

V?c C-285/10

Campsa Estaciones de Servicio SA

v.

Administración del Estado

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Tribunal Supremo)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 11 ?ást A odst. 1 a ?lánek 27 – Základ dan? – Rozší?ení p?sobnosti pravidel týkajících se použití pro soukromou pot?ebu na pln?ní mezi propojenými stranami v p?ípad? cen podstatn? nižších než obvyklých cen“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Základ dan? – Odchylná vnitrostátní opat?ení

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 5 odst. 6, ?l. 6 odst. 2, ?l. 11 ?ást A odst. 1 písm. a) a ?lánek 27]

Šestá sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby ?lenský stát na pln?ní uskute?ná mezi propojenými stranami, které se dohodly na cen? podstatn? nižší než obvyklé cen?, uplat?oval jiné pravidlo pro stanovení základu dan?, než je obecné pravidlo stanovené v ?l. 11 ?ásti A odst. 1 písm. a) této sm?rnice, tím, že na takováto pln?ní vztáhne pravidla pro stanovení základu dan? týkající se používání zboží nebo poskytování služeb pro soukromou pot?ebu osoby povinné k dani, ve smyslu ?l. 5 odst. 6 a ?l. 6 odst. 2 uvedené sm?rnice, pokud tento ?lenský stát nedodržel postup stanovený v ?lánku 27 téže sm?rnice pro získání povolení zavést takovéto opat?ení odchylné se od zmín?ného obecného pravidla.

(viz bod 40 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

9 ?ervna 2011(*)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 11 ?ást A odst. 1 a ?lánek 27 – Základ dan? – Rozší?ení p?sobnosti pravidel týkajících se použití pro soukromou pot?ebu na pln?ní mezi propojenými stranami v p?ípad? cen podstatn? nižších než obvyklých cen“

Ve v?ci C?285/10,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU,

podaná rozhodnutím Tribunal Supremo (Španělsko) ze dne 26. dubna 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 7. června 2010, v řízení

Campsa Estaciones de Servicio SA

proti

Administración del Estado,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení K. Schiemann, předseda senátu, A. Prechal a E. Jarašinas (zpravodaj), soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 31. března 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Campsa Estaciones de Servicio SA F. Bonastre Capellem, abogado,
- za španělskou vládu původně B. Plaza Cruz, poté S. Centeno Huerta, jako zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi I. Martínez del Peral a R. Lyalem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Campsa Estaciones de Servicio SA (dále jen „Camps“) a Administración del Estado ve věci platebního výměru vydaného Oficina Nacional de Inspección (Státní inspektorát), týkajícího se daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za rok 1993.

Právní rámec

Právo Unie

3 Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice podléhají DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 5 odst. 6 a 7 šesté směrnice stanoví:

„6. Použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního jmění, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, anebo poskytne-li toto zboží

bezplatně, popřípadě obecněji zejména použije-li takové zboží k jiným účelům než pro potřebu svého podniku a [DPH] z dotyčného zboží nebo jeho části přitom byla plně nebo zčásti odpočitatelná, považuje se takové použití za dodání za protiplnění. Je-li však zboží použito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro potřebu podniku osoby povinné k dani, nepovažuje se to za dodání za protiplnění.

7. členské státy mohou považovat za dodání za protiplnění:

- a) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, bylo-li toto zboží vyrobeno, postaveno, vytvořeno, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání a jestliže by [DPH] z tohoto zboží nebyla plně odpočitatelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani;
- b) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely nezdanitelného plnění, stala-li se [DPH] z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelnou při jeho pořízení nebo při jeho použití v souladu s písmenem a);
- c) [...] ponechání si zboží osobou povinnou k dani nebo jejím právním nástupcem, ukončí-li výkon zdanitelné hospodářské činnosti, přičemž daň z přidané hodnoty z tohoto zboží se stala plně nebo zčásti odpočitatelnou při jeho pořízení nebo při jeho použití podle písmene a).“

5. Článek 6 odst. 2 a 3 šesté směrnice stanoví:

„2. Za poskytování služeb za protiplnění se považují:

- a) využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji zejména k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom [DPH] z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;
- b) poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji zejména k jiným účelům než pro potřebu svého podniku.

