ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 9. júna 2011 *

Vo veci C-285/10,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal Supremo (Španielsko) z 26. apríla 2010 a doručený Súdnemu dvoru 7. júna 2010, ktorý súvisí s konaním:

Campsa Estaciones de Servicio SA

proti

Administración del Estado,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory K. Schiemann, sudcovia A. Prechal a E. Jarašiūnas (spravodajca),

generálny advokát: J. Mazák,
tajomník: C. Strömholm, referentka,

* Jazyk konania: španielčina.

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 31. marca 2011,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Campsa Estaciones de Servicio SA, v zastúpení: F. Bonastre Capell, abogado,

— španielska vláda, v zastúpení: pôvodne B. Plaza Cruz, neskôr S. Centeno Huerta, splnomocnené zástupkyne,

— Európska komisia, v zastúpení: I. Martínez del Peral a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou Campsa Estaciones de Servicio SA (ďalej len „Campsa“) a Administración del Estado vo veci platobného výmeru vydaného Oficina Nacional de Inspección (národný inšpekčný úrad) týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za rok 1993.

Právny rámec

Právo Únie

3 V zmysle článku 2 ods. 1 šiestej smernice „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“ podlieha DPH.

4 Článok 5 ods. 6 a 7 šiestej smernice stanovuje:

„6. Aplikácia [použitie – *neoficiálny preklad*] tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív zdaniteľnej osoby touto osobou na účely jej osobného využitia [použitia – *neoficiálny preklad*] alebo na účely osobného využitia [použitia – *neoficiálny preklad*] jej zamestnancov, bezplatné [bezodplatné – *neoficiálny preklad*] poskytnutie tohto tovaru k dispozícii alebo jeho aplikácia [použitie – *neoficiálny preklad*] na účely iné ako podnikateľské, kde [DPH] za príslušný tovar alebo za jeho súčasti bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná, sa bude považovať za poskytnutie tovaru za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*]. Avšak aplikácia [použitie – *neoficiálny preklad*] tohto tovaru na poskytovanie vzoriek alebo darov nízkej hodnoty pre obchodné účely zdaniteľnej osoby sa za poskytnutie tovaru za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*] považovať nebude.

7. Členské štáty môžu považovať tovar za poskytnutý za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*], ak ide o:

a) aplikáciu [použitie – *neoficiálny preklad*] zdaniteľnou osobou pre jej podnikateľské účely v prípade tovaru vyrobeného, zostrojeného, získaného, spracovaného, zakúpeného alebo dovezeného v priebehu jej obchodovania, kde by [DPH] za tento tovar, získaný od inej zdaniteľnej osoby, nebola plne odpočítateľná [ak by ju nadobudnutie takéhoto tovaru od inej zdaniteľnej osoby neoprávňovalo na úplný odpočet DPH – *neoficiálny preklad*],

b) aplikáciu [použitie – *neoficiálny preklad*] tovaru zdaniteľnou osobou na účely zdaniteľných [nezdaniteľných – *neoficiálny preklad*] plnení, kde [ak – *neoficiálny preklad*] sa [DPH] za tento tovar stala plne alebo čiastočne odpočítateľnou po jeho nadobudnutí alebo po jeho aplikácii [použití – *neoficiálny preklad*] v súlade s pododsekom a),

c) … zadržanie tovaru zdaniteľnou osobou alebo jej nástupcami, keď táto osoba prestane vykonávať hospodársku činnosť podliehajúcu dani, v prípadoch, kde sa [DPH] za tento tovar stala plne alebo čiastočne odpočítateľnou po jeho nadobudnutí alebo po jeho aplikácii [použití – *neoficiálny preklad*] v súlade s pododsekom a).“

5 Podľa článku 6 ods. 2 a 3 šiestej smernice:

„2. Za poskytovanie služieb za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*] sa bude považovať:

a) používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív na účely osobného využitia [použitia – *neoficiálny preklad*] zdaniteľnou osobou alebo jej zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, kde [ak – *neoficiálny preklad*] [DPH] za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná,

b) bezplatné [bezodplatné – *neoficiálny preklad*] poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou pre jej vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami alebo na účely iné ako sú jej podnikateľské účely.

…

3. … môžu členské štáty považovať poskytovanie služieb za poskytovanie služieb za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*], ak tieto služby poskytuje zdaniteľná osoba na účely jej podnikania, kde [v prípade, ak – *neoficiálny preklad*] by [DPH] za tieto služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou nebola plne odpočítateľná."

