TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2011. gada 9. jūnijā *

Lieta C-285/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Supremo* (Spānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2010. gada 26. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 7. jūnijā, tiesvedībā

Campsa Estaciones de Servicio SA

pret

Administración del Estado.

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Šīmans [*K. Schiemann*], tiesneši A. Prehala [*A. Prechal*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*] (referents),

ģenerāladvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],
sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

* Tiesvedības valoda — spāņu.

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 31. marta tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Campsa Estaciones de Servicio SA* vārdā — F. Bonastre Kapeljs [*F. Bonastre Capell*], *abogado*,

— Spānijas valdības vārdā sākotnēji — B. Plasa Krusa [*B. Plaza Cruz*], pēc tam S. Senteno Uerta [*S. Centeno Huerta*], pārstāves,

— Eiropas Komisijas vārdā — I. Martinesa del Perala [*I. Martínez del Peral*] un R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Campsa Estaciones de Servicio SA* (turpmāk tekstā — "*Campsa*") un *Administración del Estado* par *Oficina Nacional de Inspección* (Valsts nodokļu inspekcija) par izsniegtu paziņojumu par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") samaksu par 1993. taksācijas gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN piemēro "par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas".

4 Sestās direktīvas 5. panta 6. un 7. punktā ir noteikts:

"6. Ja nodokļa maksātājs savām vai tā personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido tā uzņēmējdarbībā ieguldīto līdzekļu daļu, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašākā nozīmē, ja tās izmanto citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām, tad tādā gadījumā, ja [PVN] attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms, šādu lietojumu uzlūko par piegādēm par atlīdzību. Savukārt šādi neuzlūko to, ka šīs preces izmanto, lai dotu paraugus vai mazas vērtības dāvanas nodokļa maksātāja uzņēmējdarbības vajadzībām.

7. Dalībvalstis var uzskatīt, ka piegādes par samaksu ir:

a) piegādes saskaņā ar uzņēmuma līgumu, izmantojot klienta materiālus, kas nozīmē gadījumus, kad uzņēmējs piegādā savam klientam kustamu īpašumu, ko uzņēmējs izgatavojis vai samontējis no materiāliem vai objektiem, ko klients šai nolūkā tam uzticējis, neatkarīgi no tā, vai uzņēmējs sagādājis kādu daļu izmantoto materiālu;

b) tas, ka nodokļa maksātājs lieto preces ar nodokli neapliekamam darījumam, ja [PVN] par šīm precēm kļūtu pilnīgi vai daļēji atskaitāms līdz ar to iegādi vai līdz ar to izmantojumu saskaņā ar a) apakšpunktu

c) [..] to, ka nodokļa maksātājs vai tā tiesību pārņēmēji patur preces, kad nodokļa maksātājs beidz ar nodokli apliekamu saimniecisku darbību, ja [PVN] par šīm precēm kļūtu pilnīgi vai daļēji atskaitāms līdz ar to iegādi vai līdz ar to izmantojumu saskaņā ar a) apakšpunktu."

5 Sestās direktīvas 6. panta 2. un 3. punktā ir noteikts:

"2. Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

a) gadījumu, kad nodokļa maksātājs savām vai tā personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja [PVN] šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms;

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām.

[..]

3. [..] dalībvalstis var uzlūkot par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību to, ka nodokļa maksātājs sniedz pakalpojumu sava uzņēmuma vajadzībām, ja [PVN] par šādu pakalpojumu nebūtu pilnīgi atskaitāms tādā gadījumā, ja to būtu sniedzis cits nodokļa maksātājs."

6 Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punktā par PVN bāzi valsts teritorijā ir noteikts:

"Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

a) preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, izņemot b), c) un d) apakšpunktā minētos, visa summa kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādām piegādēm, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām;

b) piegādēm, kas minētas 5. panta 6. un 7. punktā, šo vai līdzīgu preču pirkuma cena vai, ja pirkuma cenas nav, pašizmaksa, nosakot to piegādes brīdī;

c) piegādēm, kas minētas 6. panta 2. punktā, pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam;

d) piegādēm, kas minētas 6. panta 3. punktā, sniegto pakalpojumu atvērta tirgus vērtība.