[...]

3. [...] členské státy mohou považovat za poskytnutí služeb za protiplnění služby, které poskytuje osoba povinná k dani pro potřebu svého podniku, pokud by [DPH] z takových služeb nebyla plně odpočitatelná, kdyby byly poskytnuty jinou osobou povinnou k dani.“

6. Článek 11 část A odst. 1 šesté směrnice, týkající se základu DPH v tuzemsku, uvádí:

„Základem daně je:

- a) při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby;
- b) při dodáních zboží uvedených v čl. 5 odst. 6 a 7 kupní cena zboží nebo podobného zboží, a nelze-li ji určit, výrobní cena stanovená k okamžiku dodání;
- c) při poskytování služeb uvedených v čl. 6 odst. 2 výše výdaje na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani;

d) při poskytování služeb uvedených v čl. 6 odst. 3 obvyklá cena poskytovaných služeb.

[...]"

7 Článek 27 šesté směrnice stanoví:

„1. Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylovící se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vymáhání daní nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vymáhání daní smí ovlivnit výši daní splatné při konečné spotřebě nejvýše v zanedbatelném rozsahu.

2. členský stát, který hodlá zavést opatření uvedená v odstavci 1, předloží vč. Komisi a poskytne jí veškeré údaje vztahující se k věci.

3. Komise uvědomí o navrhovaných opatřeních do jednoho měsíce ostatní členské státy.

4. Rozhodnutí Rady se považuje za přijaté, jestliže do dvou měsíců od uvědomění ostatních členských států podle předchozího odstavce nepožádá Komise ani žádný členský stát o projednání záležitosti v Radě.

5. členské státy, které k 1. lednu 1977 uplatňují zvláštní opatření toho druhu, který je uveden v odstavci 1, je mohou zachovat s podmínkou, že o tom do 1. ledna 1978 uvědomí Komisi a že v případě, kdy tyto odchylky mají za cíl zjednodušení postupu vymáhání daní, odpovídají zároveň požadavkům stanoveným v odstavci 1.“

8 Rozhodnutím Rady 2006/387/ES ze dne 15. května 2006, kterým se Španělskému království povoluje zavést opatření odchylovící se od článků 11 a 28e šesté směrnice (Úř. věst. L 150, s. 11), bylo Španělskému království v souladu s postupem stanoveným v čl. 27 odst. 1 až 4 šesté směrnice povoleno zavést opatření odchylovící se od obecného pravidla pro stanovení základu daní podle čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice. Článek 1 tohoto rozhodnutí uvádí:

„[...] Španělskému království se povoluje, aby považovalo obvyklou cenu [...] za základ daní při dodání zboží, poskytování služeb nebo pořízení zboží uvnitř Společenství, pokud je protiplnění výrazně nižší než obvyklá cena nebo [a] pokud příjemce zboží nebo služeb nebo, v případě pořízení zboží uvnitř Společenství, pořizovatel nemá nárok na plný odpočet DPH [...].

Toto opatření je možné použít pouze k tomu, aby se zabránilo vyhýbání se daňovým povinnostem nebo daňovým únikům, a jen pokud je protiplnění, z něhož by se jinak odvozoval daňový základ, ovlivněno rodinnými, správními, majetkovými, finančními nebo právními vazbami [...].

9 Článek 11 část A šesté směrnice byl pozměněn směrnicí Rady 2006/69/ES ze dne 24. července 2006, kterou se mění směrnice 77/388, pokud jde o některá opatření, která mají zjednodušit postup vymáhání daní z předané hodnoty a napomoci zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a kterou se zrušují některá rozhodnutí o udělení odchylek (Úř. věst. L 221, s. 9). Směrnice 2006/69 mimo jiné vložila do čl. 11 části A šesté směrnice nový odstavec 6. Podle posledně zmíněného odstavce mohou členské státy za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem přijmout opatření k zajištění toho, aby základem daní při dodání zboží nebo poskytnutí služeb byla obvyklá cena, je-li protiplnění podle okolností daného případu nižší nebo vyšší než obvyklá cena a existuje-li mezi stranami plnění určitá vazba.

