SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 9. junija 2011 *

V zadevi C-285/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Supremo (Španija) z odločbo z dne 26. aprila 2010, ki je prispela na Sodišče 7. junija 2010, v postopku

**Campsa Estaciones de Servicio SA**

proti

**Administración del Estado**,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi K. Schiemann, predsednik senata, A. Prechal, sodnica, in E. Jarašiūnas (poročevalec), sodnik,

generalni pravobranilec: J. Mazák,
sodna tajnica: C. Strömholm, administratorka,

* Jezik postopka: španščina.

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 31. marca 2011,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Campsa Estaciones de Servicio SA F. Bonastre Capell, odvetnik,

– za špansko vlado sprva B. Plaza Cruz, nato S. Centeno Huerta, zastopnici,

– za Evropsko komisijo I. Martínez del Peral in R. Lyal, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

**Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Campsa Estaciones de Servicio SA (v nadaljevanju: Campsa) in l'Administración del Estado zaradi odločbe o odmeri davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za leto 1993, ki ga je izdala Oficina Nacional de Inspección (nacionalna inšpekcijska služba).

## Pravni okvir

*Pravo Unije*

3 V skladu s členom 2, točka 1, Šeste direktive je „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo " predmet DDV.

4 Člen 5(6) in (7) Šeste direktive določa:

„6. Za dobavo, opravljeno za plačilo, se šteje uporaba blaga s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev, za njegovo zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, ali brezplačna odtujitev ali splošneje uporaba blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je bil [DDV] od zadevnega blaga ali sestavin tega blaga v celoti ali deloma odbiten. Vendar pa se tako ne obravnava uporaba blaga za namene dajanja vzorcev ali daril manjših vrednosti za namene dejavnosti davčnega zavezanca.

7. Za dobavo, opravljeno za plačilo, lahko države članice štejejo:

(a) uporabo blaga s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti, ki ga proizvede, konstruira, izkoplje, predela, nabavi ali uvozi v okviru takšne dejavnosti, kjer [DDV] od takšnega blaga, če bi bilo pridobljeno od drugega davčnega zavezanca, ne bi bil v celoti odbiten;

(b) uporabo blaga s strani davčnega zavezanca za namene neobdavčljivih transakcij, kjer je bil [DDV] od takšnega blaga v celoti ali deloma odbiten pri pridobitvi ali pri uporabi v skladu s pododstavkom (a);

(c) zadržanje blaga s strani davčnega zavezanca ali njegovih naslednikov po prenehanju opravljanja obdavčljive gospodarske dejavnosti, kjer je bil davek na dodano vrednost od takšnega blaga v celoti ali deloma odbiten pri pridobitvi ali pri uporabi v skladu s pododstavkom (a) […]“

5 Člen 6(2) in (3) Šeste direktive določa:

„2. Za opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

(a) uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je [DDV] za takšno blago v celoti ali deloma odbiten;

(b) opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.

[…]

3. […] lahko države članice obravnavajo kot opravljanje storitev za plačilo opravljanje storitev davčnega zavezanca za namene njegovega podjetja, če [DDV] od takšne storitve, če bi jo opravil drug davčni zavezanec, ne bi bil v celoti odbiten."

6 Člen 11(A)(1) Šeste direktive, ki se nanaša na davčno osnovo za DDV na ozemlju države, določa:

„Davčna osnova:

(a) pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav;

(b) pri dobavah iz člena 5(6) in (7) je nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali ob odsotnosti nabavne cene lastna cena blaga, določena v trenutku dobave;

(c) pri dobavah iz člena 6(2) so celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve;

(d) pri dobavah iz člena 6(3) je tržna vrednost opravljenih storitev.

[…]“

7 Člen 27 Šeste direktive določa:

„1. Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli državi članici, da uvede posebne ukrepe za odstopanje od določb te direktive, za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ali za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ne smejo, razen v zanemarljivem obsegu, vplivati na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje.

2. Država članica, ki želi uvesti ukrepe iz odstavka 1, o njih obvesti Komisijo in ji da na razpolago vse potrebne informacije.

3. Komisija v roku enega meseca o predlaganih ukrepih obvesti druge države članice.

4. Šteje se, da je odločitev Sveta sprejeta, če v dveh mesecih od obvestila iz prejšnjega odstavka drugim državam članicam niti Komisija niti druga država članica nista zaprosili, da zadevo obravnava Svet.

