WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 9 czerwca 2011 r.*

W sprawie C-285/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Supremo (Hiszpania) postanowieniem z dnia 26 kwietnia 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 czerwca 2010 r., w postępowaniu:

Campsa Estaciones de Servicio SA

przeciwko

Administración del Estado,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: K. Schiemann, prezes izby, A. Prechal i E. Jarašiūnas (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: C. Strömholm, administrator,

* Język postępowania: hiszpański.

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 31 marca 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Campsa Estaciones de Servicio SA przez F. Bonastrego Capella, abogado,

— w imieniu rządu hiszpańskiego początkowo przez B. Plazę Cruz, a następnie przez S. Centeno Huertę, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez I. Martínez del Peral oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy Campsa Estaciones de Servicio SA (zwaną dalej „Campsą") a Administración del Estado w przedmiocie decyzji określającej wysokość podatku wydanej przez Oficina Nacional de Inspección (krajowy urząd kontroli), w sprawie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT") należnego za rok 1993.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy podatkowi VAT podlegają „dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]".

4 Artykuł 5 ust. 6 i 7 szóstej dyrektywy stanowi:

„6. Zastosowanie przez podatnika towarów stanowiących część aktywów jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych jego lub jego pracowników, lub też pozbycie się ich nieodpłatnie albo bardziej ogólnie użycie ich do celów innych niż prowadzona przez niego działalność [Przekazanie przez podatnika z aktywów jego przedsiębiorstwa towarów na cele prywatne podatnika lub jego pracowników bądź towarów, których podatnik wyzbywa się nieodpłatnie lub, bardziej ogólnie, które przeznacza na cele inne niż związane z jego przedsiębiorstwem], jeśli podatek [VAT] od powyższych towarów lub ich części składowych podlegał w całości lub w części odliczeniu, będzie traktowane jako dostawa odpłatna. Jednakże jako takie nie jest traktowane przekazanie [na potrzeby przedsiębiorstwa podatnika] próbek towarów lub towarów stanowiących prezenty o małej wartości

7. Państwa członkowskie mogą traktować jako dostawy odpłatne:

a) przeznaczenie przez podatnika na cele działalności jego przedsiębiorstwa towarów wytworzonych, skonstruowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub przywiezionych w wyniku takiej działalności, w przypadku gdy podatek [VAT] od takich towarów, w przypadku ich nabycia od innego podatnika, nie podlegałby w całości odliczeniu;

b) przeznaczenie przez podatnika towarów na cele transakcji niepodlegającej opodatkowaniu, w przypadku gdy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub w sytuacji, zgodnie z lit. a);

c) […] zatrzymanie towarów przez podatnika lub jego prawnych następców po zaprzestaniu wykonywania przez niego działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, w przypadku gdy podatek [VAT] od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub przeznaczenia w sytuacji, zgodnie z lit. a)".

5 Artykuł 6 ust. 2 i 3 szóstej dyrektywy stanowi:

„2. Za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się:

a) korzystanie z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadkach kiedy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu;

b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników, lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością.

[…]

3. […] Państwa członkowskie mogą uznać za odpłatne świadczenie usług wykonane przez podatnika usługi na potrzeby swojego przedsiębiorstwa, w przypadku gdy podatek [VAT] od takich usług, świadczonych przez innego podatnika, nie podlegałby w całości odliczeniu".

6 Artykuł 11 część A ust. 1 szóstej dyrektywy dotyczący podstawy opodatkowania w podatku VAT na terytorium kraju stanowi:

„Podstawą opodatkowania jest:

a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione w lit. b), c) i d) poniżej, wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw;

b) w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 5 ust. 6 i 7, cena od zakupu towarów lub cena podobnych towarów, lub w braku ceny zakupu, koszt produkcji określony w momencie dostawy;

c) w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 6 ust. 2, suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usług;

d) w odniesieniu do dostaw wymienionych w art. 6 ust. 3 wartość rynkowa danej transakcji.

[…]”.

7 Artykuł 27 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, może upoważnić każde z państw członkowskich do wprowadzenia specjalnych środków stanowiących odstępstwo od stosowania przepisów niniejszej dyrektywy, w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania. Środki podjęte w celu uproszczenia procedury poboru podatków, z wyjątkiem nieznacznego rozmiaru, nie mogą wpływać na kwotę podatku należnego w końcowym etapie konsumpcji.