10 Povolení udělené Španělskému království na základě rozhodnutí 2006/387 pozbylo vstupem v platnost směrnice 2006/69 platnosti.

11 Možnost členských států přijmout pro dodání zboží nebo poskytnutí služby propojeným osobám a za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem opatření, aby základem daně byla obvyklá cena plnění, je nyní upravena článkem 80 v současnosti platné směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

Vnitrostátní právo

12 Článek 78 odst. 1 zákona č. 37/1992 o dani z přidané hodnoty (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) ze dne 28. prosince 1992 (BOE č. 312 ze dne 29. prosince 1992, s. 44247), ve znění v době rozhodné z hlediska skutečností převodního sporu (dále jen „zákon č. 37/1992“), stanovil obecné pravidlo pro stanovení základu daně takto:

„Základ daně tvoří celková částka protiplnění poskytnutého příjemcem plnění nebo těmito osobami v případě plnění podléhajících této dani.“

13 Článek 79 odst. 5 zákona č. 37/1992 stanovil však následující:

„Existuje-li mezi stranami zdanitelných plnění určitá vazba a dohodnou-li se tyto strany na cenu podstatně nižší, než je obvyklá cena, nemůže být základ daně nižší než ten, který by vyplýval z uplatnění pravidel stanovených výše v odstavcích 3 a 4.“

14 Článek 79 zákona č. 37/1992 v odstavcích 3 a 4 stanovil zvláštní pravidla pro stanovení základu daně v případech používání zboží a poskytování služeb pro soukromou potřebu osoby povinné k dani. Tyto případy odpovídaly situacím upraveným v čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 šesté směrnice.

15 Po přijetí směrnice 2006/69 zákon č. 36/2006, kterým se stanoví opatření k zamezení daňovým únikům (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal), ze dne 29. listopadu 2006 (BOE č. 286 ze dne 30. listopadu 2006, s. 42087), pozměnil čl. 79 odst. 5 zákona č. 37/1992. Znění tohoto ustanovení bylo upraveno tak, aby odráželo změny zanesené směrnicí 2006/69 do čl. 11 části A šesté směrnice, zejména pak nový odstavec 6 tohoto článku.

Spor v převodním řízení a předběžná otázka

16 Společnost Campsa prodala dne 31. prosince 1993 společnost Repsol Combustibles Petrolíferos SA několik čerpacích stanic nacházejících se na španělském území za částku 1 732 419 313 ESP. Není sporu o tom, že se jednalo o plnění mezi propojenými stranami ve smyslu čl. 79 odst. 5 zákona č. 37/1992.

17 Španělský daňový inspektorát oznámil dne 7. července 1998 společnosti Campsa své nesouhlas s přiznáním k DPH za rok 1993, neboť měl za to, že se na výše uvedený prodej mělo uplatnit pravidlo pro stanovení základu daně uvedené v čl. 79 odst. 5 zákona č. 37/1992, jelikož mezi dotčenými stranami existovala určitá vazba a tyto strany se dohodly na ceně podstatně nižší, než byla tržní cena. Daňový inspektorát tak stanovil správný základ daně na 4 076 112 060 ESP. Platební výměr na DPH za rok 1993 vycházející z takto stanoveného základu daně byl vydán dne 11. prosince 1998.

18 Tribunal Económico-Administrativo Central (ústřední hospodářsko-správní soud) potvrdil tento platební výměr rozhodnutím ze dne 21. února 2001. Společnost Campsa napadla toto

rozhodnutí odvoláním u senátu Audiencia Nacional pro správní spory, který rozsudkem ze dne 30. dubna 2004 odvolání zamítl. Společnost Campsa podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu.

19 Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) má za to, že pro rozhodnutí jím projednávaného sporu je zejména povinen určit, zda se obecné pravidlo pro stanovení základu daně uvedené v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice musí povinně uplatnit na plnění mezi propojenými stranami, neboť uvedená směrnice neobsahuje zvláštní pravidlo pro stanovení základu daně, které by se uplatnilo na takovýto případ.

