TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. birželio 9 d. *

Byloje C-285/10

dėl *Tribunal Supremo* (Ispanija) 2010 m. balandžio 26 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. birželio 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Campsa Estaciones de Servicio SA

prieš

Administración del Estado

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Schiemann, teisėjai A. Prechal ir E. Jarašiūnas (pranešėjas),

generalinis advokatas J. Mazák,
posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

* Proceso kalba: ispanų.

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. kovo 31 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Campsa Estaciones de Servicio SA*, atstovaujamos advokato F. Bonastre Capell,

— Ispanijos vyriausybės, iš pradžių atstovaujamos B. Plaza Cruz, vėliau S. Centeno Huerta,

— Europos Komisijos, atstovaujamos I. Martínez del Peral ir R. Lyal,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą *Campsa Estaciones de Servicio SA* (toliau – *Campsa*) prieš *Administración del Estado* dėl *Oficina Nacional de Inspección* (Nacionalinė inspekcija) reikalavimo sumokėti pridėtines vertės mokestį (toliau – PVM) už 1993 metus.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 ir 7 dalyse numatyta:

„6. Prekių, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalį, panaudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams, arba jų perdavimas neatlygintinai, arba jų panaudojimas ne savo verslo tikslais, kai [PVM] už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas, turi būti laikomas tiekimu už atlygį. Tačiau tiekimu už atlygį neturi būti laikomas prekių panaudojimas pavyzdžiams arba nedidelės vertės dovanoms, susijusioms su apmokestinamojo asmens verslu.

7. Valstybės narės gali laikyti tiekimu už atlygį:

a) prekių panaudojimą apmokestinamojo asmens verslo tikslais, kai tos prekės yra pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, įsigytos ar importuotos vykdant apmokestinamojo asmens verslą, jei ne visa [PVM] už tokias prekes suma, jas įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta;

b) prekių panaudojimą, kai apmokestinamasis asmuo prekes panaudoja neapmokestinamajam sandoriui, o [PVM] už šias prekes, jas įsigijus ar panaudojus a punkte nurodytomis aplinkybėmis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas;

c) prekių pasilikimą, kai apmokestinamasis asmuo ar jo teisių perėmėjai pasilieka sau prekes, apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti apmokestinamą ekonominę veiklą, o [PVM] už šias prekes, jas įsigijus ar panaudojus a punkte nurodytomis aplinkybėmis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas <...>.“

5 Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 ir 3 dalyse nustatyta:

„2. Paslaugų teikimu už atlygį laikoma:

a) prekių, sudarančių verslui skirto turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai [PVM] už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas;

b) apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.

<…>

3. <...> valstybės narės gali laikyti paslaugų teikimu už atlygį apmokestinamojo asmens sau teikiamą paslaugą verslo tikslais, jei ne visa [PVM] už tokią paslaugą suma, ją įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta."

6 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalyje, susijusioje su PVM apmokestinamąja verte šalies teritorijoje, nustatyta:

„Apmokestinamąją vertę sudaro:

a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina;

b) prekių, nurodytų 5 straipsnio 6 ir 7 dalyse, atveju – tų prekių ar panašių prekių įsigijimo kaina arba, jos nesant – pagaminimo savikaina tiekimo metu;

c) 6 straipsnio 2 dalyje nurodytų paslaugų teikimo atveju – visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas;

d) 6 straipsnio 3 dalyje nurodytų paslaugų teikimo atveju – teikiamų paslaugų atviros rinkos kaina.

<...>“

7 Šeštosios direktyvos 27 straipsnyje nustatyta:

„1. Taryba, Komisijos pasiūlymu, vieningai gali leisti bet kuriai valstybei [narei] imtis specialių priemonių, nukrypstant nuo direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka [supaprastintas mokesčio rinkimas] arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčio vengimo ar išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams [tam tikriems mokesčio slėpimo ar jo vengimo atvejams]. Priemonės, skirtos apmokestinimo tvarkai [mokesčio rinkimui] supaprastinti, neturi daryti įtakos, nebent labai nežymiai, mokesčio sumai, apskaičiuojamai [mokėtinai] galutinio vartojimo etape.

