EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

9. juuni 2011 *

Kohtuasjas C-285/10,

ELTL artikli 267 alusel Tribunal Supremo (Hispaania) 26. aprilli 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. juunil 2010, menetluses

Campsa Estaciones de Servicio SA

versus

Administración del Estado,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja esimees K. Schiemann, kohtunikud A. Prechal ja E. Jarašiūnas (ettekandja),

kohtujurist: J. Mazák,
kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

* Kohtumenetluse keel: hispaania.

arvestades kirjalikus menetluses ja 31. märtsi 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Campsa Estaciones de Servicio SA, esindaja: *abogado* F. Bonastre Capell,

– Hispaania valitsus, esindajad: alguses B. Plaza Cruz, hiljem S. Centeno Huerta,

– Euroopa Komisjon, esindajad: I. Martínez del Peral ja R. Lyal,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1, edaspidi „kuues direktiiv").

2 Taotlus on esitatud Campsa Estaciones de Servicio SA (edaspidi „Campsa") ja Administración del Estado vahelises kohtuvaidluses seoses Oficina Nacional de Inspección (riiklik inspektsioon) väljastatud teatisega 1993. aastal tasumisele kuuluva käibemaksu kohta.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 2 punktile 1 maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

4 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõiked 6 ja 7 sätestavad:

„6. Maksukohustuslase poolt tema põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või selle tasuta äraandmine või üldiselt kasutamine muuks kui majandustegevuse eesmärgil loetakse tarneks tasu eest, kui sellelt kaubalt või selle osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata. Tarnena tasu eest ei käsitata siiski näidiste jagamist või väikese väärtusega kinkide tegemist maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil.

7. Liikmesriigid võivad tarnena tasu eest käsitada:

a) maksukohustuslase poolt sellise kauba oma majandustegevuse eesmärgil kasutamist, mis on nimetatud majandustegevuse käigus valmistatud, ehitatud, kaevandatud, töödeldud, ostetud või imporditud, tingimusel et nimetatud kaubalt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui see oleks omandatud teiselt maksukohustuslaselt;

b) maksukohustuslase poolt kaupade kasutamine mittemaksustatava tehingu eesmärgil, kui nimetatud kaupadelt võis soetamisel või punkti a kohasel kasutamisel käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata;

c) maksukohustuslase või tema õigusjärglaste poolt kauba säilitamist, kui nimetatud isik lõpetab maksustatava majandustegevuse ning nimetatud kaubalt võis omandamisel või punkti a kohasel kasutamisel käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata, välja arvatud lõikes 8 nimetatud juhtudel."

5 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõiked 2 ja 3 sätestavad:

„2. Tasu eest teenuste osutamisena käsitatakse järgmist:

a) põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata;

b) maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil.

[…]

3. [...] liikmesriigid [võivad] teenuste osutamisena tasu eest käsitada maksukohustuslase teenusetarnet oma ettevõtja huvides, tingimusel et selliselt teenuselt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui selle osutaks teine maksukohustuslane."

6 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõige 1, mis puudutab riigi territooriumil käibemaksuga maksustatavat summat, sätestab:

„Maksustatava summa moodustab:

a) punktides b, c ja d nimetamata kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused;

b) artikli 5 lõigetes 6 ja 7 nimetatud tarnete puhul kauba või sarnase kauba ostuhind või ostuhinna puudumise korral omahind, mis määratakse kindlaks tarnimise ajal;

c) artikli 6 lõikes 2 nimetatud tarnete puhul maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele;

d) artikli 6 lõikes 3 nimetatud tarnete puhul osutatud teenuste turuväärtus.

[...]”

7 Kuuenda direktiivi artikkel 27 sätestab:

„1. Nõukogu võib komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Maksustamismenetluse lihtsustamiseks ettenähtud meetmed ei tohi mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat, välja arvatud tühises ulatuses.

