

Byla C-285/10

Campsa Estaciones de Servicio SA

prieš

Administración del Estado

(Tribunal Supremo prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 11 straipsnio A skirsnio 1 dalis ir 27 straipsnis – Apmokestinamoji vertė – Su prekių panaudojimu susijusi nuostatų taikymo išplėtimas sandoriams tarp susijusių šalių, kai kainos yra akivaizdžiai mažesnės už atviros rinkos kainas“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamoji vertė – Nukrypstamosios nacionalinės priemonės

(Tarybos direktyvos 77/388 5 straipsnio 6 dalis, 6 straipsnio 2 dalis, 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas ir 27 straipsnis)

Šeštoji direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo reikia aiškinti kaip draudžiančią valstybei narei sandoriams, sudarytiems tarp susijusių šalių, kurių sutarta kaina yra akivaizdžiai mažesnė nei atviros rinkos kaina, taikyti kitokią apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklę nei šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatyta bendroji nuostata, ir taip jiems išplėsti apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklę, susijusią su apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams tenkinti skirtų prekių ir paslaugų naudojimu minėtos direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje ir 6 straipsnio 2 dalyje vartojama prasme, taikymą, kai ši valstybė narė nesilaikė šios direktyvos 27 straipsnyje tvirtintos procedūros, skirtos gauti leidimą nustatyti tokią priemonę, kuria tvirtinama minėtos bendrosios nuostatos išimtis.

(žr. 40 punktą ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. birželio 9 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 11 straipsnio A skirsnio 1 dalis ir 27 straipsnis – Apmokestinamoji vertė – Su prekių panaudojimu susijusi nuostatų taikymo išplėtimas sandoriams tarp susijusių šalių, kai kainos yra akivaizdžiai mažesnės už atviros rinkos kainas“

Byloje C-285/10

dėl *Tribunal Supremo* (Ispanija) 2010 m. balandžio 26 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. birželio 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Campsa Estaciones de Servicio SA

prieš

Administración del Estado

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Schiemann, teisėjai A. Prechal ir E. Jarašius (pranešėjas),

generalinis advokatas J. Mazák,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2011 m. kovo 31 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Campsa Estaciones de Servicio SA*, atstovaujamos advokato F. Bonastre Capell,
- Ispanijos vyriausybės, iš pradžių atstovaujamos B. Plaza Cruz, vėliau S. Centeno Huerta,
- Europos Komisijos, atstovaujamos I. Martínez del Peral ir R. Lyal,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą *Campsa Estaciones de Servicio SA* (toliau – *Campsa*) prieš *Administración del Estado* dėl *Oficina Nacional de Inspección* (Nacionalinė inspekcija) reikalavimo sumokėti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) už 1993 metus.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 ir 7 dalyse numatyta:

„6. Prekių, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirtą turto dalį, panaudojimas

apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams, arba jį perdavimas neatlygintinai, arba jį panaudojimas ne savo verslo tikslais, kai [PVM] už tas prekes ar jį sudedamąsias dalis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas, turi būti laikomas tiekimu už atlygą. Tačiau tiekimu už atlygą neturi būti laikomas prekių panaudojimas pavyzdžiams arba nedidelės vertės dovanoms, susijusioms su apmokestinamojo asmens verslu.“

7. Valstybės narės gali laikyti tiekimu už atlygą:

- a) prekių panaudojimui apmokestinamojo asmens verslo tikslais, kai tos prekės yra pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, įsigytos ar importuotos vykdant apmokestinamojo asmens verslą, jei ne visa [PVM] už tokias prekes suma, jas įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta;
- b) prekių panaudojimui, kai apmokestinamasis asmuo prekes panaudoja neapmokestinamajam sandoriui, o [PVM] už šias prekes, jas įsigijus ar panaudojus a punkte nurodytomis aplinkybėmis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas;
- c) prekių pasilikimui, kai apmokestinamasis asmuo ar jo teisių perėjėjas pasilieka sau prekes, apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti apmokestinamą ekonominę veiklą, o [PVM] už šias prekes, jas įsigijus ar panaudojus a punkte nurodytomis aplinkybėmis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas <...>.“

5 Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 ir 3 dalyse nustatyta:

„2. Paslaugų teikimu už atlygą laikoma:

- a) prekių, sudarančių verslui skirtą turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jį naudojimas ne verslo tikslais, kai [PVM] už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas;
- b) apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.