2. Valstybė narė, ketinanti imtis 1 dalyje nurodytų priemonių, apie jas praneša Komisijai ir jai suteikia visą susijusią [reikalingą] informaciją.

3. Komisija per mėnesį apie siūlomas priemones praneša kitoms valstybėms narėms.

4. Tarybos sprendimas laikomas priimtu, jei per du mėnesius nuo to laiko, kai kitos valstybės narės buvo informuotos, kaip nustatyta 3 dalyje, nei Komisija, nei jokia kita valstybė narė nepaprašo, kad Taryba šį klausimą iškeltų.

5. Tos valstybės narės, kurios 1977 m. sausio 1 d. taiko specialias 1 dalyje nurodytos rūšies priemones, gali ir toliau jas išlaikyti su sąlyga, kad apie tokias priemones iki 1978 m. sausio 1 d. jos praneša Komisijai, ir su sąlyga, kad tais atvejais, kai tokie nukrypimai skirti apmokestinimo tvarkai [mokesčio rinkimui] supaprastinti, jos atitiktų 1 dalyje nustatytus reikalavimus."

8 2006 m. gegužės 15 d. Tarybos sprendimu 2006/387/EB, suteikiančiu Ispanijos Karalystei teisę taikyti priemonę, nukrypstančią nuo Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 11 straipsnio ir 28e straipsnio (OL L 150, p. 11), Ispanijos Karalystei pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1–4 dalis buvo leista nustatyti priemonę, kuria įtvirtinama Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatytos bendrosios apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklės išimtis. Šio sprendimo 1 straipsnyje numatyta:

„<...> Ispanijos Karalystei leidžiama numatyti, kad apmokestinamoji prekių, paslaugų [prekių tiekimo, paslaugų teikimo] arba [prekių] įsigijimų Bendrijos viduje vertė būtų tokia pati kaip ir atviros rinkos vertė, <...> jeigu atlygis yra daug mažesnis už atviros rinkos vertę, o prekės arba paslaugos gavėjas (arba įsigijimų Bendrijos viduje atveju – pirkėjas) neturi teisės į visišką atskaitą <...>.

Ši priemonė taikoma tik užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir vengimui ir tik tuo atveju, kai atlygiui, kurio pagrindu priešingu atveju būtų nustatyta apmokestinamoji vertė, įtakos turėjo <...> šeimos, valdymo, nuosavybės, finansiniai ar teisiniai ryšiai. <...>"

9 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnis buvo iš dalies pakeistas 2006 m. liepos 24 d. Tarybos direktyva 2006/69/EB, iš dalies keičiančia Direktyvos 77/388 nuostatas, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarką [pridėtines vertės mokesčio rinkimą] ir padėti užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui, bei panaikinančia tam tikrus

sprendimus dėl leidžiančių nukrypti nuostatų (OL L 221, p. 9). Direktyva 2006/69, be kita ko, į Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnį buvo įtraukta nauja 6 dalis. Pagal šią dalį siekdamos užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui valstybės narės gali imtis priemonių užtikrinti, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo atveju apmokestinamoji vertė būtų lygi atviros rinkos kainai, jeigu atlygis yra, nelygu aplinkybės, mažesnis arba didesnis už šią atviros rinkos kainą ir sandorio šalys susijusios.

10 Įsigaliojus Direktyvai 2006/69, pagal Sprendimą 2006/387 Ispanijos Karalystei suteiktas leidimas nustojo galioti.

11 Valstybių narių galimybė sandorių tarp susijusių šalių atvejais ir siekiant užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui imtis priemonių, kad apmokestinamoji vertė būtų nustatoma pagal sandorių atviros rinkos kainą, yra numatyta šiuo metu galiojančios 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 80 straipsnyje.