2. Liikmesriik, kes soovib lõikes 1 nimetatud meetmeid rakendada, teatab neist komisjonile ja esitab talle kogu asjakohase teabe.

3. Komisjon teatab kavandatavatest meetmetest teistele liikmesriikidele ühe kuu jooksul.

4. Nõukogu otsus loetakse vastu võetuks, kui kahe kuu jooksul pärast teiste liikmesriikide teavitamist eelmises lõigus sätestatud korras ei ole komisjon ega ükski liikmesriik taotlenud, et nõukogu kõnealuse küsimuse läbi vaataks.

5. Liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1977 kohaldavad lõikes 1 nimetatud liiki erimeetmeid, võivad need säilitada tingimusel, et nad teatavad neist 1. jaanuariks 1978 komisjonile, ning tingimusel, et kui nimetatud meetmed on ette nähtud maksustamismenetluse lihtsustamiseks, on need kooskõlas lõikes 1 sätestatud nõudega."

8 Nõukogu 15. mai 2006. aasta otsusega 2006/387/EÜ, millega lubatakse Hispaania Kuningriigil kohaldada meedet, mis kaldub kõrvale kuuenda direktiivi artiklist 11 ja artiklist 28e (ELT L 150, lk 11), lubati Hispaania Kuningriigil kuuenda direktiivi artikli 27 lõigetes 1-4 sätestatud korra kohaselt kehtestada meede, mis kaldub kõrvale kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a sätestatud maksustatava summa kindlaksmääramise üldreeglist. Selle otsuse artikkel 1 sätestab:

„[...] Hispaania Kuningriigil [lubatakse] kehtestada kauba- ja teenusetarnete ning kaupade ühendusesisese omandamise maksustatavaks summaks […] turuväärtusega sama summa, kui tasu on märkimisväärselt madalam turuväärtusest ja tarne saajal või ühendusesisese omandamise korral omandajal ei ole […] täielikku mahaarvamisõigust.

Meedet võib kasutada üksnes maksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmiseks ning kui tasu, millel maksustatav summa peaks üldjuhul põhinema, mõjutavad siseriiklikes õigusaktides määratletud perekondlikud, juhtimisalased, omandilised, finantsilised või õiguslikud suhted. [...]"

9 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa muudeti nõukogu 24. juuli 2006. aasta direktiiviga 2006/69/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388 teatavate meetmete osas, mille eesmärk on lihtsustada käibemaksustamise menetlust ja aidata ära hoida maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist ning millega tunnistatakse kehtetuks teatavaid erandeid lubavad otsused (ELT L 221, lk 9). Direktiiviga 2006/69 viidi

artikli 11 A osas eeskätt sisse uus lõige 6. Viimati nimetatud lõike kohaselt võivad liikmesriigid maksudest kõrvalehoidmise või maksustamise vältimise tõkestamiseks võtta meetmeid tagamaks, et kaupade tarne või teenuste osutamise maksustatav väärtus vastab turuväärtusele, kui kaubatarne või teenuse osutamise eest makstud tasu on vastavalt turuväärtusest väiksem või suurem ja tehingu pooled on omavahel seotud.

10 Direktiivi 2006/69 jõustumisel kaotas Hispaania Kuningriigile otsusega 2006/387 antud luba kehtivuse.

11 Liikmesriikide õigus võtta juhul, kui tehingu pooled on omavahel seotud ja maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõkestamiseks, meetmeid selleks, et maksustatav väärtus vastaks turuväärtusele, tuleneb praegu kehtivast nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivist 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1).

Siseriiklik õigus

12 28. detsembri 1992. aasta käibemaksuseaduse 37/1992 (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) (*BOE* nr 312, 29.12.1992, lk 44247) põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud versiooni (edaspidi seadus „37/1992") artikli 78 lõige 1 kehtestab maksustatava summa kindlaksmääramise üldeeskirja järgmiselt:

„Maksustatav summa on kliendi või kolmanda poole poolt käibemaksuga maksustatavate tehingute eest makstava tasu kogusumma."