[..]"

7 Sestās direktīvas 27. pantā ir noteikts:

"1. Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem nolūkā vienkāršot procedūru, kādā iekasē nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu. Pasākumi, kas vērsti uz to, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, nedrīkst ietekmēt gala patēriņa stadijā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad tas notiek niecīgā apjomā.

2. Dalībvalsts, kas vēlas ieviest 1. punktā minētos pasākumus, par tiem informē Komisiju un sniedz Komisijai visu attiecīgo informāciju.

3. Komisija viena mēneša laikā par ierosinātajiem pasākumiem informē pārējās dalībvalstis.

4. Padomes lēmumu uzskata par apstiprinātu, ja divu mēnešu laikā no dienas, kad pārējās dalībvalstis ir informētas, kā tas noteikts iepriekšējā punktā, ne Komisija, ne kāda no dalībvalstīm nav pieprasījusi, lai šo jautājumu izskata Padomē.

5. Tās dalībvalstis, kuras 1977. gada 1. janvārī piemēro tāda veida pasākumus, kādi minēti 1. punktā, var tos saglabāt ar noteikumu, ka šīs dalībvalstis par tiem paziņo Komisijai līdz 1978. gada 1. janvārim, un ar noteikumu, ka gadījumos, kad šādas atkāpes ir noteiktas, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, tās atbilst 1. punktā noteiktajai prasībai."

8 Ar Padomes 2006. gada 15. maija Lēmumu 2006/387/EK Spānijas Karalistei tika atļauts piemērot pasākumu, atkāpjoties no Sestās direktīvas (OV L 150, 11. lpp.) 11. panta un 28.e panta, Spānijas Karalistei atbilstoši Sestās direktīvas 27. panta 1.–4. punktā paredzētajai procedūrai tika atļauts ieviest atkāpes pasākumu no vispārējā noteikuma par nodokļa bāzi, kas ir paredzēta Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā. Šī lēmuma 1. pantā ir noteikts:

"[..] Spānijas Karalistei ir atļauts noteikt atvērta tirgus vērtību, [..] par nodokļa bāzi attiecībā uz preču piegādēm, pakalpojumu sniegšanu un iegādēm Kopienas iekšienē, ja atlīdzība ir ievērojami zemāka par atvērta tirgus vērtību un piegādes saņēmējam vai — Kopienas iekšējās iegādes gadījumā — iegādātājam nav tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa samazinājumu pilnā apjomā [..].

Šo pasākumu var izmantot tikai ar nolūku nepieļaut [krāpšanu nodokļu jomā] vai [izvairīšanos no] nodokļu maksāšan[as] un tad, ja atlīdzību, kas citkārt būtu pamatā [nodokļa bāzei], ir ietekmējušas ģimenes, vadības, īpašumtiesību, finansiālas vai juridiskas saites [..]."

9 Sestās direktīvas 11. panta A daļa tika grozīta ar Padomes 2006. gada 24. jūlija Direktīvu 2006/69/EK, ar ko groza Direktīvu 77/388 attiecībā uz dažiem pasākumiem, lai vienkāršotu pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas procedūru un cīnītos pret krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un ar ko atceļ dažus lēmumus par atkāpēm (OV L 221, 9. lpp.). Ar Direktīvu 2006/69 Sestās direktīvas

11. panta A daļai tika tostarp pievienots jauns 6. punkts. Saskaņā ar šo tiesību normu, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, dalībvalstis var veikt pasākumus, lai nodrošinātu, ka attiecībā uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu nodokļa bāze ir atvērtās tirgus vērtības apmērā, taču tikai tad, ja atlīdzība par to atkarībā no apstākļiem ir zemāka vai augstāka par šo atklāto tirgus vērtību un ja darījumu pušu starpā pastāv personiskas saites.

