РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

9 юни 2011 година *

По дело C-285/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal Supremo (Испания) с акт от 26 април 2010 г., постъпил в Съда на 7 юни 2010 г., в рамките на производство по дело

Campsa Estaciones de Servicio SA

срещу

Administración del Estado,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: г-н K. Schiemann, председател на състав, г-жа A. Prechal и г-н E. Jarašiūnas (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н J. Mazák,
секретар: г-жа C. Strömholm, администратор,

* Език на производството: испански.

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 31 март 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Campsa Estaciones de Servicio SA, от адв. F. Bonastre Capell, abogado,

— за испанското правителство, първоначално от г-жа B. Plaza Cruz, впоследствие от г-жа S. Centeno Huerta, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-жа I. Martínez del Peral и г-н R. Lyal, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Шеста директива 77/388/ЕИО от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Campsa Estaciones de Servicio SA (наричано по-нататък „Campsa“) и l'Administración del Estado във връзка с известие за определяне на данък, издадено от Oficina Nacional de Inspección (Национална служба по инспекция) във връзка с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за 1993 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива подлежат на облагане с ДДС „доставките на стоки или на услуги, извършени възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“ [неофициален превод].

4 Член 5, параграфи 6 и 7 от Шеста директива гласи:

„6. Употребата от данъчнозадължено лице на стоки, които са част от неговите стопански активи, за лични нужди или за нуждите на персонала му, или безвъзмездното разпореждане с такива стоки, или по-общо тяхната употреба за цели извън предмета на стопанската дейност на лицето, когато дължимият за тези стоки или за техни компоненти [ДДС] е подлежал изцяло или частично на приспадане, се третира като възмездна доставка. Не се третират така обаче дадените мостри или подаръци с малка стойност за нуждите на стопанската дейност на данъчнозадълженото лице.

7. Държавите членки могат да третират като възмездна доставка:

а) употребата от данъчнозадължено лице за нуждите на икономическата му дейност на стоки, произведени, изградени, добити, преработени, закупени или внесени в хода на тази дейност, когато дължимият за стоките [ДДС], ако са придобити от друго данъчнозадължено лице, не подлежи изцяло на приспадане;

б) употребата на стоки от данъчнозадължено лице за целите на необлагаема сделка, когато дължимият за стоките [ДДС] е станал подлежащ на цялостно или частично приспадане при придобиването на стоките или при тяхната употреба в съответствие с буква а);

в) [...] задържането на стоки от данъчнозадължено лице или от негови правоприемници, след като лицето преустанови облагаемата си икономическа дейност, когато дължимият за стоките данък върху добавената стойност е станал подлежащ на цялостно или частично приспадане при придобиването на стоките или при тяхната употреба в съответствие с буква а)“ [неофициален превод].

5 Член 6, параграфи 2 и 3 от Шеста директива гласи:

„2. Като възмездна доставка на услуги се третират:

а) ползването на стоки, които са част от стопанските активи за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, когато дължимият за тези стоки [ДДС] подлежи изцяло или частично на приспадане;

б) безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето.

[...]

3. [...] държавите членки могат да третират като възмездна доставка на услуги доставката на услуга от данъчнозадължено лице за нуждите на неговото предприятие, когато дължимият за такава услуга данък върху добавената стойност, ако тя бъде доставена от друго данъчнозадължено лице, не подлежи изцяло на приспадане“ [неофициален превод].

6 Член 11, А, параграф 1 от Шеста директива, относно данъчната основа за облагане с ДДС на територията на страната, гласи:

„Данъчната основа е:

а) при доставките на стоки и услуги, с изключение на посочените в букви б), в) и г) по-долу, всичко, което представлява възнаграждение, получено от или дължимо на доставчика, във връзка с доставката, от страна на купувача, получателя или трета страна, включително субсидиите, които са пряко свързани с цената на такива доставки;

б) при доставките, посочени в член 5, параграфи 6 и 7, покупната цена на стоките или на подобни стоки, или когато няма покупна цена, себестойността, определена към момента на доставката;

в) при доставките, посочени в член 6, параграф 2, стойността на разходите на данъчнозадълженото лице по предоставяне на услугите;

г) при доставките, посочени в член 6, параграф 3, пазарната цена на предоставяните услуги.

[…]“ [неофициален превод].