13 Seaduse 37/1992 artikli 79 lõikes 5 on samas sätestatud:

„Kui maksustatavate tehingute osapooled on omavahel seotud ja nad sõlmivad tehingu tavalistest turuhindadest märkimisväärselt madalama hinnaga, ei tohi maksustatav summa olla väiksem sellest, mis tuleneb käesoleva artikli lõigetes 3 ja 4 kehtestatud eeskirjadest."

14 Seaduse 37/1992 artikli 79 lõiked 3 ja 4 sätestavad maksustatava summa kindlaksmääramise erieeskirja juhuks, kui maksukohustuslane kasutab kaupu või teenuseid isiklikuks tarbeks. Sellised olukorrad vastavad kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 6 ja artikli 6 lõikes 2 nimetatud olukordadele.

15 Pärast direktiivi 2006/69 vastuvõtmist muudeti 29. novembri 2006. aasta maksupettuste vältimise seadusega 36/2006 (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal) (*BOE* nr 286, 30.11.2006, lk 42087) seaduse 37/1992 artikli 79 lõiget 5. Sätte sõnastust muudeti nii, et see kajastaks direktiiviga 2006/69 kuuenda direktiivi artikli 11 A ossa tehtud muudatusi, eeskätt sellele artiklile lisatud lõiget 6.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

16 Campsa võõrandas Repsol Combustibles Petrolíferos SA-le 31. detsembril 1993 1 732 419 313 peseeta eest mitu Hispaanias asuvat tanklat. On selge, et tegemist oli omavahel seotud poolte vahelise tehinguga seaduse 37/1992 artikli 79 lõike 5 tähenduses.

17 Hispaania finantsinspektsioon teatas 7. juulil 1998 Campsale, et ta ei nõustu viimase poolt 1993. majandusaasta käibemaksudeklaratsioonis esitatud andmetega, leides, et sellele müügitehingule tuleb kohaldada seaduse 37/1992 artikli 79 lõikes 5 sätestatud maksustatava summa kindlaksmääramise erieeskirja, kuna selle tehingu pooled olid omavahel seotud ja nad olid tehingu sõlminud turuhindadest märkimisväärselt madalamate hindadega. Seega leidis finantsinspektsioon, et õige maksustatav summa on 4 076 112 060 peseetat. Selliselt kindlaks määratud maksustataval summal põhinev 1993. aasta eest käibemaksu tasumise teatis väljastati 11. detsembril 1998.

18 Tribunal Económico-Administrativo Central jättis maksuteatise oma 21. veebruari 2001. aasta otsusega jõusse. Campsa esitas nimetatud otsuse peale kaebuse Audiencia Nacionali halduskolleegiumile, kes selle 30. aprilli 2004. aasta otsusega rahuldamata jättis. Campsa esitas selle otsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse.

19 Tribunal Supremo leiab, et tema menetluses oleva asja lahendamiseks on tal eeskätt vaja teada, kas kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõikes 1 sätestatud maksustatava summa kindlaksmääramise üldeeskirja tuleb kohustuslikult kohaldada tehingutele, mille pooled on omavahel seotud, kuna selles direktiivis ei ole üldeeskirja sellisel juhul maksustatava summa kindlaksmääramiseks.

20 Tribunal Supremo leiab, et liidu õiguse tõlgendamine tekitab põhjendatud kahtlusi. Ta märgib, et Euroopa Kohtu praktika näib toetavat seda, et nimetatud üldeeskiri kuulub kohaldamisele ja et Hispaania Kuningriigil tekkis sellest üldreeglist erandi tegemise õigus üksnes pärast kõnesoleva makseteatise esitamist. Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab, et direktiivi 2006/69 jõustumisest alates on liikmesriikidel õigus ilma eelnevat kooskõlastust küsimata sisse viia maksustatava summa kindlamääramiseks erandit kehtestavaid erimeetmeid, nagu need, mis olid lubatud otsusega 2006/387, ja et see õigus säilis direktiivis 2006/112. Lisaks väidab Abogado del Estado (riigi esindaja) eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses, et seaduse 37/1992 artikli 79 lõike 5 kohaldamine ei olnud liidu õigusega vastuolus, ka mitte enne otsuse 2006/387

vastuvõtmist, eeskätt seetõttu, et kuues direktiiv lubab maksustatava summa aluseks võtta hariliku turuväärtuse juhul, kui maksukohustuslane kasutab kaupa või ostab teenuseid isiklikuks tarbeks kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2 tähenduses, sealhulgas selliste tehingute korral, mille pooled on omavahel seotud.