10 Ar Direktīvas 2006/69 spēkā stāšanos saskaņā ar Lēmumu 2006/387 Spānijas Karalistei piešķirtā atļauja kļuva par spēkā neesošu.

11 Dalībvalstu iespēja veikt pasākumus attiecībā uz darījumiem starp savstarpēji saistītām pusēm un lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, lai nodokļa bāze atbilstu atvērtajai tirgus vērtībai, tagad ir pamatota ar pašlaik spēkā esošās Padomes 2006. gada 28. oktobra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 80. pantu.

Valsts tiesības

12 1992. gada 28. decembra Likuma 37/1992 par pievienotās vērtības nodokli (*Ley* 37/1992 *del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 1992. gada 29. decembra *BOE* Nr. 312, 44247. lpp.; turpmāk tekstā — "Likums 37/1992") 78. panta 1. punktā tā redakcijā, kas ir piemērojama faktiem pamata lietā, nodokļa bāzes noteikšanai bija paredzēta šāda vispārīga tiesību norma:

"Nodokļa bāze ir galīgā summa, ko veido no klienta vai trešām personām saņemta atlīdzība par darījumiem, kam piemēro šo nodokli."

13 Tomēr Likuma 37/1992 79. panta 5. punktā bija noteikts:

"Ja līguma puses ir savstarpēji saistītas un tās vienojas par cenām, kuras ir ievērojami zemākas par atvērto tirgus vērtību, nodokļu aprēķinu bāze nedrīkst būt zemāka par to, kāda tā būtu, piemērojot [79. panta] 3. un 4. punktu."

14 Likuma 37/1992 79. panta 3. un 4. pantā bija paredzēti speciāli noteikumi nodokļa bāzes aprēķināšanai gadījumā, kurā preces vai pakalpojumus izmanto pašpatēriņam jeb nodokļu maksātāja personiskajām vajadzībām. Šie ir gadījumi, kuri atbilst Sestās direktīvas 5. panta 6. punktā un 6. panta 2. punktā paredzētajām situācijām.

15 Pēc Direktīvas 2006/69 pieņemšanas Likuma 37/1992 79. panta 5. punkts tika grozīts ar 2006. gada 29. novembra Likumu 36/2006 par pasākumiem, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā (*Ley* 36/2006 *de medidas para la prevención del fraude fiscal*, 2006. gada 30. novembra *BOE*, 42087. lpp.). Šīs tiesību normas teksts tika pielāgots tā, lai tajā atspoguļotos grozījumi, kas Sestās direktīvas 11. panta A daļā, tostarp šī panta jaunajā 6. punktā, tika iestrādāti ar Direktīvu 2006/69.

Pamata lieta un prejudiciālais jautājums

16 1993. gada 31. decembrī *Campsa* pārdeva *Repsol Combustibles Petrolíferos SA* vairākas degvielas uzpildes stacijas, kas atradās Spānijas teritorijā, par ESP 1 732 419 313. Nav strīda, ka šis darījums ir jākvalificē atbilstoši Likuma 37/1992 79. panta 5. punktam.

17 1998. gada 7. jūlijā Spānijas nodokļu inspekcija paziņoja *Campsa* savus iebildumus par tās 1993. taksācijas gada PVN deklarāciju, uzskatot, ka attiecīgajam atsavinājumam bija jāpiemēro noteikumi par nodokļa bāzes aprēķināšanu atbilstoši Likuma 37/1992 79. panta 5. punktam, jo šī atsavinājuma īpašība bija tāda, ka tas tika noslēgts starp savstarpēji saistītām pusēm un tās bija vienojušās par cenu, kas ir acīmredzami zemāka par atklātā tirgus vērtību. Tādēļ nodokļu inspekcijas noteiktā nodokļu bāze bija ESP 4 076 112 060. 1998. gada 11. decembrī, pamatojoties uz šo aprēķināto nodokļa bāzi, tika izdots paziņojums par PVN samaksu par 1993. taksācijas gadu.