6 Článok 11 A ods. 1 šiestej smernice upravujúci základ dane v rámci územia jedného štátu stanovuje:

„Základom dane je:

a) v prípade poskytovania tovaru alebo služieb, ktoré nie sú uvedené v nasledujúcich bodoch b), c) a d), všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb,

b) v prípade poskytovania tovaru podľa článku 5(6) a (7) nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru alebo, ak nákupná cena neexistuje, režijná cena stanovená v čase dodávky,

c) v prípade poskytovania služieb podľa článku 6(2) úplné náklady na služby poskytované zdaniteľnou osobou,

d) v prípade poskytovania služieb podľa článku 6(3) hodnota služieb poskytnutých na voľnom trhu.

…“

7 Článok 27 šiestej smernice stanovuje:

„1. Rada konajúca [konajúca jednomyseľne – *neoficiálny preklad*] na základe návrhu Komisie, môže dať ktorémukoľvek členskému štátu právo zaviesť špeciálne opatrenia na zrušenie platnosti ustanovení [zaviesť osobitné výnimky z ustanovení – *neoficiálny preklad*] tejto smernice v záujme zjednodušenia postupu pri účtovaní dane alebo zabráneniu daňovým únikom alebo obchádzaniu daňových povinností. Opatrenia zamerané na zjednodušenie postupu pri účtovaní dane, s výnimkou zanedbateľnej čiastky, nesmú mať vplyv na sumu splatnej dane v konečnej spotrebnej etape.

2. Členský štát, ktorý by chcel zaviesť opatrenia definované v odseku 1 musí o tom informovať Komisiu a poskytnúť jej potrebné informácie.

3. Komisia bude do jedného mesiaca informovať ostatné členské štáty o navrhovaných opatreniach.

4. Rozhodnutia Rady budú považované za prijaté, ak v priebehu dvoch mesiacov budú ostatné členské štáty informované ako je to uvedené v predchádzajúcom odseku, a ak žiaden z členských štátov ani Komisia nepožiada, aby sa táto otázka nastolila na zasadnutie Rady.

5. Členské štáty, ktoré zaviedli od [do – *neoficiálny preklad*] 1. januára 1977 špeciálne opatrenia, o ktorých sa hovorí v odseku 1 vyššie, môžu si ich ponechať v platnosti za predpokladu, že upovedomia o tom Komisiu do 1. januára 1978 s tým, že kde boli takéto derogácie [výnimky – *neoficiálny preklad*] navrhnuté kvôli zjednodušeniu postupov pri účtovaní dane, zodpovedajú požiadavkám uvedeným v odseku 1 vyššie [pod podmienkou, že takéto výnimky zodpovedajú požiadavkám uvedeným v odseku 1 vyššie, ak boli navrhnuté na zjednodušenie postupov pri účtovaní dane – *neoficiálny preklad*]."

8 Rozhodnutím Rady 2006/387/ES z 15. mája 2006, ktorým sa Španielskemu kráľovstvu povoľuje uplatňovať opatrenie odchylne od článku 11 a článku 28e šiestej smernice 77/388/EHS o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu (Ú. v. EÚ L 150, s. 11), Španielske kráľovstvo získalo postupom stanoveným v článku 27 ods. 1 až 4 šiestej smernice oprávnenie zaviesť výnimku zo všeobecného pravidla určovania základu dane stanoveného v článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice. Článok 1 tohto rozhodnutia stanovuje:

„… Španielskemu kráľovstvu [sa] povoľuje, aby bol zdaniteľný základ pre dodávky tovaru alebo služieb, alebo pre nadobudnutia tovaru vnútri Spoločenstva rovnaký ako trhová hodnota…, ak je úhrada výrazne nižšia ako trhová hodnota a prijímateľ dodávky alebo v prípade nadobudnutia tovaru vnútri Spoločenstva nadobúdateľ nemá právo na úplný odpočet [DPH]…

Toto opatrenie sa môže uplatňovať len na boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a daňovým únikom a vtedy, ak úhradu, z ktorej by inak vychádzal zdaniteľný základ, ovplyvnili rodinné, riadiace, vlastnícke, finančné alebo právne prepojenia…"