21 Neil asjaoludel otsustas Tribunal Supremo menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [kuues direktiiv] võimaldas liikmesriikidel omavahel seotud poolte selliste tehingute korral, mis sõlmitakse turuhinnast märkimisväärselt madalama hinnaga, kehtestada maksustatava summana muu summa kui selle direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a kehtestatud üldreegli alusel määratav summa ehk tasu, laiendades kaupade ja teenuste isiklikuks tarbeks omandamisele kehtestatud reeglite kohaldamisala (nagu seaduse [37/1992] artikli 79 lõige 5 enne selle muutmist […] seadusega 36/2006), järgimata nimetatud direktiivi artiklis 27 ette nähtud erimenetlust, et saada üldreeglist erandi tegemiseks luba, mille Hispaania [Kuningriik] sai alles […] otsusega [2006/387]?"

Eelotsuse küsimus

22 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuendat direktiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus see, kui liikmesriik kohaldab niisuguse tehingu maksustatava summa kindlaksmääramisel, mille pooled oma omavahel seotud ja mille tasu on märkimisväärselt madalam turuväärtusest, muud reeglit kui kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a sätestatud üldreegel, laiendades sellele neid maksustatava summa kindlaksmääramise eeskirju, mis

kuuluvad kohaldamisele juhul, kui maksukohustuslane kasutab kaupa või teenuseid isiklikuks tarbeks kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2 tähenduses, kui asjaomane liikmesriik ei ole järginud kuuenda direktiivi artiklis 27 sätestatud korda, et saada luba sellise erimeetme kehtestamiseks.

23 Hispaania valitsus leiab, et liikmesriik võib seaduse 37/1992 artikli 79 lõikes 5 sätestatud juhul kehtestada kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a sätestatud maksustatava summa kindlaksmääramise üldreeglist erineva maksustamise eeskirja. See siseriiklik norm oli kooskõlas neutraalse maksustamise ja võrdse kohtlemise põhimõttega ja vastavuses kuuenda direktiiviga, kuna selle eesmärk oli võidelda maksupettustega. Hispaania valitsus märgib lisaks, et liikmesriikide õigus kehtestada kõnealust liiki erimeetmeid tuleneb direktiivist 2006/69 ja on üle võetud direktiivi 2006/112.

24 Seevastu Campsa ja Euroopa Komisjon on arvamusel, et kuues direktiiv, enne direktiiviga 2006/69 sisse viidud muudatusi, lubas liikmesriigil seaduse 37/1992 artikli 79 lõikes 5 sätestatud asjaoludel kehtestada maksustatava summa kindlaksmääramiseks muu eeskirja kui kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a sätestatud üldreegel, ilma et liikmesriik oleks saanud selle direktiivi artiklis 27 sätestatud luba sellise erimeetme kehtestamiseks.

25 Selles küsimuses tuleb esiteks meenutada, et tehingu „tasu eest" tehtavaks tehinguks liigitamine kuuenda direktiivi artikli 2 tähenduses eeldab üksnes seda, et kauba tarnimise või teenuse osutamise ja käibemaksukohustuslase poolt tegelikult saadud summa vahel oleks otsene seos. Seega ei ole asjaolu, et majandustehing tehti omahinnast kõrgema või madalama hinnaga ja seega turuväärtusest märkimisväärselt

kõrgema või madalama hinnaga, tehingu sellisel liigitamisel asjassepuutuv (vt selle kohta 20. jaanuari 2005. aasta otsus kohtuasjas C-412/03: Hotel Scandic Gåsabäck, EKL 2005, lk I-743, punkt 22). Sama kehtib võimaliku seose kohta tehingu poolte vahel.