<...>

3. <...> valstybės narės gali laikyti paslaugų teikimu už atlygą apmokestinamojo asmens sau teikiamą paslaugų verslo tikslais, jei ne visa [PVM] už tokias paslaugas suma, jį įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta.“

6 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalyje, susijusioje su PVM apmokestinamąja verte šalies teritorijoje, nustatyta:

„Apmokestinamųjų vertė sudaro:

- a) teikiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiektojas gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šiomis prekėmis ar paslaugomis kaina;
- b) prekių, nurodytų 5 straipsnio 6 ir 7 dalyse, atveju – tų prekių ar panašių prekių įsigijimo kaina arba, jos nesant – pagaminimo savikaina tiekimo metu;

c) 6 straipsnio 2 dalyje nurodyt? paslaug? teikimo atveju – visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas;

d) 6 straipsnio 3 dalyje nurodyt? paslaug? teikimo atveju – teikiam? paslaug? atviros rinkos kaina.

<...>“

7 Šeštosios direktyvos 27 straipsnyje nustatyta:

„1. Taryba, Komisijos pasi?lymu, vieningai gali leisti bet kuriai valstybei [narei] imtis speciali? priemoni?, nukrypstant nuo direktyvos nuostat?, kad b?t? supaprastinta mokes?io taikymo tvarka [supaprastintas mokes?io rinkimas] arba užkirstas kelias tam tikriems mokes?io vengimo ar išsisukin?jimo ar piktnaudžiavimo atvejams [tam tikriems mokes?io sl?pimo ar jo vengimo atvejams]. Priemon?s, skirtos apmokestinimo tvarkai [mokes?io rinkimui] supaprastinti, neturi daryti ?takos, nebent labai nežymiai, mokes?io sumai, apskai?iuojamai [mok?tinai] galutinio vartojimo etape.

2. Valstyb? nar?, ketinanti imtis 1 dalyje nurodyt? priemoni?, apie jas praneša Komisijai ir jai suteikia vis? susijusi? [reikaling?] informacij?.

3. Komisija per m?nes? apie si?lomas priemones praneša kitoms valstyb?ms nar?ms.

4. Tarybos sprendimas laikomas priimtu, jei per du m?nesius nuo to laiko, kai kitos valstyb?s nar?s buvo informuotos, kaip nustatyta 3 dalyje, nei Komisija, nei jokia kita valstyb? nar? nepaprašo, kad Taryba š? klausim? iškelt?.

5. Tos valstyb?s nar?s, kurios 1977 m. sausio 1 d. taiko specialias 1 dalyje nurodytos r?šies priemones, gali ir toliau jas išlaikyti su s?lyga, kad apie tokias priemones iki 1978 m. sausio 1 d. jos praneša Komisijai, ir su s?lyga, kad tais atvejais, kai tokie nukrypimai skirti apmokestinimo tvarkai [mokes?io rinkimui] supaprastinti, jos atitikt? 1 dalyje nustatytus reikalavimus.“

8 2006 m. geguž?s 15 d. Tarybos sprendimu 2006/387/EB, suteikian?iu Ispanijos Karalystei teis? taikyti priemon?, nukrypstan?i? nuo Šeštosios direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo 11 straipsnio ir 28e straipsnio (OL L 150, p. 11), Ispanijos Karalystei pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1–4 dalis buvo leista nustatyti priemon?, kuria ?tvirtinama Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatytos bendrosios apmokestinamosios vert?s apskai?iavimo taisykl?s išimtis. Šio sprendimo 1 straipsnyje numatyta:

„<...> Ispanijos Karalystei leidžiama numatyti, kad apmokestinamoji prek?, paslaug? [preki? tiekimo, paslaug? teikimo] arba [preki?] ?sigijim? Bendrijos viduje vert? b?t? tokia pati kaip ir atviros rinkos vert?, <...> jeigu atlygis yra daug mažesnis už atviros rinkos vert?, o prek?s arba paslaugos gav?jas (arba ?sigijim? Bendrijos viduje atveju – pirk?jas) neturi teis?s ? visišk? atskait? <...>.