Nacionalinė teisė

12 Pagrindinės bylos faktinių aplinkybių metu galiojusios 1992 m. gruodžio 28 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 37/1992 (*Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido*) (BOE, Nr. 312, 1992 m. gruodžio 29 d., p. 44247) redakcijos (toliau – Įstatymas 37/1992) 78 straipsnio 1 dalyje buvo įtvirtinta ši bendroji apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklė:

„Mokesčio apmokestinamąją vertę sudaro bendra atlygio, gauto iš vartotojo ar trečiųjų asmenų už šiuo mokesčiu apmokestintus sandorius, suma.“

13 Tačiau Įstatymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalyje buvo numatyta:

„Kai mokesčiu apmokestinamuose sandoriuose dalyvaujančios šalys yra susijusios ir susitaria dėl daug mažesnių kainų nei atviros rinkos kainos, apmokestinamoji vertė negali būti mažesnė nei būtų nustatyta taikant šio straipsnio 3 ir 4 dalyse įtvirtintas nuostatas."

14 Įstatymo 37/1992 79 straipsnio 3 ir 4 dalyse buvo įtvirtintos specialiosios apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklės, skirtos atvejams, kai apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudoja privatiems poreikiams. Šie atvejai atitiko numatytuosius Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje ir 6 straipsnio 2 dalyje.

15 Priėmus Direktyvą 2006/69, 2006 m. lapkričio 29 d. Įstatymu 36/2006 dėl mokesčių slėpimo prevencijos priemonių (*Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal*) (BOE, Nr. 286, 2006 m. lapkričio 30 d., p. 42087) buvo iš dalies pakeista Įstatymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalis. Šios nuostatos tekstas iš dalies pakeistas siekiant jį suderinti su Direktyva 2006/69 padarytais Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio pakeitimais, ypač su nauja šio straipsnio 6 dalimi.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

16 1993 m. gruodžio 31 d. *Campsa* už 1 732 419 313 ESP sumą perleido *Repsol Combustibles Petrolíferos SA* kelias Ispanijos teritorijoje esančias degalines. Neginčijama, kad tai buvo tarp susijusių šalių sudarytas sandoris Įstatymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalyje vartojama prasme.

17 1998 m. liepos 7 d. Ispanijos mokesčių inspekcija pranešė *Campsa*, kad nesutinka su už 1993 metus pateikta PVM deklaracija, ir nurodė, kad šiam pardavimui turėjo būti taikoma Įstatymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalyje numatyta apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklė, nes šio sandorio šalys buvo susijusios ir susitarusios dėl kainos, kuri buvo daug mažesnė nei rinkos kaina. Todėl mokesčių inspekcija nustatė, kad teisinga apmokestinamoji vertė lygi 4 076 112 060 ESP. 1998 m. gruodžio 11 d. buvo pateiktas reikalavimas sumokėti PVM už 1993 m., apskaičiuotą pagal šią apmokestinamąją vertę.

18 2001 m. vasario 21 d. sprendimu *Tribunal Económico-Administrativo Central* patvirtino šį reikalavimą sumokėti mokestį. *Campsa* dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *Audiencia Nacional* administracinių bylų kolegijai, kuri jį atmetė 2004 m. balandžio 30 d. sprendimu. *Campsa* dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui padavė kasacinį skundą.

19 *Tribunal Supremo* mano, kad, siekiant išspręsti šį jo nagrinėjamą ginčą, visų pirma reikia nustatyti, ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatytą bendrąją apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklę buvo privaloma taikyti sandoriams tarp susijusių šalių, nes šioje direktyvoje nėra specialiosios tokiais atvejais apmokestinamajai vertei nustatyti taikomos nuostatos.

20 *Tribunal Supremo* mano, kad dėl Sąjungos teisės aiškinimo kyla pagrįstų abejonių. Jis pažymi, kad Teisingumo Teismo praktikoje, atrodo, pritariama tokios bendrosios nuostatos taikymui ir kad tik po to, kai buvo pareikalauta sumokėti aptariamą mokestį, Ispanijos Karalystei buvo leista nuo jos nukrypti. Jis pabrėžia, kad vis dėlto įsigaliojus Direktyvai 2006/69, valstybės narės, neprašydamos išankstinio leidimo, turi teisę nustatyti specialiąsias apmokestinamajai vertei nustatyti skirtas priemones, kuriomis įtvirtinamos išimtys, kaip antai ta, dėl kurios buvo suteiktas leidimas Sprendimu 2006/387, ir ši teisė išlieka Direktyvoje 2006/112. Be to, *Abogado del Estado* (Valstybės advokatas) šiame teisme teigia, kad Įstatymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalies taikymas neprieštaravo Sąjungos teisei net prieš priimant Sprendimą 2006/387,

