo v rámci postupu stanoveného v čl. 27 odst. 1 až 4 šesté směrnice, a mělo tak být

oznámeno a povoleno v souladu s tímto postupem. Je však nesporné, že toto vnitrostátní ustanovení nebylo v době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu oznámeno ani povoleno, a není prokázáno, že u odpovídajícího ustanovení obsaženého v zákonu č. 30/1985 tomu bylo jinak. Skutečnost, že takovéto odchylné opatření nebylo v rozhodné době oznámeno ani povoleno podle postupu stanoveného v čl. 27 odst. 1 až 4 šesté směrnice, tedy stačí k učinění závěru, že členský stát nemůže uvedené opatření uplatňovat a nelze jej namítat vůči osobě povinné k dani.

36 Soudní dvůr, jak to španělská vláda uvedla na jednání, sice v bodě 50 výše uvedeného rozsudku Heintz van Landewijck rozhodl, že opožděné oznámení odchylného opatření nemůže mít stejné důsledky, pokud jde o jeho namítatelnost, jako jeho neoznámení. Toto tvrzení se však zaprvé týkalo případu, kdy dotčené odchylné opatření spadalo pod odstavec 5 článku 27 šesté směrnice, tj. případu, který Soudní dvůr odlišil od případu opatření spadajícího pod odstavec 1 téhož článku, a dále toto opatření bylo oznámeno po lhůtě k oznámení stanovené v čl. 27 odst. 5 šesté směrnice, avšak před tím, než nastaly skutečnosti, které vedly ke sporu předloženému vnitrostátnímu soudu, a zadruhé bylo odpovědí na otázku, zda takovéto odchylné opatření má zůstat neuplatnitelným i po tomto opožděném oznámení (viz výše uvedený rozsudek Heintz van Landewijck, body 47 až 51).

37 Tyto okolnosti nejsou srovnatelné s okolnostmi věci v původním řízení. Z výše uvedeného rozsudku nelze tudíž vyvodit, že proto, že vnitrostátní opatření, na které se vztahuje čl. 27 odst. 1 šesté směrnice, bylo oznámeno Komisi a povoleno Radou poté, co nastaly skutečnosti věci v původním řízení, by toto vnitrostátní ustanovení mohlo být uplatněno na skutečnosti předcházející jeho oznámení.

38 Je rovněž třeba připomenout, že nebezpečí daňových úniků, proti němuž má podle tvrzení španělské vlády čl. 79 odst. 5 zákona č. 37/1992 bojovat, mohlo vést pouze k podání žádosti opírající se o článek 27 šesté směrnice, který se týká odchylných opatření, zavedených dotčeným členským státem, jejichž cílem je zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Hotel Scandic Gåsabäck, bod 26), totiž žádosti, která byla podána až poté, co nastaly skutečnosti věci v původním řízení.

39 Konečně okolnost, na kterou poukázaly zejména předkládající soud a španělská vláda, že od vstupu směrnice 2006/69 v platnost mají členské státy možnost, aniž si musí předem vyžádat povolení, přijmout za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem opatření k tomu, aby byl základ daně tvořen obvyklou hodnotou daného plnění za určitých podmínek, kdy mezi stranami plnění existuje určitá vazba, nemá žádný vliv na to, že v době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu šestá směrnice tuto možnost členským státům přiznávala pouze v rámci postupu stanoveného v čl. 27 odst. 1 až 4 této směrnice.

40 Ze všeho výše uvedeného vyplývá, že šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát na taková plnění, o jaká jde ve věci v původním řízení, uskutečněná mezi propojenými stranami, které se dohodly na ceně podstatně nižší než obvyklé ceně, uplatňoval jiné pravidlo pro stanovení základu daně, než je obecné pravidlo stanovené v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) této směrnice, tím, že na takováto plnění vztáhne pravidla pro stanovení základu daně týkající se používání zboží nebo poskytování služeb pro soukromou potřebu osoby povinné k dani, ve smyslu čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 uvedené směrnice, pokud tento členský stát nedodržel postup stanovený v článku 27 téže směrnice pro získání povolení zavést takovéto opatření odchylující se od zmíněného obecného pravidla.

K nákladům řízení

41 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát na taková plnění, o jaká jde ve věci v původním řízení, uskutečněná mezi propojenými stranami, které se dohodly na ceně podstatně nižší než obvyklé ceně, uplatňoval jiné pravidlo pro stanovení základu daně, než je obecné pravidlo stanovené v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) této směrnice, tím, že na takováto plnění vztáhne pravidla pro stanovení základu daně týkající se používání zboží nebo poskytování služeb pro soukromou potřebu osoby povinné k dani, ve smyslu čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 uvedené směrnice, pokud tento členský stát nedodržel postup stanovený v článku 27 téže směrnice pro získání povolení zavést takovéto opatření odchylující se od zmíněného obecného pravidla.

Podpisy.