Ši priemon? taikoma tik užkirsti keli? mokes?i? sl?pimui ir vengimui ir tik tuo atveju, kai atlygiui, kurio pagrindu priešingu atveju b?t? nustatyta apmokestinamoji vert?, ?takos tur?jo <...> šeimos, valdymo, nuosavyb?s, finansiniai ar teisiniai ryšiai. <...>“

9 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnis buvo iš dalies pakeistas 2006 m. liepos 24 d. Tarybos direktyva 2006/69/EB, iš dalies kei?ian?ia Direktyvos 77/388 nuostatas, susijusias su tam tikromis priemon?mis, kuriomis siekiama supaprastinti apmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu tvark? [prid?tines vert?s mokes?io rinkim?] ir pad?ti užkirsti keli? mokes?i? sl?pimui ar vengimui,

bei panaikinan?ia tam tikrus sprendimus d?l leidžian?i? nukrypti nuostat? (OL L 221, p. 9). Direktyva 2006/69, be kita ko, ? Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsn? buvo ?traukta nauja 6 dalis. Pagal šią dalį siekdamas užkirsti keli? mokes?io sl?pimui ar vengimui valstyb?s nar?s gali imtis priemoni? užtikrinti, kad preki? tiekimo ar paslaug? teikimo atveju apmokestinamoji vert? b?t? lygi atviros rinkos kainai, jeigu atlygis yra, nelygu aplinkyb?s, mažesnis arba didesnis už šią atviros rinkos kainą ir sandorio šalys susijusios.

10 ?sigaliojus Direktyvai 2006/69, pagal Sprendim? 2006/387 Ispanijos Karalystei suteiktas leidimas nustojo galioti.

11 Valstybi? nari? galimyb? sandori? tarp susijusi? šali? atvejais ir siekiant užkirsti keli? mokes?io sl?pimui ar vengimui imtis priemoni?, kad apmokestinamoji vert? b?t? nustatoma pagal sandori? atviros rinkos kainą, yra numatyta šiuo metu galiojan?ios 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 80 straipsnyje.

Nacionalin? teis?

12 Pagrindin?s bylos faktini? aplinkybi? metu galiojusios 1992 m. gruodžio 28 d. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo 37/1992 (*Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido*) (BOE, Nr. 312, 1992 m. gruodžio 29 d., p. 44247) redakcijos (toliau – ?statymas 37/1992) 78 straipsnio 1 dalyje buvo ?tvirtinta ši bendroji apmokestinamosios vert?s nustatymo taisykl?:

„Mokes?io apmokestinam?j? vert? sudaro bendra atlygio, gauto iš vartotojo ar tre?i?j? asmen? už šiuo mokes?iu apmokestintus sandorius, suma.“

13 Ta?iau ?statymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalyje buvo numatyta:

„Kai mokes?iu apmokestinamuose sandoriuose dalyvaujan?ios šalys yra susijusios ir susitaria d?l daug mažesni? kain? nei atviros rinkos kainos, apmokestinamoji vert? negali b?ti mažesn? nei b?t? nustatyta taikant šio straipsnio 3 ir 4 dalyse ?tvirtintas nuostatas.“

14 ?statymo 37/1992 79 straipsnio 3 ir 4 dalyse buvo ?tvirtintos specialiosios apmokestinamosios vert?s nustatymo taisykl?s, skirtos atvejams, kai apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudoja privatiems poreikiams. Šie atvejai atitiko numatytuosius Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje ir 6 straipsnio 2 dalyje.

15 Pri?mus Direktyv? 2006/69, 2006 m. lapkri?io 29 d. ?statymu 36/2006 d?l mokes?i? sl?pimo prevencijos priemoni? (*Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal*) (BOE, Nr. 286, 2006 m. lapkri?io 30 d., p. 42087) buvo iš dalies pakeista ?statymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalis. Šios nuostatos tekstas iš dalies pakeistas siekiant j? suderinti su Direktyva 2006/69 padarytais Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio pakeitimais, ypa? su nauja šio straipsnio 6 dalimi.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

16 1993 m. gruodžio 31 d. *Campsa* už 1 732 419 313 ESP sum? perleido *Repsol Combustibles Petrolíferos SA* kelias Ispanijos teritorijoje esan?ias degalines. Negin?ijama, kad tai buvo tarp susijusi? šali? sudarytas sandoris ?statymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalyje vartojama prasme.