18 *Tribunal Económico-Administrativo Central* [Centrālā Saimniecisko un administratīvo lietu tiesa] savā 2001. gada 21. februāra nolēmumā šo paziņojumu par PVN samaksu atzina par likumīgu. *Campsa* iesniedza prasību par šo nolēmumu *Audiencia Nacional* [Spānijas Valsts tiesā], kas to noraidīja ar 2004. gada 30. aprīļa spriedumu. *Campsa* par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā.

19 *Tribunal Supremo* [Augstākā tiesa, Spānija] uzskata, ka, lai izšķirtu šo strīdu, tostarp ir jānoskaidro, vai vispārējā tiesību norma, par nodokļa bāzes noteikšanu, kas ir paredzēta Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā, ir katrā ziņā jāpiemēro darījumiem starp savstarpēji saistītām pusēm, ņemot vērā, ka šajā direktīvā nav noteikta speciāla tiesību norma, lai noteiktu nodokļa bāzi šādā situācijā.

20 *Tribunal Supremo* uzskata, ka Savienības tiesību interpretācija rada pamatotas šaubas. Tā norāda, ka Tiesas judikatūra šķiet runājam par labu tam, lai piemērotu šo vispārējo tiesību normu, un ka Spānijas Karaliste saņēma atļauju no tās atkāpties tikai pēc attiecīgā paziņojuma par PVN samaksu. *Tribunal Supremo* tomēr uzsver, ka kopš Direktīvas 2006/69 spēkā stāšanās dalībvalstis var, neprasot iepriekšēju atļauju, noteikt speciālus atkāpes pasākumus, lai noteiktu nodokļa bāzi, piemēram, tādus pasākumus, kuri tika atļauti ar Lēmumu 2006/387, un šī iespēja joprojām ir spēkā atbilstoši Direktīvai 2006/112. Turklāt *Abogado del Estado* (Valsts pārstāvis) apgalvo, ka Likuma 37/1992 79. panta 5. punkta piemērošana nebija pretrunā Savienības tiesībām arī pirms Lēmuma 2006/387 pieņemšanas, tostarp tādēļ, ka ar Sesto direktīvu

bija atļauts atsaukties uz atklātā tirgus vērtību pašpatēriņa gadījumos jeb tādos gadījumos, kad nodokļu maksātājs izmanto preces un pakalpojumus savām vajadzībām, Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta izpratnē, arī gadījumos, ja darījumi notiek starp savstarpēji saistītām pusēm.

21 Šādos apstākļos *Tribunal Supremo* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [Sestā Direktīva] [ļāva] dalībvalstīm ieviest tiesību aktus, nosakot, ka darījumos starp savstarpēji saistītām pusēm, kuros cena ir ievērojami zemāka par atklātā tirgus vērtību, nodokļa bāze nav tā pati, kas saskaņā ar 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu ir vispārēji piemērojama — proti, noteikta kā atlīdzība —, paplašinot noteikumu par preču un pakalpojumu izmantošanu pašpatēriņam piemērošanu (kā tas tika darīts ar Likuma [371/1992] 79. panta 5. punktu, pirms tas tika grozīts ar [..] Likumu 36/2006, ja nav ievērota Sestās direktīvas 27. pantā noteiktā īpašā kārtība, lai saņemtu atļauju piemērot atkāpes pasākumu no vispārējā noteikuma, jo Spānija[s] [Karaliste] šādu atļauju ir saņēmusi vienīgi pēc Lēmuma [2006/387] pieņemšanas?"