2. Państwo członkowskie chcące wprowadzić środki wymienione w ust. 1, informuje o nich Komisję oraz dostarczy Komisji wszelkie stosowne informacje.

3. Komisja poinformuje inne państwa członkowskie o proponowanych środkach w terminie jednego miesiąca.

4. Decyzja Rady uznana jest za przyjętą, jeżeli w ciągu dwóch miesięcy od przekazania informacji wymienionej w ustępie poprzednim pozostałym państwom członkowskim, ani Komisja, ani żadne z państw członkowskich nie zażąda rozpatrzenia sprawy przez Radę.

5. Państwa członkowskie, które stosowały w dniu 1 stycznia 1977 r. specjalne środki rodzaju określonego w ust. 1, mogą je zachować, pod warunkiem że poinformują o nich Komisję przed dniem 1 stycznia 1978 r. oraz pod warunkiem że odstępstwa mające na celu uproszczenie poboru podatków, są zgodne z wymogami ustalonymi w ust. 1".

8 Decyzją Rady 2006/387/WE z dnia 15 maja 2006 r. upoważniającą Królestwo Hiszpanii do zastosowania środka stanowiącego odstępstwo od art. 11 oraz art. 28e szóstej dyrektywy (Dz.U. L 150, s. 11), Królestwo Hiszpanii zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 27 ust. 1–4 szóstej dyrektywy zostało upoważnione do ustanowienia odstępstwa od ogólnej zasady ustalania podstawy opodatkowania przewidzianej w art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. Artykuł 1 tej decyzji stanowi:

„[…] Niniejszym upoważnia się Królestwo Hiszpanii […] do stosowania wartości rynkowej […] jako podstawy opodatkowania dostawy towarów lub usług lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, w przypadku gdy wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia jest znacznie niższa od wartości rynkowej i odbiorca dostawy lub, w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego, nabywca nie ma prawa do pełnego odliczenia podatku […].

Ten środek można zastosować wyłącznie celem zapobiegania unikaniu zobowiązań podatkowych i uchylaniu się od płacenia podatków, gdy na wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, na podstawie której w innych okolicznościach oparta byłaby podstawa opodatkowania, miały wpływ powiązania rodzinne, zarządcze, własnościowe, finansowe lub prawne […]".

9 Artykuł 11 część A szóstej dyrektywy został zmieniony przez dyrektywę Rady 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylająca niektóre decyzje przyznające odstępstwa

(Dz.U. L 221, s. 9). Dyrektywa 2006/69 między innymi wprowadziła do art. 11 część A szóstej dyrektywy nowy ust. 6. Zgodnie z jego brzmieniem państwa członkowskie mogą w celu zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania podjąć środki, aby zapewnić, że podstawą opodatkowania w odniesieniu do dostawy towarów lub usług jest wartość wolnorynkowa, jeżeli wynagrodzenie jest niższe lub wyższe od wartości rynkowej oraz istnieje powiązanie pomiędzy stronami transakcji.

10 W chwili wejścia w życie dyrektywy 2006/69 wygasło upoważnienie udzielone Królestwu Hiszpanii na podstawie decyzji 2006/387.

11 Niemniej jednak art. 80 obecnie obowiązującej dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1) oferuje państwom członkowskim możliwość do przyjęcia, w przypadku transakcji pomiędzy stronami powiązanymi w celu zapobiegania oszustwom i unikaniu opodatkowania, środków zmierzających do tego, aby podstawą opodatkowania była wartość rynkowa transakcji.

Prawo krajowe

12 Artykuł 78 ust. 1 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (ustawy 37/1992 o podatku od wartości dodanej) z dnia 28 grudnia 1992 r. (BOE nr 312, z dnia 29 grudnia 1992 r., s. 44247), w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu przed sądem krajowym (zwanej dalej „ustawą 37/1992") ustanawiał ogólną następującą zasadę określania podstawy opodatkowania:

„Podstawę opodatkowania stanowi łączna wartość świadczenia wzajemnego otrzymanego od odbiorcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej z tytułu transakcji podlegających opodatkowaniu".