17 1998 m. liepos 7 d. Ispanijos mokes?i? inspekcija praneš? *Campsa*, kad nesutinka su už 1993 metus pateikta PVM deklaracija, ir nurod?, kad šiam pardavimui tur?jo b?ti taikoma ?statymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalyje numatyta apmokestinamosios vert?s nustatymo taisykl?, nes šio sandorio šalys buvo susijusios ir susitarusios d?l kainos, kuri buvo daug mažesn? nei rinkos kaina.

Todėl mokesčių inspekcija nustatė, kad teisinga apmokestinamoji vertė lygi 4 076 112 060 ESP. 1998 m. gruodžio 11 d. buvo pateiktas reikalavimas sumokėti PVM už 1993 m., apskaičiuotą pagal šią apmokestinamąją vertę.

18 2001 m. vasario 21 d. sprendimu *Tribunal Económico-Administrativo Central* patvirtino šį reikalavimą sumokėti mokesčius. *Campsa* dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *Audiencia Nacional* administracinę bylą kolegijai, kuri ją atmetė 2004 m. balandžio 30 d. sprendimu. *Campsa* dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai teismui padavė kasacinį skundą.

19 *Tribunal Supremo* mano, kad, siekiant išspręsti šį jo nagrinįjamą ginčą, visų pirma reikia nustatyti, ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatytą bendrąją apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklę buvo privaloma taikyti sandoriams tarp susijusių šalių, nes šioje direktyvoje nėra specialiosios tokiais atvejais apmokestinamajai vertei nustatyti taikomos nuostatos.

20 *Tribunal Supremo* mano, kad dėl Sjungos teisės aiškinimo kyla pagrįstų abejonių. Jis pažymi, kad Teisingumo Teismo praktikoje, atrodo, pritariama tokios bendrosios nuostatos taikymui ir kad tik po to, kai buvo pareikalauta sumokėti aptariamą mokesčių, Ispanijos Karalystei buvo leista nuo jos nukrypti. Jis pabrėžia, kad vis dėlto įsigaliojus Direktyvai 2006/69, valstybės narės, neprašydamos išankstinio leidimo, turi teisę nustatyti specialiąsias apmokestinamajai vertei nustatyti skirtas priemones, kuriomis tvirtinamos išimties, kaip antai ta, dėl kurios buvo suteiktas leidimas Sprendimu 2006/387, ir ši teisė išlieka Direktyvoje 2006/112. Be to, *Abogado del Estado* (Valstybės advokatas) šiame teisme teigia, kad įstatymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalies taikymas neprieštaravo Sjungos teisei net prieš priimant Sprendimą 2006/387, ypač dėl to, kad pagal Šeštąją direktyvą buvo leidžiama remtis atviros rinkos kaina, kai apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudojo savo privatiems poreikiams Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje ir 6 straipsnio 2 dalyje vartojama prasme, įskaitant sandoriams tarp susijusių šalių.

21 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Supremo* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal [Šeštąją direktyvą] valstybės narės leidžiama sandoriams tarp susijusių šalių, kurių sutarta kaina yra daug mažesnė nei atviros rinkos kaina, nustatyti kitokią apmokestinamąją vertę nei ta, kuri numatyta šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte tvirtintoje bendrojoje nuostatoje, t. y. atlygą, išplečiant nuostatą dėl privatiems poreikiams tenkinti skirtų prekių ir paslaugų taikymą (kaip tai buvo padaryta įstatymo [37/1992] 79 straipsnio 5 dalyje, prieš jį iš dalies pakeičiant <...> įstatymu 36/2006 ir nesilaikant specialios šios direktyvos 27 straipsnyje tvirtintos procedūros, taikytinos norint gauti leidimą nukrypti nuo bendrosios nuostatos, kurį [Ispanijos Karalystė] gavo tik Sprendimu [2006/387]?“