5. Tiste države članice, ki 1. januarja 1977 uporabljajo posebne ukrepe, navedene v odstavku 1 zgoraj, lahko te ukrepe ohranijo pod pogojem, da o njih do 1. januarja 1978 uradno obvestijo Komisijo, in, če so takšna odstopanja namenjena poenostavitvi postopka za obračunavanje davka, da so v skladu z zahtevo iz odstavka 1 zgoraj."

8 Z Odločbo Sveta z dne 15. maja 2006 o dovolitvi Kraljevini Španiji, da uporabi ukrep z odstopanjem od člena 11 in člena 28e Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (2006/387/ES) (UL L 150, str. 11) je bilo Kraljevini Španiji v skladu s postopkom, določenim v členu 27, od (1) do (4), Šeste direktive dovoljeno sprejeti ukrep, s katerim se odstopa od splošnih pravil za določitev davčne osnove iz člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive. Člen 1 te odločbe določa:

„Kraljevini Španiji se […] dovoli, da določi davčno osnovo dobav blaga ali storitev ali pridobitev blaga znotraj Skupnosti, enako tržni vrednosti […], če je protivrednost občutno nižja od tržne vrednosti in prejemnik dobave ali prevzemnik v primeru pridobitve znotraj Skupnosti nima pravice do polnega odbitka [DDV] […]

Ta ukrep se lahko uporablja le za preprečevanje izogibanja davkom ali davčnih utaj in v primerih, ko so na protivrednost, na kateri bi sicer temeljila davčna osnova, vplivale družinske, upravljavske, lastniške, finančne ali pravne povezave […]"

9 Člen 11(A) Šeste direktive je bil spremenjen z Direktivo Sveta 2006/69/ES z dne 24. julija 2006 o spremembah Direktive 77/388/EGS v zvezi z nekaterimi ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka na dodano vrednost in za pomoč pri preprečevanju davčne utaje ali izogibanja davku ter o razveljavitvi nekaterih odločb

o odobritvi odstopanj (UL L 221, str. 9). Z Direktivo 2006/69 je bil med drugim v člen 11(A) vstavljen nov odstavek 6. V skladu s tem odstavkom lahko države članice, da bi preprečile davčno utajo ali izogibanje davku, sprejmejo ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je davčna osnova v zvezi z dobavo blaga ali storitev enaka tržni vrednosti, kadar je plačilo, odvisno od primera, nižje ali višje od te tržne vrednosti in gre za transakcijo med povezanimi osebami.

10 Z začetkom veljave Direktive 2006/69 je dovoljenje Kraljevini Španiji iz Odločbe 2006/387 prenehalo veljati.

11 Države članice imajo odslej na podlagi člena 80 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), ki je trenutno v veljavi, možnost, da za transakcije med povezanimi osebami – za preprečitev davčne utaje ali izogibanja davku – uvedejo ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je davčna osnova tržna vrednost transakcije.

*Nacionalno pravo*

12 Člen 78(1) zakona 37/1992 o davku na dodano vrednost (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) z dne 28. decembra 1992 (BOE št. 312 z dne 29. decembra 1992, str. 44247), v različici, ki je veljala ob nastanku dejanskega stanja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon 37/1992), je splošno pravilo za določitev davčne osnove določal tako:

„Davčna osnova je enaka celotnemu znesku vsega, kar predstavlja plačilo za obdavčljive transakcije, ki ga izvrši naročnik ali tretje osebe“.

13 Vendar je člen 79(5) zakona 37/1992 določal:

„Kadar gre za obdavčljivo transakcijo med povezanimi osebami in je dogovorjena cena znatno nižja od običajnih tržnih cen, davčna osnova ne sme biti nižja od tiste, ki bi bila izračunana ob upoštevanju pravil, ki so določena v odstavkih 3 in 4 tega člena."

14 Člen 79 zakona 37/1992 je v odstavkih 3 in 4 določal posebna pravila za določitev davčne osnove, če gre za uporabo blaga in za opravljanje storitev za zasebne namene davčnega zavezanca. Ti primeri ustrezajo položajem, ki so predvideni v členih 5(6) in 6(2) Šeste direktive.

15 Po sprejetju Direktive 2006/69 je bil z zakonom 36/2006 o ukrepih za preprečevanje davčne utaje (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal) z dne 29. novembra 2006 (BOE št. 286 z dne 30. novembra 2006, str. 42087) spremenjen člen 79(5) zakona 37/1992. Besedilo te določbe je bilo prilagojeno tako, da je odražalo spremembe, ki so bile v člen 11(A) Šeste direktive vnesene z Direktivo 2006/69, in sicer zlasti novi odstavek 6 tega člena.

**Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

16 Družba Campsa je 31. decembra 1993 družbi Repsol Combustibles Petrolíferos SA za 1.732.419.313 ESP prodala več bencinskih črpalk na španskem ozemlju. Ni sporno, da je šlo za transakcijo med povezanimi osebami v smislu člena 79(5) zakona 37/1992.

17 Španska davčna inšpekcija je 7. julija 1998 družbi Campsa izdala zapisnik o nesoglasju v zvezi z obračunom DDV za leto 1993, saj je menila, da je treba za to prodajo zaradi obstoja povezave med zadevnima osebama in zato, ker sta se ti osebi dogovorili za ceno, ki je znatno nižja od tržne, uporabiti pravilo za določitev davčne osnove iz člena 79(5) zakona 37/1992. Davčna inšpekcija je pravilni znesek davčne osnove ocenila na 4.076.112.060 ESP. 11. decembra 1998 je bila izdana odločba o odmeri DDV za leto 1993, ki je temeljila na tej ocenjeni davčni osnovi.

18 Tribunal Económico-Administrativo Central je z odločbo z dne 21. februarja 2001 to odločbo potrdilo. Družba Campsa je zoper to odločbo na Audiencia Nacional, upravni oddelek, vložila tožbo, ki jo je to sodišče s sodbo z dne 30. aprila 2004 zavrnilo. Družba Campsa je zoper to sodbo na predložitveno sodišče vložila kasacijsko pritožbo.

19 Tribunal Supremo meni, da mora za odločitev v sporu, ki mu je bil predložen, ugotoviti zlasti, ali je treba za transakcije med povezanimi osebami nujno uporabiti splošno pravilo za določitev davčne osnove iz člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive, saj ta direktiva ne vsebuje posebnega pravila za določitev davčne osnove, ki bi se uporabljalo v takih primerih.

20 Tribunal Supremo meni, da razlaga prava Unije vzbuja razumne dvome. Po mnenju tega sodišča se na podlagi sodne prakse Sodišča zdi, da je treba uporabiti to splošno pravilo in da je Kraljevina Španija šele po zadevni odločbi o odmeri DDV pridobila dovoljenje, da od njega odstopi. Vendar poudarja, da imajo od začetka veljavnosti Direktive 2006/69 države članice možnost, da – ne da bi zaprosile za predhodno dovoljenje – uvedejo posebne ukrepe za odstopanje za določitev davčne osnove, kot je ta, ki je bil dovoljen z Odločbo 2006/387, in da je bila ta možnost v Direktivi 2006/112 ohranjena. Poleg tega naj bi Abogado del Estado (državni pravobranilec) v postopku pred tem sodiščem trdil, da uporaba člena 79(5) zakona 37/1992 tudi pred sprejetjem

Odločbe 2006/387 ni bila v nasprotju s pravom Unije, zlasti ker je Šesta direktiva omogočala uporabo običajne tržne vrednosti, če gre za uporabo blaga ali za opravljanje storitev za zasebne namene davčnega zavezanca v smislu členov 5(6) in 6(2) Šeste direktive, kar je veljalo tudi za transakcije med povezanimi osebami.

21 V teh okoliščinah je Tribunal Supremo prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je [Šesta direktiva] državam članicam dopuščala, da so za transakcije med povezanimi osebami, kadar je dogovorjena cena znatno nižja od običajne tržne cene, določile davčno osnovo, ki je drugačna od tiste, ki jo je določal člen 11(A)(1)(a) na splošno, namreč plačilo, in sicer z razširitvijo uporabe pravil glede uporabe blaga in storitev za zasebne namene (kot je določal člen 79(5) zakona [37/1992], preden je bil spremenjen z zakonom 36/2006 […]) brez upoštevanja posebnega postopka, ki ga je predvideval člen 27 navedene direktive za pridobitev dovoljenja o odstopanju od splošnega pravila, ki ga je [Kraljevina] Španija pridobila šele z Odločbo [2006/387]?“

**Vprašanje za predhodno odločanje**

22 Predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba Šesto direktivo razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da država članica za transakcije med povezanimi osebami, ki so se dogovorile za ceno, ki je znatno nižja od običajne tržne cene, uporabi pravilo za določitev davčne osnove, ki je drugačno od splošnega pravila iz člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive, tako da na te transakcije razširi uporabo pravil za določitev davčne osnove,

ki se nanašajo na uporabo blaga ali na opravljanje storitev za zasebne namene davčnega zavezanca v smislu členov 5(6) in 6(2) Šeste direktive, če ta država članica ni sledila postopku za pridobitev dovoljenja za uvedbo takih ukrepov, ki odstopajo od omenjenega splošnega pravila, iz člena 27 Šeste direktive.