13 Artykuł 79 ust. 5 ustawy 37/1992 stanowi jednak, że:

„W przypadku gdy między stronami transakcji podlegających opodatkowaniu istnieje powiązanie, a strony przyjmują ceny znacznie niższe od zwykłych cen rynkowych, podstawa opodatkowania nie może być niższa od podstawy opodatkowania wynikającej z zastosowania zasad ustanowionych w poprzedzających ust. 3 i 4".

14 Artykuł 79 ustawy 37/1992 ustanawia w ust. 3 i 4 szczególne zasady określania podstawy opodatkowania w przypadkach przekazania lub wykorzystywania towarów lub świadczenia usług dla prywatnych potrzeb podatnika. Przypadki te odpowiadają sytuacjom przewidzianym w art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.

15 W wyniku przyjęcia dyrektywy 2006/69 Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal (ustawa 36/2006 o środkach przeciwdziałania oszustwom podatkowym) z dnia 29 listopada 2006 r. (BOE nr 286, z dnia 30 listopada 2006 r., s. 42087), zmieniła art. 79 ust. 5 ustawy 37/1992. Treść tego przepisu została dostosowana tak, aby odzwierciedlać zmiany wprowadzone przez dyrektywę 2006/69 do art. 11 część A szóstej dyrektywy, w szczególności nowy ust. 6 tego artykułu.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

16 W dniu 31 grudnia 1993 r. Campsa przeniosła na Repsol Combustibles Petrolíferos SA kilka stacji benzynowych położonych na terytorium hiszpańskim za kwotę 1 732 419 313 ESP. Nie zaprzeczono temu, iż chodziło o transakcję pomiędzy stronami powiązanymi w rozumieniu art. 79 ust. 5 ustawy 37/1992.

17 W dniu 7 lipca 1998 r. hiszpański urząd kontroli podatkowej poinformował Campsę o tym, że nie zgadza się z deklaracjami VAT za 1993 r., uznając, że do sprzedaży tej powinna znaleźć zastosowanie zasada określania podstawy opodatkowania przewidziana w art. 79 ust. 5 ustawy 37/1992 w zakresie, w jakim charakteryzowała się ona powiązaniem pomiędzy odnośnymi stronami, oraz w zakresie, w jakim strony te ustaliły cenę oczywiście niższą od zwykłej ceny rynkowej. Urząd kontroli podatkowej ustalił w ten sposób prawidłową podstawę opodatkowania na kwotę 4 076 112 060 ESP. W dniu 11 grudnia 1998 r. została wydana decyzja ustalająca wysokość należności podatkowej z tytułu podatku VAT za rok 1993.

18 Tribunal Económico-Administrativo Central utrzymał tę decyzję postanowieniem z dnia 21 lutego 2001 r. Campsa wniosła odwołanie od tego postanowienia do izby administracyjnej Audiencia Nacional, która oddaliła je wyrokiem z dnia 30 kwietnia 2004 r. Campsa wniosła kasację od tego wyroku do sądu krajowego.

19 Tribunal Supremo twierdzi, że aby móc rozstrzygnąć toczący się przed nim spór, musi w szczególności ustalić, czy ogólna zasada określania podstawy opodatkowania przewidziana w art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy musi obowiązkowo być stosowana do transakcji pomiędzy stronami powiązanymi, ponieważ dyrektywa ta nie zawiera szczególnej zasady określania podstawy opodatkowania mającej zastosowanie w takim przypadku.

20 Tribunal Supremo uważa, że wykładnia prawa wspólnotowego budzi oczywiste wątpliwości. Wskazuje, że orzecznictwo Trybunału zdaje się przemawiać za stosowaniem owej zasady ogólnej oraz że dopiero po wydaniu spornej decyzji Królestwo Hiszpanii uzyskało upoważnienie do odstępstwa od tej zasady. Podkreśla jednak, że od czasu wejścia w życie dyrektywy 2006/69 państwa członkowskie mają prawo, bez występowania o wcześniejsze upoważnienie, do ustanowienia szczególnych środków stanowiących odstępstwa w celu ustalenia podstawy opodatkowania, takich jak środki, do których upoważniała decyzja 2006/387, oraz że prawo to nadal istnieje w dyrektywie 2006/112. Ponadto Abogado del Estado (adwokat działający w imieniu państwa) podnosi przed tym sądem, że stosowanie art. 79 ust. 5 ustawy 37/1992 nie było sprzeczne z prawem Unii nawet przed przyjęciem decyzji 2006/387, między innymi dlatego,

że szósta dyrektywa pozwalała na posłużenie się wartością rynkową w przypadku przekazania lub wykorzystywania towarów lub usług na prywatne potrzeby podatnika w rozumieniu art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, w tym, do transakcji pomiędzy stronami powiązanymi.