Dėl prejudicinio klausimo

22 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar Šešt?j? direktyv? reikia aiškinti kaip nedraudžian?i? valstybei narei sandoriams tarp susijusi? šali?, kuri? sutarta ši? sandori? kaina yra akivaizdžiai mažesn? nei atviros rinkos kaina, taikyti kitoki? apmokestinamosios vert?s nustatymo taisykl?, nei numatytoji Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte, ir taip jiems išpl?sti apmokestinamosios vert?s nustatymo taisykl?, susijusi? su apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams tenkinti skirt? prekį? ir paslaug? naudojimu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje ir 6 straipsnio 2 dalyje vartojama prasme taikym?, kai ši valstyb? nar? nesilaik? specialios Šeštosios direktyvos 27 straipsnyje ?tvirtintos proced?ros, skirtos gauti leidim? nustatyti toki? priemon?, kuria ?tvirtinama min?tos bendrosios nuostatos išimtis.

23 Ispanijos vyriausyb? mano, kad tokiomis aplinkyb?mis, kaip antai numatytos ?statymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalyje, valstyb? nar? tur?jo teis? nustatyti kitoki? apmokestinam?j? vert?, nei Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatyta bendroji apmokestinamoji vert?. Ši nacionalin? nuostata atitiko mokes?i? neutralumo bei vienodo poži?rio principus ir Šešt?j? direktyv?, nes ja buvo siekiama kovoti su mokes?io sl?pimu. Be to, ji nurodo, kad galimyb? nustatyti tokio pob?džio priemonės, kuriomis ?tvirtinamos išimtys, valstyb?ms nar?ms buvo suteikta pagal Direktyv? 2006/69 ir ji išliko Direktyvoje 2006/112.

24 Ta?iau *Camps* ir Europos Komisija mano, kad pagal Šešt?j? direktyv?, prieš j? iš dalies pakei?iant Direktyva 2006/69, tokiomis aplinkyb?mis, kaip antai numatytos ?statymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalyje, valstyb?ms nar?ms nebuvo galima nustatyti kitokios apmokestinamosios vert?s nustatymo taisykl?s nei numatytoji Šeštosios direktyvos 1 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte, prieš tai negavus šio direktyvos 27 straipsnyje numatyto leidimo nustatyti toki? priemon?, kuria ?tvirtinama išimtis.

25 Šiuo klausimu reikia priminti, pirma, kad galimyb? sandor? kvalifikuoti kaip „sandor? už atlyg?“ Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje vartojama prasme reikalauja tik tiesioginio ryšio tarp prekį? tiekimo ar paslaug? teikimo ir realiai apmokestinamojo asmens gauto atlygio. Taigi aplinkyb?, kad ekonominis sandoris sudaromas už didesn? ar mažesn? nei savikaina kain? ir tod?l už didesn? ar mažesn? nei atviros rinkos kain?, nesusijusi su tokio kvalifikavimu (šiuo klausimu žr. 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C?412/03, Rink. p. I?743, 22 punkt?). Tas pats pasakytina ir apie ryšius, kurie gal?t? egzistuoti tarp sandorio šali?.

26 Kita vertus, pagal pa?i? Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 ir 7 dali? ir 6 straipsnio 2 ir 3 dali? formuluot?, pagal kuri? tam tikri sandoriai, už kuriuos apmokestinamasis asmuo iš tikr?j? negauna atlygio, prilyginami sandoriams už atlyg?, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b–d punktuose numatytos apmokestinamosios vert?s nustatymo taisykl?s taikomos tik neatlygintiems sandoriams (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck* 24 punkt?).

27 Remiantis tuo darytina išvada: kadangi sutartas atlygis iš tikr?j? buvo sumok?tas apmokestinamajam asmeniui tiesiogiai už jo patiekt? prekį? ar suteikt? paslaug?, šis sandoris turi b?ti laikomas atlygintinu, net jeigu jis sudaromas tarp susijusi? šali? ir sutarta bei realiai sumok?ta kaina yra akivaizdžiai mažesn? už atviros rinkos kain?. Tod?l tokio sandorio apmokestinamoji vert? turi b?ti nustatyta pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatyt? bendr?j? nuostat?.