20 Tribunal Supremo je toho názoru, že výklad práva Unie vyvolává důvodné pochybnosti. Poukazuje na to, že judikatura Soudního dvora podle všeho svádí ve prospěch uplatnění tohoto obecného pravidla a že Španělské království získalo povolení odchýlit se od tohoto pravidla až po vydání sporného platebního výměru. Zdrazňuje však, že od vstupu směrnice 2006/69 v platnost mají členské státy možnost bez předchozího povolení zavést zvláštní opatření odchylná od této směrnice pro účely stanovení základu daně, jako jsou opatření, která byla povolena rozhodnutím 2006/387, a že tato možnost přetrvává i ve směrnici 2006/112. Abogado del Estado (státní zástupce) mimoto před tímto soudem tvrdí, že použití čl. 79 odst. 5 zákona č. 37/1992 neodporovalo právu Unie, a to ani před tím, než bylo přijato rozhodnutí 2006/387, zejména proto, že šestá směrnice dovolovala použít obvyklou hodnotu v případě používání zboží nebo poskytování služeb pro soukromou potřebu osoby povinné k dani ve smyslu čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 šesté směrnice, včetně plnění mezi propojenými stranami.

21 Za těchto podmínek se Tribunal Supremo rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Umožňovala [šestá směrnice] členským státům upravit u plnění mezi propojenými stranami skutečných za cenu podstatně nižší než obvyklou cenu základ daně odlišný od jeho obecného vymezení v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) uvedené směrnice jakožto protiplnění, a to prostřednictvím rozšíření působnosti pravidel týkajících se používání zboží nebo služeb pro soukromou potřebu (jak to učinil čl. 79 odst. 5 zákona [37/1992] před jeho novelizací zákonem č. 36/2006 [...]), aniž dodržely zvláštní postup stanovený v článku 27 uvedené směrnice pro vydání povolení odchýlit se od obecného pravidla, které [Španělské království] získalo až rozhodnutím [2006/387]?“

K předběžné otázce

22 Podstatou otázky předkládajícího soudu je to, zda šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát na plnění uskutečňovaná mezi propojenými stranami, které se dohodly na ceně podstatně nižší, než je obvyklá cena, uplatnil jiné pravidlo pro stanovení základu daně, než je obecné pravidlo uvedené v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, tím, že na tato plnění vztáhne pravidla pro stanovení základu daně týkající se používání zboží a poskytování služeb pro soukromou potřebu osoby povinné k dani ve smyslu čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 šesté směrnice, pokud tento členský stát nedodržel postup stanovený v článku 27 šesté směrnice pro získání povolení zavést takovéto opatření odchylné od zmíněného obecného pravidla.

23 Španělská vláda má za to, že členský stát byl za takových podmínek, které jsou stanoveny v čl. 79 odst. 5 zákona č. 37/1992, oprávněn stanovit odlišný základ daně, než je obecný základ daně stanovený v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice. Toto vnitrostátní ustanovení podle názoru výše uvedené vlády dodržovalo zásadu daňové neutrality a rovného zacházení a bylo v souladu s šestou směrnicí, neboť jeho objektivním cílem bylo bojovat proti daňovým únikům. Mimoto uvádí, že možnost členských států zavést odchylná opatření tohoto druhu byla

upravena směrnicí 2006/69 a tato možnost přetrvává i ve směrnici 2006/112.

24 Naproti tomu společnost Campsa a Evropská komise jsou toho názoru, že šestá směrnice před změnou provedenou směrnicí 2006/69 neumožňovala členským státům stanovit za takových podmínek, které byly upraveny v čl. 79 odst. 5 zákona č. 37/1992, jiné pravidlo pro stanovení základu daně, než je pravidlo uvedené v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, aniž získaly povolení podle článku 27 téže směrnice k zavedení takového odchylného opatření.

25 K tomuto je třeba připomenout, že možnost kvalifikovat plnění jako „plnění za protihodnotu“ ve smyslu článku 2 šesté směrnice předpokládá pouze existenci přímé souvislosti mezi dodáním zboží či poskytnutím služeb a protihodnotou skutečně získanou osobou povinnou k dani. Skutečnost, že je plnění poskytnuto za cenu vyšší nebo nižší, než je cena výrobní, a tudíž za cenu vyšší nebo nižší, než je obvyklá cena, není tak pro kvalifikaci plnění jako „plnění za protihodnotu“ významná (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Sb. rozh. s. I-743, bod 22). Totéž platí pro vazbu, která může případně existovat mezi stranami plnění.