7 Член 27 от Шеста директива предвижда:

„1. Съветът може с единодушно решение по предложение на Комисията да разреши на държавите членки да въведат специални мерки за дерогация от разпоредбите на настоящата директива, така че да бъде опростен редът за начисляване на данъка или да бъдат предотвратени някои форми на отклонение от или избягване на данъка. Мерките, предназначени за опростяване на реда за начисляване на данъка, не могат освен в пренебрежима степен да засягат сумата на дължимия данък на етапа на крайно потребление.

2. Държавата членка, желаеща да въведе мерките, посочени в параграф 1, информира Комисията за тези мерки и предоставя на Комисията цялата свързана с тях информация.

3. Комисията в срок от 1 месец информира всички останали държави членки за предлаганите мерки.

4. Решението на Съвета се счита за прието, ако в срок от 2 месеца от информирането на останалите държави членки съгласно предходната разпоредба нито Комисията, нито някоя от държавите членки поиска въпросът да бъде повдигнат от Съвета.

5. Държавите членки, които към 1 януари 1977 г. прилагат специални мерки от типа, посочен в параграф 1, могат да ги запазят, при условие че съответно уведомят Комисията преди 1 януари 1978 г. и при условие че когато такова дерогиране е предназначено за опростяване на реда за начисляване на данъка, то не засяга изискването, постановено от параграф 1“ [неофициален превод].

8 С Решение 2006/387/ЕО на Съвета от 15 май 2006 година за даване разрешение на Кралство Испания да приложи мярка за дерогация от член 11 и от член 28д от Шеста директива (ОВ L 150, стр. 11), в съответствие с предвидената в член 27, параграфи 1—4 от Шеста директива процедура, на Кралство Испания се разрешава да приложи мярка за дерогация от общото правило за определяне на данъчната основа, предвидено в член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива. Член 1 от това решение гласи:

„[…] Дава се разрешение на Кралство Испания да приема пазарната цена […] като данъчна основа за облагане с ДДС на доставките на стоки, на услуги или на вътреобщностно придобиване на стоки в случаите, в които насрещната престация е значително по-малка от своята пазарна стойност и получателят на сделката или — при вътрешнообщностното придобиване — лицето, което придобива, няма право на пълно приспадане на ДДС […].

Тази мярка може да се използва само за предотвратяване на данъчните измами или избягване на данъци и само в случаите, в които насрещната престация, на която облагаемата сума в противен случай би се основавала, е била повлияна от семейни, организационни, имуществени, финансови или юридически връзки […]“.

9 Член 11 А от Шеста директива е изменен с Директива 2006/69/ЕО на Съвета от 24 юли 2006 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО по отношение на някои мерки за опростяване на процедурата за начисляване на данък добавена стойност и за подпомагане на борбата срещу избягване на данъчно облагане, и за отмяна на някои решения за предоставяне на дерогации (ОВ L 221, стр. 9;

Специално издание на български език; 2007 г., глава 9, том 2, стр. 247). С Директива 2006/69 по-конкретно в член 11, А от Шеста директива се въвежда нов параграф 6. Съгласно този параграф, за да се предотврати избягването на данъчно облагане, държавите членки могат да предприемат мерки, които да гарантират, че данъчната основа по отношение на доставката на стоки или услуги е пазарната цена на сделката, когато размерът на насрещната престация, в зависимост от обстоятелствата, е по-нисък или по-висок от тази пазарна стойност и между страните по сделката съществува връзка.

10 При влизането в сила на Директива 2006/69 разрешението, дадено на Кралство Испания по силата на Решение 2006/387, вече е изтекло.

11 Възможността за държавите членки, с цел да се предотврати неплащането или избягването на данъци при сделки между свързани страни, да предприемат мерки, с които да гарантират, че данъчната основа е пазарната стойност на операцията, вече им е предоставена от член 80 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), която понастоящем е в сила.

Национално право

12 Член 78, параграф 1 от Закон 37/1992 относно данъка върху добавената стойност (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) от 28 декември 1992 г. (BOE № 312 от 29 декември 1992 г., стр. 44247), в неговата редакция към момента на настъпването на обстоятелствата по главното производство (наричан по-нататък „Закон 37/1992“), установява общото правило за определяне на данъчната основа, както следва:

„Данъчната основа е съставена от общата стойност на плащането, направено от клиента или от трети лица за сделките, облагани с този данък“.

13 Член 79, параграф 5 от Закон 37/1992 предвижда обаче следното:

„Когато има връзка между страните по сделките, облагаеми с този данък, и тези страни се договорят за цена, която явно е по-ниска от пазарните цени, данъчната основа не може да бъде по-ниска от тази, която би се получила от прилагането на правилата, определени в параграфи 3 и 4 по-долу“.