ypač dėl to, kad pagal Šeštąją direktyvą buvo leidžiama remtis atviros rinkos kaina, kai apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudojo savo privatiems poreikiams Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje ir 6 straipsnio 2 dalyje vartojama prasme, įskaitant sandoriams tarp susijusių šalių.

21 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Supremo* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal [Šeštąją direktyvą] valstybėms narėms leidžiama sandoriams tarp susijusių šalių, kurių sutarta kaina yra daug mažesnė nei atviros rinkos kaina, nustatyti kitokią apmokestinamąją vertę nei ta, kuri numatyta šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte įtvirtintoje bendrojoje nuostatoje, t. y. atlygį, išplečiant nuostatų dėl privatiems poreikiams tenkinti skirtų prekių ir paslaugų taikymą (kaip tai buvo padaryta Įstatymo [37/1992] 79 straipsnio 5 dalyje, prieš ją iš dalies pakeičiant <...> Įstatymu 36/2006 ir nesilaikant specialios šios direktyvos 27 straipsnyje įtvirtintos procedūros, taikytinos norint gauti leidimą nukrypti nuo bendrosios nuostatos, kurį [Ispanijos Karalystė] gavo tik Sprendimu [2006/387]?“

Dėl prejudicinio klausimo

22 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Šeštąją direktyvą reikia aiškinti kaip nedraudžiančią valstybei narei sandoriams tarp susijusių šalių, kurių sutarta šių sandorių kaina yra akivaizdžiai mažesnė nei atviros rinkos kaina, taikyti kitokią apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklę, nei numatytoji Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte, ir taip jiems išplėsti apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklių, susijusių su apmokestinamojo

asmens privatiems poreikiams tenkinti skirtų prekių ir paslaugų naudojimu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje ir 6 straipsnio 2 dalyje vartojama prasme taikymą, kai ši valstybė narė nesilaikė specialios Šeštosios direktyvos 27 straipsnyje įtvirtintos procedūros, skirtos gauti leidimą nustatyti tokią priemonę, kuria įtvirtinama minėtos bendrosios nuostatos išimtis.

23 Ispanijos vyriausybė mano, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip antai numatytos Įstatymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalyje, valstybė narė turėjo teisę nustatyti kitokią apmokestinamąją vertę, nei Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatyta bendroji apmokestinamoji vertė. Ši nacionalinė nuostata atitiko mokesčių neutralumo bei vienodo požiūrio principus ir Šeštąją direktyvą, nes ja buvo siekiama kovoti su mokesčio slėpimu. Be to, ji nurodo, kad galimybė nustatyti tokio pobūdžio priemones, kuriomis įtvirtinamos išimtys, valstybėms narėms buvo suteikta pagal Direktyvą 2006/69 ir ji išliko Direktyvoje 2006/112.

24 Tačiau *Campsa* ir Europos Komisija mano, kad pagal Šeštąją direktyvą, prieš ją iš dalies pakeičiant Direktyva 2006/69, tokiomis aplinkybėmis, kaip antai numatytos Įstatymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalyje, valstybėms narėms nebuvo galima nustatyti kitokios apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklės nei numatytoji Šeštosios direktyvos 1 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte, prieš tai negavus šio direktyvos 27 straipsnyje numatyto leidimo nustatyti tokią priemonę, kuria įtvirtinama išimtis.