9 Článok 11 A šiestej smernice bol zmenený a doplnený smernicou Rady 2006/69/ES z 24. júla 2006, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o určité opatrenia na zjednodušenie postupu pri účtovaní dane z pridanej hodnoty a na pomoc v boji proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani, a ktorou sa zrušujú určité rozhodnutia udeľujúce výnimky (Ú. v. EÚ L 221, s. 9). Smernica 2006/69 predovšetkým

vložila do článku 11 A šiestej smernice nový odsek 6. V zmysle tohto odseku môžu členské štáty s cieľom zabrániť daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani prijať opatrenia na zabezpečenie toho, aby základom dane pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb bola bežná hodnota plnenia, pokiaľ je protiplnenie nižšie alebo vyššie, podľa okolností, ako táto bežná hodnota a existuje prepojenie medzi zmluvnými stranami.

10 Oprávnenie Španielskeho kráľovstva na základe rozhodnutia 2006/387 zaniklo nadobudnutím účinnosti smernice 2006/69.

11 Oprávnenie členských štátov prijať v prípade plnení medzi prepojenými osobami opatrenia na predchádzanie daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dane je odvtedy stanovené v článku 80 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), ktorá je účinná aj v súčasnosti.

Vnútroštátne právo

12 Článok 78 ods. 1 zákona 37/1992 o dani z pridanej hodnoty (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) z 28. decembra 1992 (BOE č. 312 z 29. decembra 1992, s. 44247), v znení platnom v čase skutkových okolností vo veci samej (ďalej len „zákon 37/1992“), stanovoval všeobecné pravidlo na určenie základu dane nasledujúcim spôsobom:

„Základom dane je celková výška protiplnenia poskytnutého odberateľom alebo treťou osobou za zdaniteľné plnenia.“

13 Článok 79 ods. 5 zákona 37/1992 však stanovuje:

„Ak medzi účastníkmi zdaniteľných plnení existuje prepojenie a dohodnú si ceny, ktoré sú zjavne nižšie ako ceny na voľnom trhu, základ dane nemôže byť nižší ako základ dane určený podľa pravidiel uvedených v odsekoch 3 a 4 vyššie."

14 Článok 79 zákona 37/1992 stanovoval vo svojich odsekoch 3 a 4 osobitné pravidlá na určenie základu dane v prípade použitia alebo používania tovaru alebo služieb pre vlastnú potrebu zdaniteľnej osoby. Tieto prípady zodpovedajú situáciám stanoveným v článku 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2 šiestej smernice.

15 Po prijatí smernice 2006/69 bol článok 79 ods. 5 zákona 37/1992 zmenený a doplnený zákonom 36/2006 o opatreniach proti daňovým únikom (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal) z 29. novembra 2006 (BOE č. 286 z 30. novembra 2006, s. 42087). Znenie tohto ustanovenia bolo prijaté preto, aby zodpovedalo zmenám, ktoré zaviedla smernica 2006/69 do článku 11 A šiestej smernice, a predovšetkým aby zodpovedalo novému odseku 6 tohto článku.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

16 Dňa 31. decembra 1993 previedla spoločnosť Campsa viaceré čerpacie stanice nachádzajúce sa na území Španielska na spoločnosť Repsol Combustibles Petrolíferos SA za sumu 1 732 419 313 ESP. Je nesporné, že išlo o plnenie medzi prepojenými osobami v zmysle článku 79 ods. 5 zákona 37/1992.

17 Dňa 7. júla 1998 oznámil španielsky daňový úrad spoločnosti Campsa svoj nesúhlas s daňovým priznaním k DPH za rok 1993, pričom uviedol, že na tento predaj sa musí uplatňovať pravidlo určenia základu dane stanovené v článku 79 ods. 5 zákona 37/1992, lebo sa vyznačuje prepojením medzi dotknutými účastníkmi, a tí sa dohodli na cene zjavne nižšej, ako je cena na voľnom trhu. Daňový úrad ďalej určil správny základ dane na 4 076 112 060 ESP. Daňový výmer k DPH za rok 1993 vychádzajúci z tohto určenia základu dane bol vydaný 11. decembra 1998.

18 Tribunal Económico-Administrativo Central potvrdil tento platobný výmer rozhodnutím z 21. februára 2001. Spoločnosť Campsa podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na komoru pre správne spory Audiencia Nacional, ktorá ho zamietla rozsudkom z 30. apríla 2004. Spoločnosť Campsa podala proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie tohto prejudiciálneho konania.