Par prejudiciālo jautājumu

22 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to nav aizliegts, ka dalībvalsts darījumos starp savstarpēji saistītām pusēm, kuras ir vienojušās par cenu, kas ir ievērojami zemāka par atklātā tirgus vērtību, nodokļa bāzes noteikšanai piemēro citu tiesību normu, nevis Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu, paplašinot tiesību normas, ar kuru nosaka summu, kurai

uzliek nodokli, piemērošanu arī attiecībā uz pašpatēriņu jeb tādiem gadījumiem, kuros nodokļu maksātājs izmanto preces un pakalpojumus savām vajadzībām, Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta izpratnē, kaut arī šī dalībvalsts nav ievērojusi Sestās direktīvas 27. pantā noteikto procedūru, lai saņemtu atļauju piemērot atkāpes pasākumu no iepriekš minētās vispārējās tiesību normas.

23 Spānijas valdība uzskata, ka tādos apstākļos, kādi ir paredzēti Likuma 37/1992 79. panta 5. punktā, dalībvalstij ir tiesības noteikt citu nodokļa bāzi nekā vispārējā tiesību normā — Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā — noteikto nodokļa bāzi. Šī valsts tiesību norma atbilstot nodokļu neitralitātes un vienlīdzīgas attieksmes principiem, un tā esot saderīga ar Sesto direktīvu, jo tās mērķis ir krāpšanas apkarošana nodokļu jomā. Spānijas valdība turklāt norāda, ka dalībvalstīm paredzētā iespēja piemērot šāda veida atkāpes pasākumus bija paredzēta Direktīvā 2006/69 un joprojām ir paredzēta Direktīvā 2006/112.

24 Turpretī *Campsa* un Eiropas Komisija uzskata, ka ar Sesto direktīvu pirms grozījumiem, kas tajā tika izdarīti ar Direktīvu 2006/69, dalībvalstīm tādos apstākļos kā tie, kas ir paredzēti Likuma 37/1992 79. panta 5. punktā, nebija atļauts paredzēt tādu tiesību normu, ar ko nosaka no Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta atšķirīgu nodokļu bāzi, pirms tā ir saņēmusi atļauju, kas noteikta šīs direktīvas 27. pantā, lai ieviestu šādu atkāpes pasākumu.

25 Pirmkārt, šajā ziņā ir jāatgādina, ka, lai kvalificētu darījumu kā "darījumu par atlīdzību" Sestās direktīvas 2. panta izpratnē, pietiek konstatēt, ka pastāv tiešs sakars starp preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un reālo atlīdzību, ko par tiem ir saņēmis nodokļa maksātājs. Tādējādi, veicot šādu kvalifikāciju, nav nozīmes faktam, ka

tiesisks darījums ir veikts par summu, kas ir augstāka vai zemāka par atvērtā tirgus vērtību (šajā ziņā skat. 2005. gada 20. janvāra spriedumu lietā C-412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck*, Krājums, I-743. lpp., 22. punkts). Tas tā ir arī tad, ja darījuma puses ir savstarpēji saistītas.

26 Otrkārt, atbilstoši Sestās direktīvas 5. panta 6. un 7. punktam un tās 6. panta 2. un 3. punktam, kurā noteiktas darbības, par kurām nodokļa maksātājs nesaņem faktisku atlīdzību, pielīdzina preču piegādei, ko veic par maksu, jo tiesību normas, ar kurām nosaka nodokļa bāzi, ir paredzētas Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b)–d) apakšpunktā un tās ir piemērojamas tikai bezatlīdzības darījumiem (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu *Hotel Scandic Gåsabäck*, 24. punkts).

27 No tā izriet, ka tad, ja līdzēji ir vienojušies par atlīdzību un nodokļu maksātājam faktiski ir izmaksāta atlīdzība tieši par piegādāto preci vai par sniegtajiem pakalpojumiem, šis darījums ir jākvalificē kā darījums par maksu, kaut arī tas ir veikts savstarpēji saistītu pušu starpā un kaut arī cena, par ko tās ir vienojušās, būtu acīmredzami zemāka nekā atvērtā tirgus cena. Līdz ar to šādā darījumā nodokļa bāze ir jānosaka atbilstoši Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktam.