25 Šiuo klausimu reikia priminti, pirma, kad galimybė sandorį kvalifikuoti kaip „sandorį už atlygį“ Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje vartojama prasme reikalauja tik tiesioginio ryšio tarp prekių tiekimo ar paslaugų teikimo ir realiai apmokestinamojo asmens gauto atlygio. Taigi aplinkybė, kad ekonominis sandoris sudaromas už didesnę

ar mažesnę nei savikaina kainą ir todėl už didesnę ar mažesnę nei atviros rinkos kainą, nesusijusi su tokiu kvalifikavimu (šiuo klausimu žr. 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Rink. p. I-743, 22 punktą). Tas pats pasakytina ir apie ryšius, kurie galėtų egzistuoti tarp sandorio šalių.

26 Kita vertus, pagal pačią Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 ir 7 dalių ir 6 straipsnio 2 ir 3 dalių formuluotę, pagal kurią tam tikri sandoriai, už kuriuos apmokestinamasis asmuo iš tikrųjų negauna atlygio, prilyginami sandoriams už atlygį, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b–d punktuose numatytos apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklės taikomos tik neatlygintiniems sandoriams (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck* 24 punktą).

27 Remiantis tuo darytina išvada: kadangi sutartas atlygis iš tikrųjų buvo sumokėtas apmokestinamajam asmeniui tiesiogiai už jo patiektą prekę ar suteiktą paslaugą, šis sandoris turi būti laikomas atlygintinu, net jeigu jis sudaromas tarp susijusių šalių ir sutarta bei realiai sumokėta kaina yra akivaizdžiai mažesnė už atviros rinkos kainą. Todėl tokio sandorio apmokestinamoji vertė turi būti nustatyta pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatytą bendrąją nuostatą.

28 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką, remiantis šia bendrąja nuostata, už atlygį tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens už jas realiai gautas atlygis. Taigi šis atlygis yra subjektyvi vertė, tai yra iš tikrųjų gauta, o ne objektyviais kriterijais nustatyta vertė. Be to, šį atlygį turi būti įmanoma išreikšti pinigais (minėto Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck* 21 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

29 Šiuo klausimu iš tikrųjų tiesa, jog, kaip priminė Ispanijos Karalystė, pagal vienodo požiūrio principą, kurio speciali išraiška antrinėje Europos Sąjungos teisėje ir specialiame mokesčių sektoriuje yra mokesčių neutralumo principas, reikalaujama, jog panašios situacijos nebūtų vertinamos skirtingai, nebent toks skirtumas būtų objektyviai pateisinamas (2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, Rink. p. I-2283, 49 ir 51 punktai bei 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rink. p. I-10567, 44 punktas).

30 Tačiau kadangi sandoriai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, dėl kurių sutarta kaina yra akivaizdžiai mažesnė už atviros rinkos kainą, vis dėlto išlieka sandoriais už atlygį, už kuriuos realiai gaunamas atlygis, galintis būti apmokestinamąja verte, vienodo požiūrio principas savaime nėra tokio pobūdžio, kad reikalautų jiems taikyti apmokestinamosios vertės nustatymo taisykles, kurios numatytos neatlygintiniems sandoriams ir kuriomis siekiama, nesant jokio realaus atlygio, tokią apmokestinamąją vertę nustatyti pagal objektyvius kriterijus, nes šios dvi sandorių rūšys nėra panašios.

31 Be to, šiuo klausimu reikia priminti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas numatė, jog pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio nuostatas valstybėms narėms prireikus gali būti leista nukrypti nuo šios direktyvos nuostatų ir visų pirma nuo numatytosios jos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck* 26 punktą).

32 Vis dėlto Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog naujos specialiosios priemonės, kuriomis įtvirtinamos Šeštosios direktyvos nuostatų išimtys, atitinka Sąjungos teisę tik su sąlyga, kad jomis, pirma, laikomasi minėtos direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje nustatytų tikslų ir, antra, kad apie jas buvo pranešta Komisijai ir Taryba dėl jų netiesiogiai arba aiškiai suteikė leidimą pagal to paties straipsnio 1–4 dalyse nurodytas konkrečias sąlygas (1985 m. vasario 13 d. Sprendimo *Direct Cosmetics*, 5/84,

Rink. p. 617, 24 punktas ir 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 22 punktas). Be to, valstybė narė negali nepažeisdama EB sutarties (dabar – ESV sutartis) prieš mokesčių mokėtoją remtis nuo Šeštosios direktyvos nukrypstančia nuostata, įtvirtinta nesilaikius minėtos direktyvos 27 straipsnio 2 dalyje nustatytos pareigos pranešti (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Direct Cosmetics* 37 punktą ir 2006 m. birželio 15 d. Sprendimo *Heintz van Landewijck*, C-494/04, Rink. p. I-5381, 48 punktą).