21 W tych okolicznościach Tribunal Supremo postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy [szósta dyrektywa] zezwalała państwom członkowskim w przypadku transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, w których ceny były znacznie niższe niż zwykłe ceny rynkowe, na ustanowienie podstawy opodatkowania innej niż ustalona na podstawie zasady ogólnej z art. 11 część A ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, którą jest wartość świadczenia wzajemnego, poprzez rozciągnięcie stosowania zasad dotyczących wykorzystywania na potrzeby własne towarów i usług (jak to czynił art. 79 ust. 5 ustawy o podatku od wartości dodanej w brzmieniu sprzed zmian wprowadzonych przez Ley 36/2006 […]), w sytuacji, gdy nie została wszczęta szczególna procedura przewidziana w art. 27 dyrektywy mająca na celu uzyskanie upoważnienia Rady do zastosowania odstępstwa od stosowania zasady ogólnej, które to upoważnienie zostało uzyskane przez [Królestwo Hiszpanii] dopiero w decyzji Rady [2006/387]?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

22 W pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy szósta dyrektywa powinna być interpretowana w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona temu, aby państwo członkowskie stosowało do transakcji pomiędzy stronami powiązanymi, które ustaliły ceny oczywiście niższe od zwykłych cen rynkowych, zasadę ustalania podstawy opodatkowania inną niż zasada ogólna przewidziana w art. 11 część A ust. 1 lit. a)

szóstej dyrektywy, poprzez rozciągnięcie na nie zasad ustalania podstawy opodatkowania dotyczących przekazania lub wykorzystywania towarów lub usług na prywatne potrzeby podatnika w rozumieniu art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, jeżeli państwo to nie postępowało zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 27 szóstej dyrektywy w celu uzyskania pozwolenia na ustanowienie takiego środka stanowiącego odstępstwo od rzeczonej zasady ogólnej.

23 Rząd hiszpański twierdzi, że państwo członkowskie mogło zgodnie z prawem ustanowić w okolicznościach takich, jak okoliczności przewidziane w art. 79 ust. 5 ustawy 37/1992, inną podstawę opodatkowania niż ogólna podstawa opodatkowania przewidziana w art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. Ów przepis krajowy odpowiadał zasadom neutralności podatkowej i równego traktowania oraz był on zgodny z szóstą dyrektywą, ponieważ miał na celu zwalczanie oszustw podatkowych. Rząd ten wskazał ponadto, że prawo państw członkowskich do ustanawiania takiego rodzaju środków stanowiących odstępstwa zostało przyznane przez dyrektywę 2006/69 i nadal istnieje w dyrektywie 2006/112.

24 Z kolei Campsa i Komisja Europejska uważają, że szósta dyrektywa przed zmianą wprowadzoną przez dyrektywę 2006/69 nie pozwalała państwom członkowskim na ustanowienie w okolicznościach takich, jak przewidziane w art. 79 ust. 5 ustawy 37/1992, zasady ustalania podstawy opodatkowania innej niż przewidziana w art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy bez uzyskania upoważnienia przewidzianego w art. 27 tej dyrektywy na ustanowienie takiego stanowiącego odstępstwo środka.

25 W tym zakresie należy przypomnieć, po pierwsze, że możliwość zakwalifikowania danej transakcji jako „transakcji odpłatnej" w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy zakłada wyłącznie istnienie bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usług a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. W ten sposób okoliczność, że transakcja gospodarcza została dokonana

po cenie wyższej lub niższej od ceny rynkowej, nie ma znaczenia dla tej kwalifikacji (zob. podobnie wyrok z dnia 20 stycznia 2005 r. w sprawie C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck, Zb.Orz. s. I-743, pkt 22). Dotyczy to również związku, jaki ewentualnie może istnieć pomiędzy stronami transakcji.