28 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik?, remiantis šia bendr?ja nuostata, už atlyg? tiekiamos prek?s ar teikiamos paslaugos apmokestinam?j? vert? sudaro apmokestinamojo asmens už jas realiai gautas atlygis. Taigi šis atlygis yra subjektyvi vert?, tai yra iš tikr?j? gauta, o ne objektyviais kriterijais nustatyta vert?. Be to, š? atlyg? turi b?ti ?manoma išreikšti pinigais (min?to Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*

21 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

29 Šiuo klausimu iš tikrųjų tiesa, jog, kaip priminė Ispanijos Karalystė, pagal vienodo požiūrio principą, kurio specialieji išraiška antriniuose Europos Sąjungos teisėje ir specialiaime mokesčių sektoriuje yra mokesčių neutralumo principas, reikalaujama, jog panašios situacijos nebūtų vertinamos skirtingai, nebent toks skirtumas būtų objektyviai pateisinamas (2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, Rink. p. I-2283, 49 ir 51 punktai bei 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rink. p. I-10567, 44 punktas).

30 Tačiau kadangi sandoriai, kaip antai nagrinėjami pagrindiniame byloje, dėl kurių sutarta kaina yra akivaizdžiai mažesnė už atviros rinkos kainą, vis dėlto išlieka sandoriais už atlygą, už kuriuos realiai gaunamas atlygis, galintis būti apmokestinamąja verte, vienodo požiūrio principas savaime nėra tokio pobūdžio, kad reikalautų jiems taikyti apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklės, kurios numatytos neatlygintiniams sandoriams ir kuriomis siekiama, nesant jokio realaus atlygio, tokią apmokestinamąją vertę nustatyti pagal objektyvius kriterijus, nes šios dvi sandorių rūšys nėra panašios.

31 Be to, šiuo klausimu reikia priminti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas numatė, jog pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio nuostatas valstybės narės prireikus gali būti leista nukrypti nuo šios direktyvos nuostatų ir visų pirma nuo numatytosios jos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck* 26 punktą).

32 Vis dėlto Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog naujos specialiosios priemonės, kuriomis tvirtinamos Šeštosios direktyvos nuostatų išimtys, atitinka Sąjungos teisę tik su sąlyga, kad jomis, pirma, laikomasi minėtos direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje nustatytą tikslą ir, antra, kad apie jas buvo pranešta Komisijai ir Taryba dėl jų netiesiogiai arba aiškiai suteiktą leidimą pagal to paties straipsnio 1–4 dalyse nurodytas konkrečias sąlygas (1985 m. vasario 13 d. Sprendimo *Direct Cosmetics*, 5/84, Rink. p. 617, 24 punktas ir 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Supergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 22 punktas). Be to, valstybės narės negali nepažeisdama EB sutarties (dabar – ESV sutartis) prieš mokesčių mokėtojų remtis nuo Šeštosios direktyvos nukrypstančia nuostata, tvirtinta nesilaikius minėtos direktyvos 27 straipsnio 2 dalyje nustatytos pareigos pranešti (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Direct Cosmetics* 37 punktą ir 2006 m. birželio 15 d. Sprendimo *Heintz van Landewijck*, C-494/04, Rink. p. I-5381, 48 punktą).

33 Reikia konstatuoti, kad tokia nuostata, kaip antai 37/1992 79 straipsnio 5 dalis, yra nauja priemonė, kuria tvirtinama išimtis, Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje vartojama prasme. Iš tikrųjų, nors, kaip Ispanijos Karalystė tvirtino per teismo posėdį, ši 79 straipsnio 5 dalis atitinka nuostatą, kuri Ispanijos teisė buvo traukta 1985 m. rugpjūčio 2 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymu 30/1985 (*Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido*) (BOE, Nr. 190, 1985 m. rugpjūčio 9 d., p. 25214), kuriuo Ispanijos Karalystė, stodama į Europos Bendrijas, visų pirma į vidaus teisę perkėlė Šeštąją direktyvą, vis dėlto ši nuostata buvo priimta po 1977 m. sausio 1 dienos.