26 Dále podle znění čl. 5 odst. 6 a 7 a čl. 6 odst. 2 a 3 šesté směrnice, které staví některá plnění, za něž osoba povinná k dani neobdrží žádné skutečné protiplnění, na rovné plnění za protihodnotu, se pravidla pro stanovení základu daně uvedená v čl. 11 části A odst. 1 písm. b) až d) šesté směrnice uplatní pouze na plnění neúplatná (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Hotel Scandic Gåsabäck, bod 24).

27 Z toho plyne, že bylo-li sjednáno a osobě povinné k dani skutečně poskytnuto protiplnění v přímé souvislosti s dodáním zboží nebo poskytnutím služby touto osobou, musí být toto plnění kvalifikováno jako plnění za protihodnotu, třebaže k němu došlo mezi propojenými stranami a sjednaná a skutečně zaplacená cena je podstatně nižší než obvyklá cena. U takového plnění musí být tudíž základ daně stanoven podle obecného pravidla stanoveného v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice.

28 Z ustálené judikatury ovšem vyplývá, že základ daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu je v souladu s tímto obecným pravidlem tvořen protiplněním skutečně získaným za takové dodání zboží či poskytnutí služby osobou povinnou k dani. Toto protiplnění je tedy subjektivně určenou hodnotou, tj. hodnotou skutečně obdrženou, a nikoli hodnotou určenou podle objektivních kritérií. Mimoto uvedené protiplnění musí být vyjádřitelné v penězích (výše uvedený rozsudek Hotel Scandic Gåsabäck, bod 21 a citovaná judikatura).

29 V tomto ohledu bezpochyby platí, jak to připomněla španělská vláda, že zásada rovného zacházení, jejímž zvláštním výrazem na úrovni sekundárního práva Unie a ve zvláštní daňové oblasti je daňová neutralita, vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně, není-li takové odlišování objektivně odůvodněné (rozsudky ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, body 49 a 51, a ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, bod 44).

30 Vzhledem k tomu, že taková plnění, o která se jedná ve věci v převodním řízení, při nichž byla dohodnuta cena podstatně nižší než obvyklá cena, jsou stále plněními za úplatu, za něž bylo získáno skutečné protiplnění, jež může posloužit jako základ daně, však zásada rovného zacházení nemůže mít sama o sobě za následek to, že se na taková plnění uplatní pravidla pro stanovení základu daně stanovená pro plnění neúplatná, jejichž cílem je v případě neexistence skutečného protiplnění stanovit základ daně podle objektivních kritérií, neboť tyto dva druhy plnění nejsou srovnatelné.

31 V této souvislosti je mimoto třeba připomenout, že zákonodárce Unie stanovil, že podle

ustanovení ?látku 27 šesté sm?rnice m?že být ?lenským stát?m v p?ípad? pot?eby povoleno odchýlit se od pravidel této sm?rnice a zejména od pravidla obsaženého v ?l. 11 ?ásti A odst. 1 písm. a) uvedené sm?rnice (viz zejména výše uvedený rozsudek *Hotel Scandic Gåsabäck*, bod 26).

32 Soudní dv?r však již judikoval, že nová zvláštní opat?ení odchylná se od šesté sm?rnice jsou v souladu s právem Unie pouze za podmínky, že nep?ekračují rámec cí? stanovených v ?l. 27 odst. 1 uvedené sm?rnice a že byla oznámena Komisi a ml?ky ?i výslovn? povolena Radou za podmínek stanovených v odstavcích 1 až 4 téhož ?látku (rozsudky ze dne 13. února 1985, *Direct Cosmetics*, 5/84, Recueil, s. 617, bod 24, a ze dne 6. ?ervence 1995, *BP Supergaz*, C?62/93, Recueil, s. I?1883, bod 22). Mimoto ?lenský stát nem?že, aniž poruší Smlouvu o ES (nyní Smlouva o FEU), namítat v??i osob? povinné k dani ustanovení odchylná se od systému šesté sm?rnice, jež bylo p?ijato, aniž byla spln?na oznamovací povinnost uložená ?lánkem 27 odst. 2 uvedené sm?rnice (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Direct Cosmetics*, bod 37, a rozsudek ze dne 15. ?ervna 2006, *Heintz van Landewijck*, C?494/04, Sb. rozh. s. I?5381, bod 48).