14 Член 79, параграфи 3 и 4 от Закон 37/1992 установява специални норми за определяне на данъчната основа в случаите на получаване или употреба на стоки и доставка на услуги за личните нужди на данъчнозадълженото лице. Този случай съответства на положенията, предвидени в член 5, параграф 6 и член 6, параграф 2 от Шеста директива.

15 След приемането на Директива 2006/69, със Закон 36/2006 относно мерките за предотвратяване на избягването на данъчните измами (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscale) от 29 ноември 2006 г. (BOE № 286 от 30 ноември 2006 г., стр. 42087), се изменя член 79, параграф 5 от Закон 37/1992. Текстът на тази разпоредба е адаптиран с цел да се отразят промените, въведени с Директива 2006/69 в член 11, A от Шеста директива, и по-конкретно с новия параграф 6 от този член.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

16 На 31 декември 1993 г. Campsa прехвърля на Repsol Combustibles Petrolíferos SA няколко бензиностанции, намиращи се на испанска територия, срещу сумата от 1 732 419 313 ESP. Не се оспорва обстоятелството, че това е сделка между свързани страни по смисъла на член 79, параграф 5 от Закон 37/1992.

17 На 7 юли 1998 г. испанската финансова инспекция уведомява Campsa за несъгласието си с декларацията по ДДС за 1993 г., преценявайки, че по отношение на тази продажба е трябвало да се приложи правилото за определяне на данъчната основа, предвидено в член 79, параграф 5 от Закон 37/1992, доколкото тя се отличавала с връзка между заинтересованите страни и доколкото последните са договаряли цени, явно по-ниски от пазарните. По този начин финансовата инспекция оценява правилната данъчна основа на 4 076 112 060 ESP. На 11 декември 1998 г. въз основа на тази прогнозна данъчна основа е издадено известие за определяне на ДДС за 1993 г.

18 С решение от 21 февруари 2001 г. Tribunal Económico-Administrativo Central потвърждава това известие за определяне на данък. Campsa обжалва съдебното решение пред административното отделение на Audiencia Nacional, което с решение от 30 април 2004 г. отхвърля жалбата. Campsa подава касационна жалба срещу последното съдебно решение пред запитващата юрисдикция.

19 Tribunal Supremo преценява, че за да реши отнесения пред него спор, той трябва да установи дали общото правило за определяне на данъчната основа, предвидено в член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива, трябва да се прилага задължително и по отношение на сделки между свързани страни, след като тази директива не съдържа специално правило за определяне на приложимата в такива случаи данъчна основа.

20 Tribunal Supremo е на мнение, че тълкуването на правото на Съюза поражда основателни съмнения. Тази юрисдикция изтъква, че практиката на Съда изглежда е в полза на прилагането на това общо правило и че едва след разглежданата ликвидация на Кралство Испания е дадено разрешение да дерогира от него. Тази юрисдикция подчертава, че все пак след влизането в сила на Директива 2006/69 държавите членки имат възможност, без да искат предварително разрешение, при определяне на данъчната основа да прилагат специални мерки за дерогация, като например разрешената с Решение 2006/387 мярка, и че тази възможност продължава да съществува и при действието на Директива 2006/112. Затова Abogado del Estado (процесуалният представител на държавата) поддържа пред тази юрисдикция, че прилагането на член 79, параграф 5 от Закон 37/1992 не е противоречало на правото на Съюза дори още преди приемането

на Решение 2006/387, по-конкретно защото Шеста директива е позволявала да се прилага пазарната стойност в случаи на приспадане или на употреба на стоки или на услуги за личните нужди на данъчнозадълженото лице по смисъла на член 5, параграф 6 и на член 6, параграф 2 от Шеста директива, включително и по отношение на сделките между свързани страни.

21 При тези обстоятелства Tribunal Supremo решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допускала ли е [Шеста директива] държавите членки да определят — по отношение на сделките между свързани страни, когато цената е явно по-ниска от пазарната — данъчна основа, различна от предвидената в общото правило по член 11, A, параграф 1, буква а) от тази директива, а именно размера на насрещната престация, чрез разпростиране на прилагането на нормите за приспадане на стоки и на услуги (както е било предвидено в член 79, параграф 5 от Закон [37/1992] преди неговото изменение със Закон 36/2006 [...]), без да се приложи предвидената в член 27 от посочената директива специална процедура за даване на разрешение за дерогация от общото правило, каквото разрешение [Кралство] Испания не е получавало до приемането на Решение [2006/387]?“.