28 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai saskaņā ar šo vispārējo tiesību normu nodokļa bāze preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai par maksu ir summa, kuru faktiski šajā ziņā ir saņēmis nodokļa maksātājs. Šai atlīdzībai tātad ir subjektīva vērtība, proti, tā ir faktiski saņemtā summa, nevis summa, ko aprēķina saskaņā ar objektīviem kritērijiem. Turklāt šī atlīdzība ir jāizteic naudā (iepriekš minētais spriedums lietā *Hotel Scandic Gåsabäck*, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Šajā ziņā tik tiešām, kā to atgādina Spānijas valdība, vienlīdzīgas attieksmes princips, kura īpaša izteiksme Kopienu atvasināto tiesību līmenī un īpašajā nodokļu jomā ir nodokļu neitralitātes princips, nosaka, ka pret salīdzināmām situācijām nevar izturēties atšķirīgi, ja vien šī atšķirība nav objektīvi pamatota (2008. gada 10. aprīļa spriedums lietā C-309/06 *Marks & Spencer*, Krājums, I-2283. lpp., 49. un 51. punkts, kā arī 2009. gada 29. oktobra spriedums lietā C-174/08 *NCC Construction Danmark*, Krājums, I-10567. lpp., 44. punkts).

30 Tomēr, tā kā tādi darījumi kā tie, uz kuriem attiecas pamata lieta, kuros nolīgtā cena ir acīmredzami zemāka nekā atvērtā tirgus cena, tomēr ir darījumi par maksu, kuros faktiski saņemtā atlīdzība ir pamats, lai aprēķinātu nodokļa bāzi, tad tas nav tikai vienlīdzīgas attieksmes princips, kas prasa, lai šādiem darījumiem piemērotu bezatlīdzības darījumiem piemērojamas tiesību normas par nodokļa bāzes aprēķinu, kuru mērķis ir novērtēt — tā kā nepastāv reāla atlīdzība — nodokļa bāzes apmēru saskaņā ar objektīviem kritērijiem, jo šie divu darījumu veidi nav salīdzināmi.

31 Turklāt šajā ziņā vēl ir jāatgādina, ka Savienības likumdevējs ir noteicis, ka atbilstoši Sestās direktīvas 27. pantam dalībvalstis var, ja pastāv tāda vajadzība, saņemt atļauju atkāpties no šīs direktīvas noteikumiem un tostarp no tās 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā paredzētajiem noteikumiem (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Hotel Scandic Gåsabäck*, 26. punkts).

32 Tomēr Tiesa jau ir nospriedusi, ka speciāli jauni atkāpes pasākumi no Sestās direktīvas ir saderīgi ar Savienības tiesībām tikai ar nosacījumu, ka, pirmkārt, tie atbilst šīs direktīvas 27. panta 1. punktā noteiktajiem mērķiem un, otrkārt, ka tie tiek paziņoti Komisijai un tos tieši vai netieši ir atļāvusi Padome atbilstoši šī panta 1.–4. punktā paredzētajiem nosacījumiem (1985. gada 13. februāra spriedums lietā 5/84 *Direct*

Cosmetics, *Recueil*, 617. lpp., 24. punkts, un 1995. gada 6. jūlija spriedums lietā C-62/93 *BP Soupergaz*, *Recueil*, I-1883. lpp., 22. punkts). Turklāt dalībvalsts nevar, nepārkāpjot EKL (tagad LESD), piemērot nodokļu maksātājam tiesību normu, kas ir atkāpe no Sestajā direktīvā noteiktās sistēmas un kura ir pieņemta, neievērojot paziņošanas pienākumu, kas ir noteikts šīs direktīvas 27. panta 2. punktā (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Direct Cosmetics*, 37. punkts un 2006. gada 15. jūnija spriedumu lietā C-494/04 *Heintz van Landewijck*, Krājums, I-5381. lpp., 48. punkts).