23 Španska vlada meni, da je v okoliščinah, kakršne so tiste, ki so bile navedene v členu 79(5) zakona 37/1992, država članica lahko zakonito uvedla davčno osnovo, ki je drugačna od splošne davčne osnove iz člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive. Ta nacionalna določba naj bi ustrezala načeloma davčne nevtralnosti in enakega obravnavanja in naj bi bila skladna s Šesto direktivo, ker je bil njen namen boj proti davčni utaji. Poleg tega navaja, da so države članice možnost uvedbe tovrstnih ukrepov za odstopanje pridobile z Direktivo 2006/69 in da je bila ta možnost v Direktivi 2006/112 ohranjena.

24 Družba Campsa in Evropska komisija nasprotno menita, da Šesta direktiva, preden je bila spremenjena z Direktivo 2006/69, državam članicam ni omogočala, da bi v okoliščinah, kakršen so tiste, ki so bile določene v členu 79(5) zakona 37/1992, uvedle pravilo za določitev davčne osnove, ki bi bilo drugačno od pravila iz člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive, ne da bi pridobile dovoljenje iz člena 27 te direktive za uvedbo takega ukrepa za odstopanje.

25 Na eni strani je glede tega treba spomniti, da možnost, da se neka transakcija opredeli kot „odplačna transakcija“ v smislu člena 2 Šeste direktive, predpostavlja le obstoj neposredne zveze med dobavo blaga ali opravljanjem storitev in plačilom, ki ga davčni zavezanec dejansko prejme. Tako to, da se tržna transakcija izvede po višji ali nižji

ceni od cene stroškov in zato po ceni, ki je višja ali nižja od običajne tržne cene, za to opredelitev ni pomembno (glej v tem smislu sodbo z dne 20. januarja 2005 v zadevi Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, ZOdl., str. I-743, točka 22). Enako velja za morebitno povezavo med osebami pri transakciji.

26 Na drugi strani, v skladu z besedilom členov 5(6) in (7) ter 6(2) in (3) Šeste direktive, po katerem se nekatere transakcije, za katere davčni zavezanec ne prejme nobenega dejanskega plačila, štejejo za odplačne, se pravila za določitev davčne osnove iz člena 11(A)(1), od (b) do (d), Šeste direktive uporabljajo le za neodplačne transakcije (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Hotel Scandic Gåsabäck, točka 24).

27 Iz tega izhaja, da je treba, če je bilo dogovorjeno plačilo in ga je davčni zavezanec dejansko prejel kot neposredno menjavo za dobavljeno blago ali opravljeno storitev, to transakcijo opredeliti kot odplačno, čeprav je bila opravljena med povezanimi osebami in je bila dogovorjena in dejansko plačana cena znatno nižja od običajne tržne cene. Zato se mora davčna osnova za tako transakcijo določiti v skladu s splošnim pravilom iz člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive.

28 Po ustaljeni sodni praksi pa je v skladu s tem splošnim pravilom davčna osnova za dobavo blaga ali opravo storitve, ki je bila opravljena za plačilo, plačilo, ki ga je davčni zavezanec za to dejansko prejel. To plačilo pomeni torej subjektivno vrednost, to je dejansko prejeto vrednost, in ne vrednosti, ocenjene po objektivnih merilih. Poleg tega mora biti mogoče to plačilo izraziti v denarju (glej zgoraj navedeno sodbo Hotel Scandic Gåsabäck, točka 21 in navedena sodna praksa).

29 Glede tega je seveda res, kot spominja španska vlada, da načelo enakega obravnavanja, katerega poseben izraz na ravni sekundarnega prava Unije in na posebnem, davčnem področju je načelo davčne nevtralnosti, zahteva, da se primerljivi položaji ne obravnavajo različno, razen če je razlikovanje objektivno utemeljeno (sodbi z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer, C-309/06, ZOdl., str. I-2283, točki 49 in 51, in z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark, C-174/08, ZOdl., str. I-10567, točka 44).