26 Teiseks kuuluvad direktiivi artikli 5 lõigete 6 ja 7 ning artikli 6 lõigete 2 ja 3, mis käsitlevad tasu eest toimunud kauba tarnimise ja teenuste osutamisena teatavaid tehinguid, mille eest käibemaksukohustuslane tegelikult tasu ei saa, sõnastuse kohaselt kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkides b–d sätestatud maksustatava summa kindlaksmääramise eeskirjad kohaldamisele üksnes tasuta tehtud tehingutele (vt eespool viidatud kohtuotsus Hotel Scandic Gåsabäck, punkt 24).

27 Järelikult, kui maksukohustuslane on tema poolt tarnitud kauba või osutatud teenuse eest tegelikult tasu saanud, tuleb see tehing liigitada tasu eest tehtud tehinguks ka juhul, kui tehingu pooled on omavahel seotud ja tehingu tasu on märkimisväärselt madalam turuväärtusest. Sellise tehingu maksustatav summa tuleb järelikult kindlaks määrata kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a sätestatud üldreegli kohaselt.

28 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on selle üldreegli järgi kauba tarnimise või teenuse osutamise puhul maksustatavaks summaks maksukohustuslase poolt selle eest tegelikult saadud tasu. Niisiis on see tasu subjektiivne väärtus, st tegelikult saadud summa, mitte objektiivsete kriteeriumide alusel kindlaks määratud. Lisaks peab olema seda tasu võimalik rahas väljendada (kohtuotsus Hotel Scandic Gåsabäck, punkt 21 ning seal viidatud kohtupraktika).

29 Nagu meenutab Hispaania valitsus, on selles küsimuses on selge, et võrdse kohtlemise üldpõhimõte – mille eriomaseks väljenduseks liidu teisese õiguse tasandil ja oma spetsiifikaga maksustamise valdkonnas on neutraalse maksustamise põhimõte – nõuab, et sarnaseid olukordi ei koheldaks erinevalt, välja arvatud juhul, kui erinev kohtlemine on objektiivselt põhjendatud (10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-309/06: Marks & Spencer, EKL 2008, lk I-2283, punktid 49 ja 51, ja 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-174/08: NCC Construction Danmark, EKL 2009, lk I-10567, punkt 44).

30 Kuid kuna sellised nagu põhikohtuasjas arutusel olevad tehingud, mille tasu on turuväärtusest märkimisväärselt madalam, on sellegipoolest tasu eest tehtud tehingud, mille eest saadi tegelikku tasu, mille alusel võib kindlaks määrata maksustatava summa, ei kohusta võrdse kohtlemise põhimõte iseenesest neile kohaldama maksustatava summa kindlaksmääramise eeskirju, mis on ette nähtud tasuta tehingutele kohaldamiseks ja mille eesmärk on teha igasuguse tegeliku tasu puudumisel kindlaks objektiivsete kriteeriumide kohaselt maksustatav summa, kuna need tehingud ei ole sarnased.

31 Lisaks tuleb selles küsimuses samuti meenutada, et liidu seadusandja on kuuenda direktiivi artiklis 27 ette näinud, et liikmesriigid võivad vajaduse korral saada loa direktiivi sätetest, eeskätt selle direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktist a erandite tegemiseks (vt eespool viidatud kohtuotsus Hotel Scandic Gåsabäck, punkt 26).