По преюдициалния въпрос

22 С въпроса си запитващата юрисдикция иска да се установи дали Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че допуска по отношение на сделките между свързани страни, които са се договорили за цени, явно по-ниски от пазарните, държавите членки да прилагат правило за определяне на данъчната основа, различно от общото правило, предвидено в член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива, като разпростират по отношение на тези сделки прилагането на

правилата за определяне на данъчната основа, свързани с приспадането или с употребата на стоки или услуги за личните нужди на данъчнозадълженото лице по смисъла на член 5, параграф 6 и член 6, параграф 2 от Шеста директива, в случаите, в които тези държави членки не са изпълнили процедурата, предвидена в член 27 от Шеста директива, за получаване на разрешение да приложат такава мярка за дерогация от посоченото общо правило.

23 Испанското правителство преценява, че е правомерно една държава членка да определя при обстоятелства като предвидените в член 79, параграф 5 от Закон 37/1992 данъчна основа, различна от общата данъчна основа, предвидена в член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива. Тази национална разпоредба отговаряла на принципите на данъчния неутралитет и равното третиране и била в съответствие с Шеста директива, щом като имала за цел предотвратяване на данъчните измами и борба с неплащането на данъци. Освен това той посочва, че възможността за държавите членки да приемат мерки за дерогация от този вид им е предоставена от Директива 2006/69 и тази възможност продължава да съществува и при действието на Директива 2006/112.

24 Campsa и Европейската комисия обаче са на мнение, че Шеста директива, преди нейното изменение с Директива 2006/69, не е позволявала на държавите членки да приемат при обстоятелства като предвидените в член 79, параграф 5 от Закон 37/1992 правило за определяне на данъчната основа, различно от предвиденото в член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива, без да им бъде дадено разрешението, предвидено в член 27 от същата директива, за въвеждане на такава мярка за дерогация.

25 В това отношение следва да се припомни, от една страна, че възможността една сделка да бъде квалифицирана като „възмездна“ по смисъла на член 2 от Шеста директива предполага единствено съществуване на пряка връзка между доставката на стоки или на услуги и реално получена от данъчнозадълженото лице насрещна престация. Така например обстоятелството, че стопанска сделка е

реализирана на цена, по-висока или по-ниска от нейната себестойност, и въз основа на това — на цена по-висока или по-ниска от нейната пазарна стойност, не е относимо към тази квалификация (вж. в този смисъл Решение от 20 януари 2005 г. по дело Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Recueil, стр. I-743, точка 22). Същото се отнася и за връзката, която евентуално съществува между страните по сделката.

26 От друга страна, по смисъла на самия текст на член 5, параграфи 6 и 7 и на член 6, параграфи 2 и 3 от Шеста директива, които приравняват някои сделки, за които не е получена никаква действителна насрещна престация от данъчнозадълженото лице, на възмездна доставка на стоки, правилата за определяне на данъчната основа, предвидени в член 11, A, параграф 1, букви б)—г) от Шеста директива, следва да се прилагат само към безвъзмездните сделки (вж. в този смисъл Решение по дело Hotel Scandic Gåsabäck, посочено по-горе, точка 24).

27 От това следва, че щом като е договорена насрещна престация и тя действително е получена от данъчнозадълженото лице директно срещу доставена от него стока или услуга, тази сделка следва да бъде квалифицирана като възмездна, дори да е била осъществена между свързани страни и дори договорената и действително платена цена да е явно по-ниска от пазарната. Следователно данъчната основа на такава сделка трябва да се определя в съответствие с общото правило, записано в член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива.

28 Съгласно постоянната съдебна практика, в съответствие с това общо правило данъчната основа за възмездните доставки на стоки или на услуги е размерът на действително получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация във връзка с тях. Следователно тази насрещна престация представлява субективната, т.е. действително получената стойност, а не стойност, определена по обективни критерии. Освен това посочената насрещна престация трябва да има парично изражение (вж. Решение по дело Hotel Scandic Gåsabäck, посочено погоре, точка 21 и цитираната съдебна практика).

29 В това отношение определено е ясно, както припомня испанското правителство, че принципът на равно третиране, чийто конкретен израз в рамките на вторичното право на Съюза и в специалната данъчна област е принципът на данъчния неутралитет, изисква да не се третират по различен начин сходни положения, освен ако това не е обективно оправдано (Решение от 10 април 2008 г. по дело Marks & Spencer, C-309/06, Сборник, стр. I-2283, точки 49 и 51, както и Решение от 29 октомври 2009 г. по дело NCC Construction Danmark, C-174/08, Сборник, стр. I-10567, точка 44).