33 Reikia konstatuoti, kad tokia nuostata, kaip antai Įstatymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalis, yra nauja priemonė, kuria įtvirtinama išimtis, Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje vartojama prasme. Iš tikrųjų, nors, kaip Ispanijos Karalystė tvirtino per teismo posėdį, ši 79 straipsnio 5 dalis atitinka nuostatą, kuri į Ispanijos teisę buvo įtraukta 1985 m. rugpjūčio 2 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymu 30/1985 (*Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido)* (BOE, Nr. 190, 1985 m. rugpjūčio 9 d., p. 25214), kuriuo Ispanijos Karalystė, stodama į Europos Bendrijas, visų pirma į vidaus teisę perkėlė Šeštąją direktyvą, vis dėlto ši nuostata buvo priimta po 1977 m. sausio 1 dienos.

34 Įstojus į Europos Sąjungą, nuoroda į Sąjungos teisėje numatytą datą, jeigu Stojimo akte arba kitame Sąjungos akte nenumatyta priešingai, taip pat galioja ir įstojusiai valstybei, net jeigu ši data yra ankstesnė nei jos stojimo diena (2007 m. birželio 21 d. Sprendimo *Optimus – Telecomunicações*, C-366/05, Rink. p. I-4985, 32 punktas). Kalbant apie Ispanijos Karalystę, ši data, t. y. 1997 m. sausio 1 d., nebuvo pakeista nei Aktu dėl Ispanijos Karalystės ir Portugalijos Respublikos stojimo sąlygų ir Sutarčių pritaikomųjų pataisų (OL L 302, 1985, p. 23), nei kitu aktu. Taigi negalima laikyti, kad nuostata, kaip antai Įstatymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalis, gali patekti į Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalies taikymo sritį.

35 Remiantis tuo darytina išvada, jog Ispanijos Karalystė Įstatymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalį turėjo priimti laikydamasi Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1–4 dalyse

numatytos procedūros, todėl apie ją turėjo pranešti ir dėl jos turėjo gauti leidimą pagal šią procedūrą. Neginčijama, kad pagrindinės bylos faktinių aplinkybių metu apie šią nacionalinę nuostatą nebuvo pranešta ir dėl jos nebuvo suteiktas leidimas ir neįrodyta, jog tai buvo padaryta dėl atitinkamos Įstatyme 30/1985 numatytos nuostatos. Todėl fakto, kad iki to laiko apie tokią priemonę, kuria įtvirtinama išimtis, nebuvo pranešta ir dėl jos nebuvo suteiktas leidimas pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1–4 dalyse numatytą procedūrą, pakanka konstatuoti, jog valstybė narė negali jos taikyti ir negali ja remtis prieš mokesčių mokėtoją.

36 Tiesa, kaip Ispanijos Karalystė nurodė per teismo posėdį, Teisingumo Teismas minėto Sprendimo *Heintz van Landewijck* 50 punkte nusprendė: pavėluotai pateiktas pranešimas apie priemonę, kuria įtvirtinama išimtis, negali sukelti tų pačių pasekmių kaip nepranešimas. Tačiau toks tvirtinimas, pirma, buvo susijęs su atveju, kai aptariama priemonė, kuria įtvirtinama išimtis, viena vertus, pateko į Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalies taikymo sritį, t. y. atveju, kurį Teisingumo Teismas atskyrė nuo priemonės, patenkančios į to paties straipsnio 1 dalies taikymo sritį, ir, antra vertus, apie ją buvo pranešta nesilaikius Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalyje nustatyto pranešimo termino, bet anksčiau, nei įvyko faktinės aplinkybės, dėl kurių kilo nacionalinio teismo nagrinėtas ginčas, ir, antra, minėtu tvirtinimu buvo atsakyta į klausimą, ar tokia priemonė, kuria įtvirtinama išimtis, turėjo būti netaikoma netgi po šio pavėluoto pranešimo (žr. minėto Sprendimo *Heintz van Landewijck* 47–51 punktus).