32 Siiski on Euroopa Kohus juba sedastanud, et kuuendast direktiivist erandit kehtestavad uued erimeetmed on liidu õigusega kooskõlas üksnes siis, kui need jäävad ühelt poolt artikli 27 lõikes 1 osutatud eesmärkide piiresse, ja teiselt poolt on nendest komisjonile teatatud või nõukogu on andnud nende kehtestamiseks vaikimisi või sõnaselgelt volituse selle artikli lõigetes 1–4 sätestatud tingimustel (13. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 5/84: Direct Cosmetics, EKL 1985, lk 617, punkt 24, ja

6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz, EKL 1995, lk I-1883, punkt 22). Lisaks ei või liikmesriigid, rikkumata seejuures asutamislepingut (nüüd Euroopa Liidu toimimise leping), maksukohustuslase vastu tugineda kuuendast direktiivist erandit kehtestavale sättele, mis on kehtestatud vastuolus selle direktiivi artikli 27 lõikes 2 sätestatud teatamiskohutusega (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Direct Cosmetics, punkt 37, ja 15. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-494/04: Heintz van Landewijck, EKL 2006, lk I-5381, punkt 48).

33 Tuleb märkida, et selline säte nagu seaduse 37/1992 artikli 79 lõige 5 on erandit kehtestav uus erimeede kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 1 tähenduses. Nimelt, isegi kui – nagu Hispaania Kuningriigi valitsus kohtuistungil väitis – artikli 79 lõige 5 on kooskõlas sättega, mis võeti Hispaania õigusesse üle 2. augusti 1985. aasta seadusega 30/1985, mis käsitleb käibemaksu (Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido) (*BOE* nr 190, 9.8.1985, lk 25214), millega Hispaania Kuningriik võttis Euroopa Ühendusega liitumisega seoses siseriiklikusse õigusesse muu hulgas üle kuuenda direktiivi, võeti see õigusnorm siiski vastu pärast 1. jaanuari 1977.

34 Ühinemise korral on ühenduse õiguses sätestatud kuupäevale viitamine, välja arvatud juhul, kui ühinemisaktis või mõnes teises ühenduse aktis ei ole sätestatud teisiti, siduv ka ühinevale riigile, isegi kui see kuupäev on varasem kui ühinemiskuupäev (21. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-366/05: Optimus - Telecomunicações, EKL 2007, lk I-4985, punkt 32). Mis puudutab Hispaania Kuningriiki, siis kõnealust kuupäeva 1. jaanuar 1977 ei ole muudetud ei aktiga Hispaania Kuningriigi ja Portugali Vabariigi ühinemistingimuste ning asutamislepingutesse tehtavate muudatuste kohta (EÜT 1985, L 302, lk 23) ega muu aktiga. Seega ei saa asuda seisukohale, et selline õigusnorm nagu seaduse 37/1992 artikli 79 lõige 5 kuulub kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 5 kohaldamisalasse.

35 Järelikult kuulub Hispaania Kuningriigi poolt seaduse 37/1992 artikli 79 lõike 5 vastuvõtmine kuuenda direktiivi artikli 27 lõigetes 1–4 sätestatud korra kohaldamisalasse

ja sellest tuli seega nimetatud korra kohaselt teatada ja selleks luba saada. Ent selge on see, et põhikohtuasja asjaolude asetleidmise kuupäeval ei oldud sellest õigusnormist teatatud ega selle kehtestamiseks luba saadud ning tõendatud ei ole seda, et olukord oli teistsugune seaduses 30/1985 sätestatud vastava õigusnormiga. Järelikult piisab sellest, et nimetatud meetmest ei oldud põhikohtuasja asjaolude asetleidmise kuupäevaks kuuenda direktiivi artikli 27 lõigetes 1–4 sätestatud korra kohaselt teatatud ega selle kehtestamiseks luba saadud, et tuvastada, et liikmesriik ei või seda normi kohaldada ega sellele maksukohustuslase vastu tugineda.