33 Je nutno konstatovat, že takové ustanovení, jako ?l. 79 odst. 5 zákona ?. 37/1992 p?edstavuje nové odchylné opat?ení ve smyslu ?l. 27 odst. 1 šesté sm?rnice. P?estože uvedený ?l. 79 odst. 5 podle tvrzení špan?lské vlády uvedeného na jednání odpovídá ustanovení, které bylo do špan?lského právního ?ádu vloženo zákonem ?. 30/1985 o dani z p?idané hodnoty (*Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido*), ze dne 2. srpna 1985 (BOE n? 190 ze dne 9. srpna 1985, s. 25214), kterým Špan?lské království v souvislosti se svým p?istoupením k Evropským spole?enstvím mimo jiné provedlo šestou sm?rnici do vnitrostátního právního ?ádu, k p?ijetí tohoto ustanovení došlo až po 1. lednu 1977.

34 V p?ípad? p?istoupení p?itom platí, že pokud v aktu o p?istoupení nebo jiném aktu Unie neexistuje ustanovení, které stanoví opak, platí odkaz na datum stanovené právem Unie rovn?ž pro p?istupující stát, i když toto datum p?edchází datu p?istoupení (rozsudek ze dne 21. ?ervna 2007, *Optimus – Telecomunicações*, C?366/05, Sb. rozh. s. I?4985, bod 32). V p?ípad? Špan?lského království nebylo toto datum 1. ledna 1977 pozm?n?no ani v aktu o podmínkách p?istoupení Špan?lského království a Portugalské republiky a úpravách smluv (Ú?. v?st. 1985, L 302, s. 23), ani v žádném jiném aktu. Nelze tudíž dosp?t k záv?ru, že se na takové ustanovení, jako ?l. 79 odst. 5 zákona ?. 37/1992 m?že vztahovat ?l. 27 odst. 5 šesté sm?rnice.

35 Z toho plyne, že k p?ijetí ?l. 79 odst. 5 zákona ?. 37/1992 Špan?lským královstvím došlo v rámci postupu stanoveného v ?l. 27 odst. 1 až 4 šesté sm?rnice, a m?lo tak být oznámeno a povoleno v souladu s tímto postupem. Je však nesporné, že toto vnitrostátní ustanovení nebylo v dob? rozhodné z hlediska skute?ností p?vodního sporu oznámeno ani povoleno, a není prokázáno, že u odpovídajícího ustanovení obsaženého v zákonu ?. 30/1985 tomu bylo jinak. Skute?nost, že takovéto odchylné opat?ení nebylo v rozhodné dob? oznámeno ani povoleno podle postupu stanoveného v ?l. 27 odst. 1 až 4 šesté sm?rnice, tedy sta?í k u?in?ní záv?ru, že ?lenský stát nem?že uvedené opat?ení uplat?ovat a nelze jej namítat v??i osob? povinné k dani.

36 Soudní dv?r, jak to špan?lská vláda uvedla na jednání, sice v bod? 50 výše uvedeného rozsudku *Heintz van Landewijck* rozhodl, že opožd?né oznámení odchylného opat?ení nem?že mít stejné d?sledky, pokud jde o jeho namítatelnost, jako jeho neoznámení. Toto tvrzení se však zaprvé týkalo p?ípadu, kdy dot?ené odchylné opat?ení spadalo pod odstavec 5 ?látku 27 šesté sm?rnice, tj. p?ípadu, který Soudní dv?r odlišil od p?ípadu opat?ení spadajícího pod odstavec 1 téhož ?látku, a dále toto opat?ení bylo oznámeno po lh?t? k oznámení stanovené v ?l. 27 odst. 5 šesté sm?rnice, avšak p?ed tím, než nastaly skute?nosti, které vedly ke sporu p?edloženému vnitrostátnímu soudu, a zadruhé bylo odpov?dí na otázku, zda takovéto odchylné opat?ení má z?stat neuplatnitelným i po tomto opožd?ném oznámení (viz výše uvedený rozsudek *Heintz van*

Landewijck, body 47 až 51).