19 Tribunal Supremo usudzuje, že na rozhodnutie sporu, ktorý mu bol predložený, musí predovšetkým posúdiť, či sa na plnenia medzi prepojenými osobami musí nevyhnutne uplatňovať všeobecné pravidlo určovania základu dane stanovené v článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice, keďže táto smernica neobsahuje osobitné pravidlo určovania základu dane v takýchto prípadoch.

20 Tribunal Supremo sa domnieva, že výklad práva Únie vyvoláva rozumné pochybnosti. Uvádza, že sa zdá, že judikatúra Súdneho dvora svedčí v prospech uplatňovania tohto všeobecného pravidla a že Španielske kráľovstvo získalo oprávnenie na výnimku z neho až po vydaní sporného platobného výmeru. Zdôrazňuje však, že od nadobudnutia účinnosti smernice 2006/69 majú členské štáty bez toho, aby žiadali o predchádzajúce povolenie, možnosť stanoviť osobitnými dočasnými opatreniami výnimky pri určovaní základu dane, ako sú výnimky povolené rozhodnutím 2006/387, a že táto možnosť pretrváva aj v smernici 2006/112. Okrem toho Abogado del Estado v konaní pred ním uviedol, že uplatňovanie článku 79 ods. 5 zákona 37/1992 nie je v rozpore s právom Únie a nebolo ani pred tým, ako bolo prijaté rozhodnutie 2006/387, najmä

preto, že v prípadoch použitia alebo používania tovaru a služieb pre vlastnú potrebu zdaniteľnej osoby v zmysle článku 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2 šiestej smernice vrátane plnení medzi prepojenými osobami umožňovala šiesta smernica uplatnenie cien na voľnom trhu.

21 Za týchto okolností rozhodol Tribunal Supremo o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Povoľovala [šiesta smernica] členským štátom, aby stanovili v prípade plnení medzi prepojenými osobami, ak bola cena zjavne nižšia ako cena na voľnom trhu, základ dane odlišný od základu dane určeného všeobecným pravidlom v článku 11 A písm. a) tejto smernice, t. j. od protihodnoty, rozšírením pôsobnosti pravidiel o použití tovaru a služieb pre vlastnú potrebu (ako stanovil článok 79 ods. 5 zákona [37/1992] pred jeho novelizáciou zákonom 36/2006…), ak nebol dodržaný osobitný postup na získanie povolenia na uplatňovanie výnimky zo všeobecného pravidla upravený v článku 27 šiestej smernice, pričom túto výnimku získalo [Španielske kráľovstvo] až rozhodnutím Rady [2006/387]?“

O prejudiciálnej otázke

22 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či šiestu smernicu treba vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby členský štát uplatňoval na plnenia medzi prepojenými osobami, ktoré si dohodli ceny zjavne nižšie ako ceny na voľnom trhu, iné pravidlo určovania základu dane, ako je všeobecné pravidlo stanovené v článku 11 A ods. 1

písm. a) šiestej smernice, rozšírením pôsobnosti pravidiel určovania základu dane týkajúcich sa použitia alebo používania tovaru a poskytnutých služieb pre vlastné potreby zdaniteľnej osoby v zmysle článku 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2 šiestej smernice, ak tento členský štát nedodržal postup stanovený v článku 27 šiestej smernice na získanie povolenia na stanovenie takejto výnimky z uvedeného všeobecného pravidla.

23 Španielska vláda sa domnieva, že v podmienkach, ako sú tie uvedené v článku 79 ods. 5 zákona 37/1992, je členský štát oprávnený stanoviť základ dane odlišný od základu, ktorý stanovuje článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice. Toto vnútroštátne ustanovenie podľa nej zodpovedalo zásadám daňovej neutrality a rovnosti zaobchádzania a bolo v súlade so šiestou smernicou, lebo jeho cieľom bol boj proti daňovým únikom. Okrem toho uvádza, že možnosť štátu stanoviť výnimky tohto druhu bola zavedená smernicou 2006/69 a pretrváva aj v smernici 2006/112.