30 Доколкото обаче сделките като тези в главното производство, при които макар и да е договорена цена, явно по-ниска от пазарната, са възмездни сделки, при които е получена действителна насрещна престация, която може да служи като данъчна основа, принципът на равно третиране сам по себе си не може да налага по отношение на тях да се прилагат предвидените за безвъзмездните сделки правила за определяне на данъчната основа, целящи, в отсъствието на каквато и да е реална насрещна престация, такава данъчна основа да се определя по обективни критерии, като се има предвид, че тези два вида сделки не са сравними.

31 В това отношение следва да се припомни, че според предвиденото от законодателя на Съюза, в съответствие с разпоредбите на член 27 от Шеста директива на държавите членки може, ако това е необходимо, да бъде разрешена дерогация от нормите на тази директива, и по-конкретно от правилото, записано в член 11, A, параграф 1, буква а) от нея (вж. по-специално Решение по дело Hotel Scandic Gåsabäck, посочено по-горе, точка 26).

32 Съдът обаче вече е постановил, че конкретни мерки за дерогация от Шеста директива са в съответствие с правото на Съюза единствено при условие че, от една страна, остават в рамките на предвидените в член 27, параграф 1 от посочената директива цели, и от друга страна, са били предмет на нотификация на Комисията и на мълчаливо или изрично разрешение от страна на Съвета, получено при условията, определени в параграфи 1—4 от същия член (Решение от 13 февруари 1985 г. по дело Direct Cosmetics, 5/84, Recueil, стр. 617, точка 24 и Решение от 6 юли 1995 г. по дело BP Soupergaz, C-62/93, Recueil,

стр. I-1883, точка 22). Освен това държавите членки не биха могли, без да нарушат Договора за ЕО (понастоящем ДФЕС), да противопоставят на данъчнозадължено лице разпоредба за дерогиране от системата на Шеста директива, въведена при неспазване на установеното с член 27, параграф 2 от посочената директива задължение за нотифициране (вж. в този смисъл Решение по дело Direct Cosmetics, посочено по-горе, точка 37 и Решение от 15 юни 2006 г. по дело Heintz van Landewijck, C-494/04, Recueil, стр. I-5381, точка 48).

33 Налага се изводът, че разпоредба като член 79, параграф 5 от Закон 37/1992 съставлява нова мярка за дерогация по смисъла на член 27, параграф 1 от Шеста директива. В действителност, както испанското правителство изтъква това в хода на съдебното заседание, макар и този член 79, параграф 5 всъщност да е в съответствие с разпоредба, въведена в испанското право със Закон 30/1985 относно данък добавена стойност (Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido) от 2 август 1985 г. (BOE № 190 от 9 август 1985 г., стр. 25214), с който Кралство Испания транспонира във вътрешното право Шеста директива с оглед на своето присъединяване към Европейските общности, тази разпоредба е приета след 1 януари 1977 г.

34 Все пак в случай на присъединяване, при отсъствието на разпоредба в обратен смисъл в акта за присъединяване или в друг общностен акт, препращането към датата, предвидена в правото на Съюза, се отнася и за присъединяващата се държава, дори тази дата да предхожда датата на присъединяването (Решение от 21 юни 2007 г. по дело Optimus — Telecomunicações, C-366/05, Сборник, стр. I-4985, точка 32). Що се отнася до Кралство Испания, датата 1 януари 1977 г. не е била предмет на изменение нито в Акта относно условията за присъединяване на Кралство Испания и на Португалската република и промените в учредителните договори (ОВ L 302, 1985 г., стр. 23), нито в друг акт. Следователно не може да се приеме, че разпоредба като член 79, параграф 5 от Закон 37/1992 би могла да бъде свързана с член 27, параграф 5 от Шеста директива.

35 От това следва, че приемането на член 79, параграф 5 от Закон 37/1992 от Кралство Испания е свързано с процедурата, предвидена в член 27, параграфи 1—4

от Шеста директива, и че затова то е трябвало да бъде нотифицирано и разрешено по реда на тази процедура. Установено е обаче, че към момента на настъпване на обстоятелствата по главното производство тази национална разпоредба не е била предмет на нотификация и на разрешение и не е установен различен подход във връзка със съответната разпоредба, която се е съдържала в Закон 30/1985. Вследствие на това обстоятелството, че такава мярка за дерогация към посочения момент не е била нотифицирана и за нея не е било дадено разрешение по реда на процедурата по член 27, параграфи 1—4 от Шеста директива, е достатъчно, за да се установи, че тя не е могла да бъде прилагана от държавата членка и противопоставяна на данъкоплатеца.