37 Tyto okolnosti nejsou srovnatelné s okolnostmi v?ci v p?vodním ?ízení. Z výše uvedeného rozsudku nelze tudíž vyvodit, že proto, že vnitrostátní opatření, na které se vztahuje ?l. 27 odst. 1 šesté sm?rnice, bylo oznámeno Komisi a povoleno Radou poté, co nastaly skute?nosti v?ci v p?vodním ?ízení, by toto vnitrostátní ustanovení mohlo být uplatn?no na skute?nosti p?edcházející jeho oznámení.

38 Je rovněž třeba p?ipomenout, že nebezpečí da?ových únik?, proti němuž má podle tvrzení špan?lské vlády ?l. 79 odst. 5 zákona ?. 37/1992 bojovat, mohlo vést pouze k podání žádosti opírající se o ?lánek 27 šesté sm?rnice, který se týká odchylných opatření, zavedených dot?eným ?lenským státem, jejichž cílem je zabránit určitém druh?m da?ových únik? nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Hotel Scandic Gåsabäck, bod 26), totiž žádosti, která byla podána až poté, co nastaly skute?nosti v?ci v p?vodním ?ízení.

39 Kone?ná okolnost, na kterou poukázaly zejména p?edkládající soud a špan?lská vláda, že od vstupu sm?rnice 2006/69 v platnost mají ?lenské státy možnost, aniž si musí p?edem vyžádat povolení, p?ijmout za ú?elem zabrán?ní da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem opatření k tomu, aby byl základ dan? tvo?en obvyklou hodnotou daného pln?ní za určitých podmínek, kdy mezi stranami pln?ní existuje určitá vazba, nemá žádný vliv na to, že v době rozhodné z hlediska skute?ností p?vodního sporu šestá sm?rnice tuto možnost ?lenským státem p?iznávala pouze v rámci postupu stanoveného v ?l. 27 odst. 1 až 4 této sm?rnice.

40 Ze všeho výše uvedeného vyplývá, že šestá sm?rnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby ?lenský stát na taková pln?ní, o jaká jde ve v?ci v p?vodním ?ízení, uskute?n?ná mezi propojenými stranami, které se dohodly na cen? podstatn? nižší než obvyklé cen?, uplat?oval jiné pravidlo pro stanovení základu dan?, než je obecné pravidlo stanovené v ?l. 11 ?ásti A odst. 1 písm. a) této sm?rnice, tím, že na takováto pln?ní vztáhne pravidla pro stanovení základu dan? týkající se používání zboží nebo poskytování služeb pro soukromou potřebu osoby povinné k dani, ve smyslu ?l. 5 odst. 6 a ?l. 6 odst. 2 uvedené sm?rnice, pokud tento ?lenský stát nedodržel postup stanovený v ?lánku 27 téže sm?rnice pro získání povolení zavést takovéto opatření odchylné od zmín?ného obecného pravidla.

K náklad?m ?ízení

41 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dv?r (osmý senát) rozhodl takto:

Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát na taková plnění, o jaká jde ve věci v původním řízení, uskutečňovala mezi propojenými stranami, které se dohodly na ceně podstatně nižší než obvyklé ceny, uplatňoval jiné pravidlo pro stanovení základu daní, než je obecné pravidlo stanovené v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) této směrnice, tím, že na takováto plnění vztáhne pravidla pro stanovení základu daní týkající se používání zboží nebo poskytování služeb pro soukromou potřebu osoby povinné k dani, ve smyslu čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 uvedené směrnice, pokud tento členský stát nedodržel postup stanovený v článku 27 téže směrnice pro získání povolení zavést takovéto opatření odchyloující se od zmíněného obecného pravidla.

Podpisy.

* Jednací jazyk: španělština.