24 Spoločnosť Campsa a Európska komisia zastávajú naopak stanovisko, že šiesta smernica pred tým, ako bola zmenená a doplnená smernicou 2006/69, neumožňovala členským štátom stanoviť za okolností, ako sú tie, ktoré sú uvedené v článku 79 ods. 5 zákona 37/1992, iné pravidlo určovania základu dane, ako je to, ktoré stanovuje článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice, bez získania povolenia na zavedenie takejto výnimky upravené v článku 27 tej istej smernice.

25 V tejto súvislosti treba pripomenúť jednak to, že možnosť považovať určité plnenia za „plnenia za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*]“ v zmysle článku 2 šiestej smernice predpokladá jedine existenciu priamej súvislosti medzi dodaním tovarov alebo poskytnutím služieb a protihodnotou, ktorú zdaniteľná osoba skutočne prijala. Ďalej skutočnosť, že ekonomické plnenie sa uskutočňuje za cenu vyššiu alebo

nižšiu, ako je režijná cena, čiže aj cena na voľnom trhu, je pri tejto kvalifikácii irelevantná (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. januára 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Zb. s. I-743, bod 22). To isté platí, aj pokiaľ ide o prepojenie, ktoré môže existovať medzi účastníkmi plnenia.

26 Okrem toho sa v zmysle samotných ustanovení článku 5 ods. 6 a 7 a článku 6 ods. 2 a 3, podľa ktorých sa určité plnenia, za ktoré zdaniteľná osoba v skutočnosti neprijme žiadnu reálnu protihodnotu, považujú za plnenia za protihodnotu, pravidlá určovania základu dane stanovené v článku 11 A ods. 1 písm. b) až d) šiestej smernice uplatňujú iba vtedy, ak ide o bezodplatné plnenia (pozri v tomto zmysle rozsudok Hotel Scandic Gåsabäck, už citovaný, bod 24).

27 Z toho vyplýva, že ak bolo dohodnuté a zdaniteľnej osobe v priamej súvislosti s tovarom, ktorý dodala, alebo službou, ktorú poskytla, skutočne zaplatené protiplnenie, toto plnenie sa musí považovať za plnenie za protihodnotu, hoci sa uskutočnilo medzi prepojenými osobami a dohodnutá a skutočne zaplatená cena bola zjavne nižšia ako cena na voľnom trhu. Základ dane pri takomto plnení preto musí byť určený podľa všeobecného pravidla stanoveného v článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice.

28 Z ustálenej judikatúry pritom vyplýva, že v súlade s týmto všeobecným pravidlom je pri dodaní tovaru za protihodnotu alebo poskytnutí služieb za protihodnotu základom dane protiplnenie skutočne prijaté na tento účel zdaniteľnou osobou. Toto protiplnenie je teda subjektívnou hodnotou, a to hodnotou skutočne prijatou, a nie hodnotou stanovenou na základe objektívnych kritérií. Okrem toho musí byť toto protiplnenie vyjadriteľné v peniazoch (rozsudok Hotel Scandic Gåsabäck, už citovaný, bod 21 a citovaná judikatúra).

29 V tejto súvislosti je určite pravda, ako to tiež pripomenula španielska vláda, že zásada rovnosti zaobchádzania, ktorej osobitným vyjadrením na úrovni sekundárneho práva Únie a osobitne v daňovej oblasti je zásada daňovej neutrality, vyžaduje, aby porovnateľné situácie neboli posudzované rozdielne okrem prípadu, ak rozlišovanie možno objektívne odôvodniť (rozsudky z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Zb. s. I-2283, body 49 a 51, ako aj z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Zb. s. I-10567, bod 44).

30 Pokiaľ však plnenia, ako sú tie vo veci samej, pri ktorých boli dohodnuté ceny zjavne nižšie ako ceny na voľnom trhu, sú stále plneniami za protihodnotu, pri ktorých bolo prijaté skutočné protiplnenie, ktoré môže slúžiť ako základ dane, zásada rovnosti zaobchádzania sama osebe nemôže spôsobiť, aby sa na nich uplatňovali pravidlá určovania základu dane, ktoré boli stanovené pre plnenia uskutočňované bezodplatne a ktorých cieľom je pri neexistencii akéhokoľvek skutočného protiplnenia určiť takýto základ dane podľa objektívnych kritérií, pretože tieto dva druhy plnení nie sú porovnateľné.