33 Jākonstatē, ka tāda tiesību norma kā Likuma 37/1992 79. panta 5. punkts ir jauns atkāpes pasākums Sestās direktīvas 27. panta 1. punkta izpratnē. Pat tādā gadījumā, ja, kā to tiesas sēdē apgalvoja Spānijas valdība, šis 79. panta 5. punkts ir tiesību norma, kura Spānijas tiesībās tika ieviesta ar 1985. gada 2. augusta Likumu 30/1985 par pievienotās vērtības nodokli (*Ley* 30/1985 *del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 1985. augusta 9. augusta *BOE* Nr. 190, 25214. lpp.), ar kuru Spānijas Karaliste valsts tiesībās tostarp transponēja Sesto direktīvu saistībā ar tās tuvā laikā paredzamo iestāšanos Eiropas Kopienās, šī tiesību norma tomēr ir pieņemta pēc 1977. gada 1. janvāra.

34 Pievienošanās gadījumā, ja pievienošanās aktā vai kādā citā Savienības tiesību aktā nav tiesību normas ar norādi uz pretējo, atsauce uz Savienības tiesībās noteikto datumu ir piemērojama arī jaunajai dalībvalstij pat tad, ja šis datums ir pirms pievienošanās dienas (2007. gada 21. jūnija spriedums lietā C-366/05 *Optimus - Telecomunicações*, Krājums, I-4985. lpp., 32. punkts). Spānijas Karalistei attiecībā uz šo datumu — 1977. gada 1. janvāri — netika piemērots nekāda veida pielāgojums ne Aktā par Spānijas Karalistes un Portugāles Republikas pievienošanās nosacījumiem un Līgumu pielāgojumiem (OV 1985, L 302, 23. lpp.), ne kādā citā aktā. Līdz ar to nevar uzskatīt, ka uz tādu tiesību normu kā Likuma 37/1992 79. panta 5. punktu varētu attiecināt Sestās direktīvas 27. panta 5. punktu.

35 No tā izriet, ka uz Spānijas Karalistes veikto Likuma 37/1992 79. panta 5. punkta pieņemšanu attiecas Sestās direktīvas 27. panta 1.–4. punktā noteiktā procedūra un šī

tiesību norma līdz ar to bija jāpaziņo un tās piemērošanai bija jāsaņem atļauja atbilstoši šai procedūrai. Ir acīmredzami, ka laikā, uz ko attiecas fakti pamata lietā, šī valsts tiesību norma nebija ne paziņota, ne arī bija saņemta atļauja tās piemērošanai, un nav pierādīts, ka tas būtu citādi attiecībā uz atbilstošo tiesību normu, kas bija iekļauta Likumā 30/1985. Līdz ar to fakts, ka šāds atkāpes pasākums minētajā datumā netika paziņots un atļauts atbilstoši Sestās direktīvas 27. panta 1.–4. punktā paredzētajai procedūrai, ir pietiekams, lai konstatētu, ka dalībvalsts to piemērot un vērst pret nodokļu maksātāju.

36 Patiesi, kā Spānijas valdība tiesas sēdes laikā apgalvoja, Tiesa iepriekš minētā sprieduma lietā *Heintz van Landewijck* 50. punktā ir norādījusi, ka novēlotai paziņošanai par atkāpes saturošiem pasākumiem nevar būt tādas pašas sekas kā paziņošanas neesamībai. Tomēr šis apgalvojums, pirmkārt, attiecās uz situāciju, kurā attiecīgais atkāpes pasākums attiecās uz Sestās direktīvas 27. panta 5. punktu — pasākums, ko Tiesa vērtē atšķirīgi no tāda pasākuma, kas attiecas uz šī paša panta 1. punktu, no vienas puses, un par šo pasākumu netika paziņots Sestās direktīvas 27. panta 5. punktā noteiktajā termiņā, bet gan pirms strīda pamatā esošo faktu rašanās, no otras puses, un, otrkārt, šī lieta bija par to, vai šāda veida atkāpes pasākums turpina būt nepiemērojams arī pēc tā novēlotas paziņošanas (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Heintz van Landewijck*, 47.–51. punkts).