26 W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z treścią samych art. 5 ust. 6 i 7 oraz art. 6 ust. 2 i 3 szóstej dyrektywy, które zrównują niektóre transakcje, z tytułu których podatnik nie otrzymuje żadnego rzeczywistego świadczenia wzajemnego, z dostawą towarów dokonywaną odpłatnie, zasady ustalania podstawy opodatkowania przewidziane w art. 11 część A ust. 1 lit. b)–d) szóstej dyrektywy mogą być stosowane tylko do transakcji nieodpłatnych (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Hotel Scandic Gåsabäck, pkt 24).

27 Z powyższego wynika, że jeżeli uzgodniono świadczenie wzajemne, które rzeczywiście zostało przekazane podatnikowi bezpośrednio w zamian za dostarczony przezeń towar lub wyświadczoną przez niego usługę, transakcję tę należy zaklasyfikować jako transakcję odpłatną, pomimo że dokonana została pomiędzy stronami powiązanymi a uzgodniona i rzeczywiście zapłacona cena jest oczywiście niższa od zwykłej ceny rynkowej. Podstawa opodatkowania takiej transakcji powinna w związku z tym zostać ustalona według zasady ogólnej ustanowionej w art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy.

28 W świetle utrwalonego orzecznictwa, zgodnie z ową zasadą ogólną podstawą opodatkowania dostawy odpłatnych towarów lub świadczenia usług jest świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane z tego tytułu przez podatnika. Owo świadczenie wzajemne jest zatem wartością subiektywną, czyli rzeczywiście otrzymaną, a nie wartością oszacowaną według kryteriów obiektywnych. Ponadto wspomniane świadczenie wzajemne musi być wyrażalne w pieniądzu (zob. ww. wyrok w sprawie Hotel Scandic Gåsabäck, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W tym zakresie bez wątpienia prawdą jest, tak jak to przypomniał rząd hiszpański, że zasada równego traktowania, której szczególnym wyrazem na poziomie prawa wtórnego Unii i w szczególnym sektorze podatków jest zasada neutralności podatkowej, wymaga, aby sytuacje porównywalne nie były traktowane w różny sposób, chyba że owo rozróżnienie jest obiektywnie uzasadnione (wyroki: z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 49, 51; a także z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 NCC Construction Danmark, Zb.Orz. s. I-10567, pkt 44).

30 Niemniej jednak w zakresie, w jakim transakcje, takie jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, w których uzgodniona cena jest oczywiście niższa od zwykłej ceny rynkowej, nadal pozostają odpłatnymi transakcjami, w których otrzymano rzeczywiste świadczenie wzajemne mogące służyć jako podstawa opodatkowania, zasada równego traktowania sama w sobie nie wymaga stosowania do nich zasad ustalania podstawy opodatkowania, jakie zostały przewidziane dla transakcji dokonanych nieodpłatnie i mających na celu, w braku jakiegokolwiek rzeczywistego świadczenia wzajemnego, ustalenie takiej podstawy opodatkowania według obiektywnych kryteriów, ponieważ takie dwa rodzaje transakcji nie są porównywalne.

31 Ponadto należy również przypomnieć w tym zakresie, że prawodawca Unii przewidział, iż zgodnie z postanowieniami art. 27 szóstej dyrektywy państwa członkowskie, w razie potrzeby, mogą zostać upoważnione do wprowadzenia wyjątków od zasad tej dyrektywy, a w szczególności w odniesieniu do jej art. 11 część A ust. 1 lit. a) (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Hotel Scandic Gåsabäck, pkt 26).