31 V tejto súvislosti treba okrem iného rovnako pripomenúť, že zákonodarca Únie v súlade s článkom 27 tejto smernice stanovil, že členské štáty sú oprávnené, ak je to potrebné, zaviesť výnimky z pravidiel tejto smernice a predovšetkým z pravidla stanoveného v jej článku 11 A ods. 1 písm. a) (pozri najmä rozsudok Hotel Scandic Gåsabäck, už citovaný, bod 26).

32 Súdny dvor však už rozhodol, že nové osobitné opatrenia, ktoré stanovujú výnimky zo šiestej smernice, sú v súlade s právom Únie len pod podmienkou, že jednak sú v súlade s cieľmi stanovenými v článku 27 ods. 1 uvedenej smernice, a že jednak boli predmetom oznámenia Komisii a mlčky daného alebo výslovného povolenia Rady, ktoré bolo získané za podmienok upresnených v odsekoch 1 až 4 toho istého článku (rozsudky z 13. februára 1985, Direct Cosmetics, 5/84, Zb. s. 617, bod 24, a zo 6. júla

1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 22). Okrem toho členský štát nemôže bez toho, aby porušil Zmluvu o ES (teraz ZFEÚ), uplatňovať voči zdaniteľnej osobe ustanovenie obsahujúce výnimku z právnej úpravy šiestej smernice zavedené v rozpore s povinnosťou oznámenia stanovenou v článku 27 ods. 2 uvedenej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky Direct Cosmetics, už citovaný, bod 37, a z 15. júna 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04, Zb. s. I-5381, bod 48).

33 Treba konštatovať, že ustanovenie, ako je článok 79 ods. 5 zákona 37/1992, predstavuje novú výnimku v zmysle článku 27 ods. 1 šiestej smernice. Hoci totiž, ako to uviedla španielska vláda na pojednávaní, tento článok 79 ods. 5 zodpovedá ustanoveniu, ktoré bolo zavedené do španielskeho právneho poriadku zákonom 30/1985 o dani z pridanej hodnoty (Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido) z 2. augusta 1985 (BOE č. 190 z 9. augusta 1985, s. 25214), ktorým Španielske kráľovstvo prebralo do vnútroštátneho právneho poriadku vzhľadom na svoje pristúpenie k Európskym spoločenstvám predovšetkým šiestu smernicu, prijatie tohto ustanovenia nastalo až po 1. januári 1977.

34 V prípade pristúpenia platí, že pokiaľ neexistuje odlišné ustanovenie v akte o pristúpení alebo inom akte Únie, odkaz na dátum stanovený v práve Únie zaväzuje aj pristupujúci štát, a to i v prípade, že tento dátum je skorší ako dátum pristúpenia (rozsudok z 21. júna 2007, Optimus – Telecomunicações, C-366/05, Zb. s. I-4985, bod 32). Pokiaľ ide o Španielske kráľovstvo, dátum 1. január 1977 nebol upravený ani v akte o podmienkach pristúpenia Španielskeho kráľovstva a Portugalskej republiky a o úprave zmlúv (Ú. v. ES L 302, 1985, s. 23), ani v inom akte. Preto nemožno usudzovať, žeby ustanovenie, ako je článok 79 ods. 5 zákona 37/1992, mohlo vychádzať z článku 27 ods. 5 šiestej smernice.

35 Z toho vyplýva, že na prijatie článku 79 ods. 5 zákona 37/1992 Španielskym kráľovstvom sa vzťahoval postup stanovený v článku 27 ods. 1 až 4 šiestej smernice, a preto

muselo byť oznámené a povolené v súlade s týmto postupom. Je však nesporné, že ku dňu rozhodujúcich skutočností vo veci samej nebolo toto vnútroštátne ustanovenie predmetom takéhoto oznámenia a nepreukázalo sa, že pri zodpovedajúcom ustanovení, ktoré bolo súčasťou zákona 30/1985, to bolo inak. V dôsledku toho skutočnosť, že takáto výnimka nebola k uvedenému dňu oznámená a povolená postupom stanoveným v článku 27 ods. 1 až 4 šiestej smernice, postačuje na konštatovanie, že ju členský štát nemôže uplatňovať a dovolávať sa jej vo vzťahu k zdaniteľnej osobe.