37 Šios aplinkybės nepanašios į pagrindinės bylos aplinkybes. Todėl iš šio sprendimo negalima daryti išvados, jog dėl to, kad apie nacionalinę priemonę, kuriai taikoma Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalis, buvo pranešta Komisijai ir dėl jos Taryba suteikė leidimą vėliau, nei įvyko pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, šią nacionalinę nuostatą turėtų būti galima taikyti faktinėms aplinkybėms, kurios įvyko anksčiau, nei apie minėtą nuostatą buvo pranešta.

38 Taip pat reikia priminti, kad dėl mokesčio slėpimo pavojaus, su kuriuo, kaip teigia Ispanijos vyriausybė, Įstatymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalimi buvo siekiama kovoti, buvo galima pateikti tik Šeštosios direktyvos 27 straipsniu grindžiamą prašymą leisti atitinkamai valstybei narei nustatyti priemones, kuriomis įtvirtinamos išimtys, siekiant išvengti tam tikrų mokesčio slėpimo ar vengimo atvejų (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck* 26 punktą), t. y. prašymą, kuris buvo pateiktas vėliau, nei įvyko pagrindinės bylos faktinės aplinkybės.

39 Galiausiai aplinkybė, kurią visų pirma pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Ispanijos vyriausybė, kad įsigaliojus Direktyvai 2006/69 valstybės narės, neprašydamos išankstinio leidimo ir siekdamos kovoti su mokesčio slėpimu ir vengimu, turi teisę imtis priemonių, kad tam tikromis aplinkybėmis, kai sandorio šalys yra susijusios, apmokestinamąją vertę sudarytų sandorio atviros rinkos vertė, neturi įtakos tam, kad pagrindinės bylos faktinių aplinkybių metu pagal Šeštąją direktyvą jos neturėjo tokios teisės, išskyrus taikant šios direktyvos 27 straipsnio 1–4 dalyse numatytą procedūrą.

40 Iš to, kas išdėstyta, darytina išvada: Šeštąją direktyvą reikia aiškinti kaip draudžiančią valstybei narei sandoriams, kaip antai nagrinėjamiems pagrindinėje byloje, sudarytiems tarp susijusių šalių, kurių sutarta kaina yra akivaizdžiai mažesnė nei atviros rinkos kaina, taikyti kitokią apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklę nei šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatyta bendroji nuostata, ir taip jiems išplėsti apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklių, susijusių su apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams tenkinti skirtų prekių ir paslaugų naudojimu minėtos direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje ir 6 straipsnio 2 dalyje vartojama prasme, taikymą, kai ši valstybė narė nesilaikė šios direktyvos 27 straipsnyje įtvirtintos procedūros, skirtos gauti leidimą nustatyti tokią priemonę, kuria įtvirtinama minėtos bendrosios nuostatos išimtis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

41 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštąją Tarybos direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas reikia aiškinti kaip draudžiančią valstybei narei sandoriams, kaip antai nagrinėjamiems pagrindinėje byloje, sudarytiems tarp susijusių šalių, kurių sutarta kaina yra akivaizdžiai mažesnė nei atviros rinkos kaina, taikyti kitokią apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklę nei šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatyta bendroji nuostata, ir taip jiems išplėsti apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklių, susijusių su apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams tenkinti skirtų prekių ir paslaugų naudojimu minėtos direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje ir 6 straipsnio 2 dalyje vartojama prasme, taikymą, kai ši valstybė narė nesilaikė šios direktyvos 27 straipsnyje įtvirtintos procedūros, skirtos gauti leidimą nustatyti tokią priemonę, kuria įtvirtinama minėtos bendrosios nuostatos išimtis.

Parašai.