32 Niemniej jednak Trybunał orzekł już, że szczególne nowe środki stanowiące odstępstwo od szóstej dyrektywy są zgodne z prawem Unii pod warunkiem, po pierwsze, że objęte są ramami celów przewidzianych w art. 27 ust. 1 rzeczonej dyrektywy, oraz po drugie, że zostały one notyfikowane Komisji i uzyskano milczące lub dorozumiane upoważnienie Rady na warunkach przewidzianych w art. 27 ust. 1–4 (wyroki: z dnia 13 lutego 1985 r. w sprawie 5/84 Direct Cosmetics, Rec. s. 617, pkt 24; z dnia 6 lipca

1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. s. I-1883, pkt 22). Ponadto państwo członkowskie nie może bez naruszenia traktatu WE (obecnie TFUE), powołać się wobec podatnika na przepis stanowiący odstępstwo od systemu szóstej dyrektywy, ustanowiony z naruszeniem obowiązku notyfikowania nałożonego przez art. 27 ust. 2 rzeczonej dyrektywy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Direct Cosmetics, pkt 37; wyrok z dnia 15 czerwca 2006 r. w sprawie C-494/04 Heintz van Landewijck, Zb.Orz. s. I-5381, pkt 48).

33 Należy stwierdzić, że przepis, taki jak art. 79 ust. 5 ustawy 37/1992, jest nowym środkiem stanowiącym odstępstwo w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy. W rzeczywistości bowiem, pomimo że, tak jak to podniósł rząd hiszpański na rozprawie, ów art. 79 ust. 5 odpowiada przepisowi, który został wprowadzony do prawa hiszpańskiego przez Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido (ustawę 30/1985 o podatku od wartości dodanej) z dnia 2 sierpnia 1985 r. (BOE nr 190, z dnia 9 sierpnia 1985 r., s. 25214), przez którą Królestwo Hiszpanii między innymi dokonało transpozycji do prawa krajowego w celu przystąpienia do Wspólnoty Europejskiej szóstej dyrektywy, przyjęcie tego przepisu nastąpiło jednak po dniu 1 stycznia 1977 r.

34 Otóż w przypadku przystąpienia odesłanie do daty przewidzianej w prawie Unii, w braku odmiennego postanowienia w akcie przystąpienia lub w innym akcie Unii, ma zastosowanie również do państwa przystępującego, nawet wówczas gdy data ta poprzedza datę przystąpienia (wyrok z dnia 21 czerwca 2007 r. w sprawie C-366/05 Optimus - Telecomunicações, Zb.Orz. s. I-4985, pkt 32). Jeżeli chodzi o Królestwo Hiszpanii, to owa data – dzień 1 stycznia 1977 r. – nie była przedmiotem dostosowania ani w Akcie dotyczącym warunków przystąpienia Królestwa Hiszpanii i Republiki Portugalskiej oraz dostosowań w traktatach (Dz.U. 1985, L 302, s. 23), ani w innym akcie. Należy w związku z tym uznać, że przepis taki jak art. 79 ust. 5 ustawy 37/1992 mógł należeć do zakresu art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy.

35 Z powyższego wynika, że przyjęcie przez Królestwo Hiszpanii art. 79 ust. 5 ustawy 37/1992 było objęte procedurą przewidzianą w art. 27 ust. 1–4 szóstej dyrektywy

i w związku z tym Królestwo Hiszpanii powinno było poinformować o nim i uzyskać na nie upoważnienie zgodnie z tą procedurą. Tymczasem wiadomo, że w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu przed sądem krajowym ów przepis krajowy nie był przedmiotem takiej notyfikacji ani upoważnienia oraz że nie wykazano, iż inaczej było w przypadku odpowiadającego mu przepisu znajdującego się w ustawie 30/1985. W związku z tym okoliczność, że taki środek stanowiący ustępstwo nie został do tego dnia notyfikowany ani nie uzyskał upoważnienia zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 27 ust. 1–4 szóstej dyrektywy, wystarcza dla stwierdzenia, iż nie może on być stosowany przez państwo członkowskie i nie można się na niego powoływać wobec podatnika.