30 Vendar, kadar so transakcije, kakršne so te v postopku v glavni stvari, v katerih je bila dogovorjena cena, ki je znatno nižja od običajne tržne cene, vseeno odplačne transakcije, pri katerih je bilo prejeto dejansko plačilo, ki ga je mogoče uporabiti kot davčno osnovo, iz samega načela enakega obravnavanja ne izhaja, da bi bilo treba uporabiti pravila za določitev davčne osnove, ki so bila določena za neodplačne transakcije in se nanašajo na oceno – ko ni nobenega dejanskega plačila – take davčne osnove na podlagi objektivnih meril, saj ti dve vrsti transakcij nista primerljivi.

31 Glede tega je treba tudi spomniti, da je zakonodajalec Unije določil, da lahko države članice v skladu s členom 27 Šeste direktive, če je to potrebno, pridobijo dovoljenje za odstopanje od določb te direktive in tudi od njenega člena 11(A)(1)(a) (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Hotel Scandic Gåsabäck, točka 26).

32 Vendar pa je Sodišče že presodilo, da so posamični novi ukrepi, ki odstopajo od Šeste direktive, skladni s pravom Unije samo pod pogojema, da so znotraj okvira ciljev iz člena 27(1) te direktive in da je bila Komisija o njih obveščena, Svet pa jih je ob upoštevanju pogojev iz člena 27, od (1) do (4), izrecno ali molče dovolil (sodbi z dne 13. februarja 1985 v zadevi Direct Cosmetics, 5/84, Recueil, str. 617, točka 24, in z dne

6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 22). Poleg tega država članica ne more, ne da bi kršila Pogodbo ES (postala Pogodba DEU), zoper davčnega zavezanca uporabiti določbe, ki odstopa od sistema iz Šeste direktive in je bila uvedena, ne da bi bila spoštovana dolžnost obveščanja iz člena 27(2) te direktive (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Direct Cosmetics, točka 37, in sodbo z dne 15. junija 2006 v zadevi Heintz van Landewijck, C-494/04, ZOdl., str. I-5381, točka 48).

33 Ugotoviti je treba, da določba, kot je člen 79(5) zakona 37/1992, uvaja nov ukrep za odstopanje v smislu člena 27(1) Šeste direktive. Čeprav člen 79(5), kot je španska vlada navedla na obravnavi, ustreza določbi, ki je bila v špansko pravo uvedena z zakonom 30/1985 o davku na dodano vrednost (Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido) z dne 2. avgusta 1985 (BOE št. 190 z dne 9. avgusta 1985, str. 25214), s katerim je Kraljevina Španija zaradi pristopa k Evropskim skupnostim v notranje pravo prenesla Šesto direktivo, to ne spremeni dejstva, da je bila ta določba sprejeta po 1. januarju 1977.

34 V primeru pristopa pa sklicevanje na datum, ki je naveden v določbah prava Unije – kadar v aktu o pristopu ali drugem aktu Unije ni določeno nasprotno – velja tudi za državo pristopnico, čeprav je ta datum predhoden datumu pristopa (sodba z dne 21. junija 2007 v zadevi Optimus – Telecomunicações, C-366/05, ZOdl., str. I-4985, točka 32). Za Kraljevino Španijo datum 1. januar 1977 ni bil prilagojen niti v Aktu o pogojih pristopa Kraljevine Španije in Portugalske republike ter o prilagoditvah pogodb (UL 1985, L 302, str. 23) niti v kakem drugem aktu. Zato ni mogoče šteti, da bi se lahko za določbo, kot je člen 79(5) zakona 37/1992, uporabljal člen 27(5) Šeste direktive.

35 Iz tega izhaja, da spada sprejetje člena 79(5) zakona 37/1992 s strani Kraljevine Španije na področje uporabe postopka iz člena 27, od (1) do (4), Šeste direktive in da

bi morala Kraljevina Španija zato o njem obvestiti Komisijo in pridobiti dovoljenje v skladu s tem postopkom. Ni pa sporno, da v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari ta določba ni bila sporočena Komisiji in zanjo ni bilo pridobljeno dovoljenje, prav tako pa ni bilo dokazano, da je bilo pri podobni določbi, ki naj bi jo vseboval zakon 30/1985, obratno. Zato dejstvo, da tak ukrep za odstopanje v tem času ni bil sporočen Komisiji in zanj ni bilo pridobljeno dovoljenje v skladu s postopkom iz člena 27, od (1) do (4), Šeste direktive, zadostuje za ugotovitev, da država članica te določbe ne more uporabljati in se nanjo ne more sklicevati v postopku zoper davčnega zavezanca.