36 Вярно е, както испанското правителство посочва в хода на съдебното заседание, че в точка 50 от Решение по дело Heintz van Landewijck, посочено по-горе, Съдът е приел, че по въпроса за противопоставимостта не би могло една закъсняла нотификация на мярка за дерогация да породи едни и същи последици с липсата на нотификация. Това твърдение обаче, първо, е свързано с положение, при което разглежданата мярка, от една страна, е попадала в приложното поле на член 27, параграф 5 от Шеста директива, положение, което Съдът разграничава от положението при мярка, попадаща в приложното поле на параграф 1 от същия член, и от друга страна, е била нотифицирана при неспазване на определения в член 27, параграф 5 от Шеста директива срок за нотификация, но преди да настъпят обстоятелствата, довели до спора, отнесен пред националната юрисдикция, и второ, е отговаряло на въпроса дали такава мярка за дерогация е трябвало да продължи да бъде неприложима дори след тази закъсняла нотификация (вж. Решение по дело Heintz van Landewijck, посочено по-горе, точки 47—51).

37 Тези обстоятелства не са сравними с обстоятелствата в главното производство. Следователно от посоченото съдебно решение не може да се направи изводът, че поради обстоятелството че национална мярка, попадаща в приложното поле на член 27, параграф 1 от Шеста директива, е била предмет на нотификация до Комисията и на разрешение от Съвета след настъпване на обстоятелствата по главното производство, би следвало да може тази национална разпоредба да се прилага към обстоятелства, предхождащи нейното нотифициране.

38 Следва също така да се припомни, че опасността от данъчни измами, на която според испанското правителство член 79, параграф 5 от Закон 37/1992 си е поставял за цел да се противопоставя, е могла да доведе само до искане, на основание член 27 от Шеста директива, за прилагане от съответната държава членка на мерки за дерогация с цел да се предотвратят някои данъчни измами или да се избегне плащането на данъци (вж. в този смисъл Решение по дело Hotel Scandic Gåsabäck, посочено по-горе, точка 26), искане, което е направено едва след настъпването на обстоятелствата по главното производство.

39 И накрая, изтъкваното от запитващата юрисдикция и от испанското правителство обстоятелство, че след влизането в сила на Директива 2006/69 държавите членки имат възможност, без да е необходимо да искат предварително разрешение и с цел да предотвратят данъчни измами или избягване на данъци, да вземат мерки данъчната основа да бъде съставена от пазарната стойност на сделката при определени обстоятелства, когато съществува връзка между страните по сделката, не е от значение за факта, че към момента на настъпване на обстоятелствата в главното производство Шеста директива не им е давала такава възможност извън процедурата, предвидена в член 27, параграфи 1—4 от тази директива.

40 От гореизложеното следва, че Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска държавите членки да прилагат по отношение на сделки като тези в главното производство, осъществявани между свързани страни, които са се договорили за цени, явно по-ниски от пазарните, правило за определяне на данъчната основа, различно от общото правило, предвидено в член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива, като разпростират по отношение на тези сделки прилагането на правилата за определяне на данъчната основа, свързани с приспадането или с употребата на стоки или услуги за личните нужди на данъчнозадълженото лице, по смисъла на член 5, параграф 6 и член 6, параграф 2 от Шеста директива, в случаите, в които тези държави членки не са изпълнили процедурата, предвидена в член 27 от Шеста директива, за даване на разрешение да приемат такава мярка за дерогация от посоченото общо правило.

По съдебните разноски

41 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

Шеста директива 77/388/ЕИО от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, следва да се тълкува в смисъл, че не допуска държавите членки да прилагат по отношение на сделки като тези в главното производство, осъществени между свързани страни, които са се договорили за цени, явно по-ниски от пазарните, правило за определяне на данъчната основа, различно от общото правило, предвидено в член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива, като разпростират по отношение на тези сделки прилагането на правилата за определяне на данъчната основа, свързани с приспадането или с употребата на стоки или услуги за личните нужди на данъчнозадълженото лице по смисъла на член 5, параграф 6 и член 6, параграф 2 от Шеста директива, в случаите, в които тези държави членки не са изпълнили процедурата, предвидена в член 27 от Шеста директива, за получаване на разрешение да прилагат такава мярка за дерогация от посоченото общо правило.

Подписи