36 Prawdą jest, jak wskazał rząd hiszpański na rozprawie, że Trybunał orzekł już w pkt 50 ww. wyroku w sprawie Heintz van Landewijck, iż spóźnione zgłoszenie przepisu stanowiącego odstępstwo nie może mieć takich samych skutków w dziedzinie możliwości powoływania się na niego co brak zgłoszenia. Niemniej jednak stwierdzenie to, w pierwszej kolejności, dotyczyło sytuacji, w której środek stanowiący sporne odstępstwo, po pierwsze, był objęty zakresem art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy, którą to sytuację Trybunał odróżnił od sytuacji środka objętego art. 27 ust. 1, oraz po drugie, środek ten został notyfikowany po upływie terminu na notyfikację ustanowionego w art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy, lecz przed zaistnieniem okoliczności faktycznych leżących u podstaw sporu rozpatrywanego przez sąd krajowy; w drugiej kolejności stwierdzenie to stanowiło odpowiedź na pytanie, czy taki środek stanowiący odstępstwo nie powinien być stosowany również po takim spóźnionym zgłoszeniu (zob. ww. wyrok w sprawie Heintz van Landewijck, pkt 47–51).

37 Okoliczności tych nie można porównać z okolicznościami w niniejszej sprawie. W związku z tym nie można wywnioskować z rzeczonego wyroku, że w związku z tym, iż środek krajowy objęty art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowił przedmiot notyfikacji Komisji i upoważnienia przez Radę po zaistnieniu okoliczności faktycznych przed sądem krajowym, powinna istnieć możliwość zastosowania go do okoliczności poprzedzających jego notyfikację.

38 Należy również przypomnieć, że ryzyko oszustw podatkowych, które zdaniem rządu hiszpańskiego ma na celu zwalczać art. 79 ust. 5 ustawy 37/1992, powinno jedynie prowadzić do opartego na art. 27 szóstej dyrektywy wniosku dotyczącego wprowadzenia przez dane państwo członkowskie środków stanowiących odstępstwa w celu uniknięcia określonych oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Hotel Scandic Gåsabäck, pkt 26), który to wniosek został wniesiony dopiero po zaistnieniu okoliczności faktycznych przed sądem krajowym.

39 Wreszcie podnoszona w szczególności przez sąd krajowy i rząd hiszpański okoliczność, że od wejścia w życie dyrektywy 2006/69 państwa członkowskie mają możliwość bez obowiązku ubiegania się o uprzednie upoważnienie i w celu zapobiegania oszustwom i unikaniu opodatkowania do przyjęcia środków zmierzających do tego, aby w określonych okolicznościach podstawę opodatkowania stanowiła rynkowa wartość transakcji, jeżeli pomiędzy stronami istnieje powiązanie, nie ma wpływu na fakt, że w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych przed sądem krajowym szósta dyrektywa nie przyznawała takiej możliwości poza procedurę przewidzianą w ust. 1–4 tej dyrektywy.

40 Z ogółu powyższych rozważań wynika, że szósta dyrektywa powinna być interpretowana w ten sposób, iż sprzeciwia się ona temu, aby państwo członkowskie stosowało do transakcji takich, jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, dokonanych pomiędzy stronami powiązanymi, które uzgodniły cenę oczywiście niższą od zwykłej ceny rynkowej, inną zasadę ustalania podstawy opodatkowania niż ogólna zasada przewidziana w art. 11 część A ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, poprzez rozciągnięcie na nie stosowania zasad ustalania podstawy opodatkowania dotyczących przekazania lub wykorzystania towarów lub usług na potrzeby prywatne podatnika w rozumieniu art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 rzeczonej dyrektywy, jeżeli owo państwo członkowskie nie postępowało zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 27 tej dyrektywy w celu uzyskania upoważnienia na wprowadzenie takiego środka stanowiącego odstępstwo od rzeczonej zasady ogólnej.

W przedmiocie kosztów

41 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku powinna być interpretowana w ten sposób, iż sprzeciwia się ona temu, aby państwo członkowskie stosowało do transakcji takich, jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, dokonanych pomiędzy stronami powiązanymi, które uzgodniły cenę oczywiście niższą od zwykłej ceny rynkowej, inną zasadę ustalania podstawy opodatkowania niż ogólna zasada przewidziana w art. 11 część A ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, poprzez rozciągnięcie na nie stosowania zasad ustalania podstawy opodatkowania dotyczących przekazania lub wykorzystania towarów lub usług na potrzeby prywatne podatnika w rozumieniu art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 rzeczonej dyrektywy, jeżeli owo państwo członkowskie nie postępowało zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 27 tej dyrektywy w celu uzyskania upoważnienia na wprowadzenie takiego środka stanowiącego odstępstwo od rzeczonej zasady ogólnej.

Podpisy