36 Nagu Hispaania Kuningriigi valitsus kohtuistungil väitis, on Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuse Heintz van Landewijck punktis 50 tõepoolest leidnud, et erandit kehtestavast meetmest erandit sätestavast meetmest hilinenult teatamisel ei tarvitse selle meetme kehtivuse osas olla samasugused tagajärjed kui teatamata jätmisel. Kuid see väide kehtis esiteks olukorras, kus asjaomane erandit kehtestav meede kuulus ühelt poolt kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 5 kohaldamisalasse, mida Euroopa Kohus eristab meetmest, mis kuulub selle artikli lõike 1 kohaldamisalasse, ja teiselt poolt teatati sellest kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 5 sätestatud tähtaega järgimata, kuid enne siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuvaidluse aluseks olevate ajaolude asetleidmist, ja teiseks vastas küsimusele, kas selline erandit kehtestav meede tuleb jätta pärast hilinenult teavitamise kuupäeva kohaldamata (vt eespool viidatud kohtuotsus Heintz van Landewijck, punktid 47–51).

37 Need asjaolud ei ole sarnased põhikohtuasja asjaoludele. Niisiis ei saa nimetatud kohtuotsusest järeldada, et kuna siseriiklikust meetmest, mis kuulub kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 1 kohaldamisalasse, teatati komisjonile ja selle kehtestamiseks anti nõukogu luba pärast põhikohtuasja asjaolude asetleidmist, võib seda siseriiklikku sätet kohaldada enne sellest teatamist aset leidnud asjaoludele.

38 Tuleb ka meenutada, et maksupettuse ohust, mille vastu võitlemiseks seaduse 37/1992 artikli 79 lõige 5 Hispaania Kuningriigi väitel kehtestati, saab tuleneda üksnes selline taotlus, mis käsitleb asjaomase liikmesriigi poolt erandit kehtestavate meetmete kehtestamist selleks, et vältida teatud liiki maksupettusi ja maksudest kõrvalehoidumist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Hotel Scandic Gåsabäck, punkt 26), ja selline taotlus esitati alles pärast põhikohtuasja asjaolude asetleidmist.

39 Lõpuks ei mõjuta asjaolu, millele eeskätt tuginevad eelotsusetaotluse esitanud kohus ja Hispaania valitsus, et direktiivi 2006/69 jõustumisest alates on liikmesriikidel õigus ilma eelneva loata ning maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vältimiseks kehtestada meetmeid, mille kohaselt määratakse maksustatav summa kindlaks hariliku turuväärtuse alusel juhul, kui tehingu pooled on omavahel seotud, seda, et põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal ei andnud kuues direktiiv liikmesriikidele seda õigust väljaspool selle direktiivi artikli 27 lõigete 1–4 korra kohaldamisala.

40 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb kuuendat direktiivi tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui liikmesriik kohaldab niisuguse nagu põhikohtuasjas arutusel oleva tehingu maksustatava summa kindlaksmääramisel, mille pooled oma omavahel seotud ja mille tasu on märkimisväärselt madalam turuväärtusest, muud reeglit kui kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a sätestatud üldreegel, laiendades sellele tehingule neid maksustatava summa kindlaksmääramise eeskirju, mis kuuluvad kohaldamisele juhul, kui maksukohustuslane kasutab kaupa või teenuseid oma isiklikuks tarbeks kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2 tähenduses, kui asjaomane liikmesriik ei ole järginud kuuenda direktiivi artiklis 27 sätestatud korda, et saada luba sellise erimeetme kehtestamiseks.

Kohtukulud

41 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui liikmesriik kohaldab niisuguse nagu põhikohtuasjas arutusel oleva tehingu maksustatava summa kindlaksmääramisel, mille pooled oma omavahel seotud ja mille tasu on märkimisväärselt madalam turuväärtusest, muud reeglit kui kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a sätestatud üldreegel, laiendades sellele tehingule neid maksustatava summa kindlaksmääramise eeskirju, mis kuuluvad kohaldamisele juhul, kui maksukohustuslane kasutab kaupa või teenuseid oma isiklikuks tarbeks kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2 tähenduses, kui asjaomane liikmesriik ei ole järginud kuuenda direktiivi artiklis 27 sätestatud korda, et saada luba sellise erimeetme kehtestamiseks.

Allkirjad