36 Je nepochybné, ako to uviedla španielska vláda na pojednávaní, že Súdny dvor v bode 50 už citovaného rozsudku Heintz van Landewijck rozhodol, že pokiaľ ide o uplatňovanie, neskoré oznámenie výnimky nemôže mať také isté dôsledky ako neoznámenie. Takéto rozhodnutie sa však po prvé týkalo situácie, v ktorej sporná výnimka jednak vychádzala z odseku 5 článku 27 šiestej smernice a Súdny dvor odlíšil túto situáciu od tej, v ktorej výnimka vychádza z odseku 1 toho istého článku, a jednak nebola pri oznámení dodržaná lehota na oznámenie stanovená v článku 27 ods. 5 šiestej smernice, bola však oznámená pred tým, ako nastali skutočnosti, ktoré viedli k sporu predloženému vnútroštátnemu súdu, a po druhé odpovedalo na otázku, či má takáto výnimka ostať neuplatniteľná aj po tomto neskorom oznámení (pozri rozsudok Heintz van Landewijck, už citovaný, body 47 až 51).

37 Tieto okolnosti nie sú porovnateľné s okolnosťami, o ktoré ide vo veci samej. Preto z uvedeného rozsudku nemožno vyvodiť, že vzhľadom na skutočnosť, že vnútroštátne opatrenie vychádzajúce z článku 27 ods. 1 šiestej smernice bolo predmetom oznámenia Komisii a povolenia Rady po tom, čo nastali rozhodujúce skutočnosti vo veci samej, musí byť toto vnútroštátne ustanovenie uplatniteľné na skutočnosti, ktoré nastali pred jeho oznámením.

38 Rovnako treba pripomenúť, že nebezpečenstvo daňových únikov, proti ktorým je boj podľa španielskej vlády cieľom článku 79 ods. 5 zákona 37/1992, môže viesť len k žiadosti na základe článku 27 šiestej smernice týkajúcej sa zavedenia výnimiek členským štátom, aby sa zabránilo určitým daňovým únikom alebo obchádzaniu daňových povinností (pozri v tomto zmysle rozsudok Hotel Scandic Gåsabäck, už citovaný, bod 26), pričom táto žiadosť bola podaná až potom, čo nastali rozhodujúce skutočnosti vo veci samej.

39 Nakoniec okolnosť, ktorú uviedli predovšetkým vnútroštátny súd a španielska vláda, že od nadobudnutia účinnosti smernice 2006/69 môžu členské štáty na to, aby predchádzali daňovým únikom alebo obchádzaniu platenia daní, bez žiadania predchádzajúceho povolenia prijať opatrenia, aby bol za určitých okolností, ak medzi účastníkmi plnenia existuje prepojenie, základ dane tvorený bežnou hodnotou plnenia, je bezvýznamná, lebo v okamihu rozhodujúcich skutočností vo veci samej im šiesta smernica takúto možnosť priznávala iba v rámci postupu stanoveného v článku 27 ods. 1 až 4 tejto smernice.

40 Zo všetkého, čo je uvedené vyššie, vyplýva, že šiesta smernica sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát uplatňoval na plnenia, ako sú tie, o ktoré ide vo veci samej, uskutočňované medzi prepojenými osobami, ktoré si dohodli cenu zjavne nižšiu, ako je cena na voľnom trhu, iné pravidlo určovania základu dane, ako je všeobecné pravidlo stanovené v článku 11 A ods. 1 písm. a) tejto smernice, rozšírením pôsobnosti pravidiel určovania základu dane týkajúcich sa použitia alebo používania tovaru a poskytnutých služieb pre vlastné potreby zdaniteľnej osoby v zmysle článku 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2 uvedenej smernice, ak tento členský štát nedodržal postup stanovený v článku 27 tej istej smernice na získanie povolenia na stanovenie takejto výnimky z uvedeného všeobecného pravidla.

O trovách

41 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát uplatňoval na plnenia, ako sú tie, o ktoré ide vo veci samej, uskutočňované medzi prepojenými osobami, ktoré si dohodli cenu zjavne nižšiu, ako je cena na voľnom trhu, iné pravidlo určovania základu dane, ako je všeobecné pravidlo stanovené v článku 11 A ods. 1 písm. a) tejto smernice, rozšírením pôsobnosti pravidiel určovania základu dane týkajúcich sa použitia alebo používania tovaru a poskytnutých služieb pre vlastné potreby zdaniteľnej osoby v zmysle článku 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2 uvedenej smernice, ak tento členský štát nedodržal postup stanovený v článku 27 tej istej smernice na získanie povolenia na stanovenie takejto výnimky z uvedeného všeobecného pravidla.

Podpisy