37 Šie apstākļi tātad nav salīdzināmi ar pamata lietas faktiskajiem apstākļiem. Tāpēc no iepriekš minētā sprieduma nevar secināt, ka tādēļ, ka par valsts pasākumu, uz kuru attiecas Sestās direktīvas 27. panta 1. punkts, ir paziņots Komisijai, un tādēļ, ka to ir atļāvusi Padome pēc faktu pamata lietā rašanās brīža, šāds valsts pasākums varētu tikt piemērots faktiem, kas ir notikuši pirms paziņošanas.

38 Turklāt attiecībā uz krāpšanas risku nodokļu jomā, kas, kā apgalvo Spānijas valdība, esot bijis Likuma 37/1992 79. panta 5. punkta mērķis, jāatgādina, ka šādā gadījumā noteikti bija jāprasa atļauja, pamatojoties uz Sestās direktīvas 27. pantu, par attiecīgās dalībvalsts atkāpes pasākumu ieviešanu nolūkā izvairīties no krāpšanas nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Hotel Scandic Gåsabäck*, 26. punkts), bet pieteikums, lai to saņemtu, tika iesniegts tikai pēc faktu pamata lietā rašanās brīža.

39 Visbeidzot apstāklim, uz ko tostarp norāda iesniedzējtiesa un Spānijas valdība, proti, ka kopš Direktīvas 2006/69 spēkā stāšanās dalībvalstis var, neprasot iepriekšēju atļauju, noteikt speciālus atkāpes pasākumus, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, lai noteiktos apstākļos, piemēram, tad, ja darījuma puses ir savstarpēji saistītas, nodokļa bāze atbilstu atvērtajai tirgus vērtībai, tomēr nav nozīmes attiecībā uz to, ka faktu pamata lietā norises laikā Sestajā direktīvā nebija paredzēta cita iespēja kā vien tā, kas bija noteikta šīs direktīvas 27. panta 1.–4. punktā.

40 No visa iepriekš minētā izriet, ka Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to dalībvalstīm ir aizliegts tādos darījumos kā pamata lietā, kuri ir noslēgti starp savstarpēji saistītām pusēm, kuras ir vienojušās par cenu, kas ir ievērojami zemāka par atklātā tirgus vērtību, nodokļa bāzes noteikšanai piemērot citu tiesību normu, nevis šīs direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu, paplašinot tiesību normas, ar kuru nosaka summu, kurai uzliek nodokli, piemērošanu arī attiecībā uz pašpatēriņu jeb tādiem gadījumiem, kuros nodokļu maksātājs izmanto preces un pakalpojumus savām vajadzībām iepriekš minētās direktīvas 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta izpratnē, kaut arī šī dalībvalsts nav ievērojusi šīs direktīvas 27. pantā noteikto procedūru, lai saņemtu atļauju piemērot atkāpes pasākumu no iepriekš minētās vispārējās tiesību normas.

Par tiesāšanās izdevumiem

41 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestā Direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to dalībvalstīm ir aizliegts tādos darījumos kā pamata lietā, kuri ir noslēgti starp savstarpēji saistītām pusēm, kuras ir vienojušās par cenu, kas ir ievērojami zemāka par atklātā tirgus vērtību, nodokļa bāzes noteikšanai piemērot citu tiesību normu, nevis šīs direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu, paplašinot tiesību normas, ar kuru nosaka summu, kurai uzliek nodokli, piemērošanu arī attiecībā uz pašpatēriņu jeb tādiem gadījumiem, kuros nodokļu maksātājs izmanto preces un pakalpojumus savām vajadzībām iepriekš minētās direktīvas 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta izpratnē, kaut arī šī dalībvalsts nav ievērojusi šīs direktīvas 27. pantā noteikto procedūru, lai saņemtu atļauju piemērot atkāpes pasākumu no iepriekš minētās vispārējās tiesību normas.

[Paraksti]