36 Seveda, kot je španska vlada navedla na obravnavi, je Sodišče v točki 50 zgoraj navedene sodbe Heintz van Landewijck presodilo, da zapoznelo obvestilo o ukrepu za odstopanje za uporabo te določbe ne bi smelo imeti enakih posledic kot neobstoj obvestila. Vendar, prvič, se je to stališče nanašalo na položaj, v katerem je bilo za zadevni ukrep za odstopanje treba uporabiti odstavek 5 člena 27 Šeste direktive – kar je položaj, ki ga je Sodišče razlikovalo od ukrepa na podlagi odstavka 1 tega člena – poleg tega pa je bila Komisija o tem ukrepu obveščena po roku za obvestitev Komisije iz člena 27(5) Šeste direktive, toda pred nastankom dejstev, zaradi katerih je bil sprožen spor, ki je bil predložen nacionalnemu sodišču, in drugič, se v tem stališču odgovarja na vprašanje, ali se takega ukrepa za odstopanje tudi po tem zapoznelem obvestilu ne sme uporabljati (glej zgoraj navedeno sodbo Heintz van Landewijck, točke od 47 do 51).

37 Te okoliščine niso primerljive z okoliščinami v postopku v glavni stvari. Zato na podlagi te sodbe iz dejstva, da je bila o nacionalnem ukrepu, za katerega se uporablja člen 27(1) Šeste direktive, Komisija obveščena in da je Svet sprejel dovoljenje po nastanku dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, ni mogoče sklepati, da bi bilo treba biti mogoče to nacionalno določbo uporabljati za dejanska stanja, ki so nastala, preden je bila Komisija o njej obveščena.

38 Poleg tega je treba spomniti, da je zaradi tveganja davčnih utaj, katerih preprečevanje naj bi bilo po trditvah španske vlade namen člena 79(5) zakona 37/1992, mogoče vložiti le vlogo na podlagi člena 27 Šeste direktive, ki se nanaša na možnost, da zadevna država članica zaradi preprečevanja nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom uvede ukrepe za odstopanje (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Hotel Scandic Gåsabäck, točka 26), ki pa je bila vložena šele po dejanskem stanju v postopku v glavni stvari.

39 Nazadnje, okoliščina, ki jo navajata zlasti predložitveno sodišče in španska vlada, da imajo od začetka veljavnosti Direktive 2006/69 države članice možnost, da – ne da bi jim bilo treba zaprositi za predhodno dovoljenje – zaradi preprečevanja davčnih utaj ali izogibanja davkom uvedejo ukrepe, s katerimi se zagotovi, da je davčna osnova v nekaterih okoliščinah, ko med osebami pri transakciji obstaja povezava, enaka tržni vrednosti transakcije, ne vpliva na dejstvo, da v času zadevnega dejanskega stanja v postopku v glavni stvari države članice na podlagi Šeste direktive te možnosti, razen po postopku iz člena 27, od (1) do (4), te direktive, niso imele.

40 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da je treba Šesto direktivo razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica za transakcije med povezanimi osebami, ki so se dogovorile za ceno, ki je znatno nižja od običajne tržne cene, kakršne so zadevne transakcije v postopku v glavni stvari, uporabi pravilo za določitev davčne osnove, ki je drugačno od splošnega pravila iz člena 11(A)(1)(a) te direktive, tako da na te transakcije razširi uporabo pravil za določitev davčne osnove, ki se nanašajo na uporabo blaga ali na opravljanje storitev za zasebne namene davčnega zavezanca v smislu členov 5(6) in 6(2) te direktive, če ta država članica ni sledila postopku za pridobitev dovoljenja za uvedbo tovrstnih ukrepov, ki odstopajo od omenjenega splošnega pravila, iz člena 27 te direktive.

**Stroški**

41 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

**Šesto direktivo Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica za transakcije med povezanimi osebami, ki so se dogovorile za ceno, ki je znatno nižja od običajne tržne cene, kakršne so zadevne transakcije v postopku v glavni stvari, uporabi pravilo za določitev davčne osnove, ki je drugačno od splošnega pravila iz člena 11(A)(1)(a) te direktive, tako da na te transakcije razširi uporabo pravil za določitev davčne osnove, ki se nanašajo na uporabo blaga ali na opravljanje storitev za zasebne namene davčnega zavezanca v smislu členov 5(6) in 6(2) te direktive, če ta država članica ni sledila postopku za pridobitev dovoljenja za uvedbo tovrstnih ukrepov, ki odstopajo od omenjenega splošnega pravila, iz člena 27 te direktive.**

Podpisi