34 Stojus į Europos Sąjungą, nuoroda į Sąjungos teisėje numatytą datą, jeigu Stojimo akte arba kitame Sąjungos akte nenumatyta priešingai, taip pat galioja ir stojusiai valstybei, net jeigu ši data yra ankstesnė nei jos stojimo diena (2007 m. birželio 21 d. Sprendimo *Optimus – Telecomunicações*, C-366/05, Rink. p. I-4985, 32 punktas). Kalbant apie Ispanijos Karalystę, ši data, t. y. 1997 m. sausio 1 d., nebuvo pakeista nei Aktu dėl Ispanijos Karalystės ir Portugalijos Respublikos stojimo sąlygų ir Sutarčių pritaikomųjų pataisų (OL L 302, 1985, p. 23), nei kitu aktu. Taigi negalima laikyti, kad nuostata, kaip antai 37/1992 79 straipsnio 5 dalis, gali patekti į Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalies taikymo sritį.

35 Remiantis tuo darytina išvada, jog Ispanijos Karalystė 37/1992 79 straipsnio 5 dalį

tur?jo priimti laikydamosi Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1–4 dalyse numatytos proced?ros, tod?l apie j? tur?jo pranešti ir d?l jos tur?jo gauti leidim? pagal ši? proced?r?. Negin?ijama, kad pagrindin?s bylos faktini? aplinkybi? metu apie ši? nacionalin? nuostat? nebuvo pranešta ir d?l jos nebuvo suteiktas leidimas ir ne?rodyta, jog tai buvo padaryta d?l atitinkamos ?statyme 30/1985 numatytos nuostatos. Tod?l fakto, kad iki to laiko apie toki? priemon?, kuria ?tvirtinama išimtis, nebuvo pranešta ir d?l jos nebuvo suteiktas leidimas pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1–4 dalyse numatyt? proced?r?, pakanka konstatuoti, jog valstyb? nar? negali jos taikyti ir negali ja remtis prieš mokes?i? mok?tojų?.

36 Tiesa, kaip Ispanijos Karalyst? nurod? per teismo pos?d?, Teisingumo Teismas min?to Sprendimo *Heintz van Landewijck* 50 punkte nusprend?: pav?luotai pateiktas pranešimas apie priemon?, kuria ?tvirtinama išimtis, negali sukelti t? pa?i? pasekmi? kaip nepranešimas. Ta?iau toks tvirtinimas, pirma, buvo susij?s su atveju, kai aptariama priemon?, kuria ?tvirtinama išimtis, viena vertus, pateko ? Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalies taikymo srit?, t. y. atveju, kur? Teisingumo Teismas atskyr? nuo priemon?s, patenkan?ios ? to paties straipsnio 1 dalies taikymo srit?, ir, antra vertus, apie j? buvo pranešta nesilaikius Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 5 dalyje nustatyto pranešimo termino, bet anks?iau, nei ?vyko faktin?s aplinkyb?s, d?l kuri? kilo nacionalinio teismo nagrin?tas gin?as, ir, antra, min?tu tvirtinimu buvo atsakyta ? klausim?, ar tokia priemon?, kuria ?tvirtinama išimtis, tur?jo b?ti netaikoma netgi po šio pav?luoto pranešimo (žr. min?to Sprendimo *Heintz van Landewijck* 47–51 punktus).

37 Šios aplinkyb?s nepanašios ? pagrindin?s bylos aplinkybes. Tod?l iš šio sprendimo negalima daryti išvados, jog d?l to, kad apie nacionalin? priemon?, kuriai taikoma Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalis, buvo pranešta Komisijai ir d?l jos Taryba suteik? leidim? v?liau, nei ?vyko pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s, ši? nacionalin? nuostat? tur?t? b?ti galima taikyti faktin?ms aplinkyb?ms, kurios ?vyko anks?iau, nei apie min?t? nuostat? buvo pranešta.

38 Taip pat reikia priminti, kad d?l mokes?io sl?pimo pavojaus, su kuriuo, kaip teigia Ispanijos vyriausyb?, ?statymo 37/1992 79 straipsnio 5 dalimi buvo siekiama kovoti, buvo galima pateikti tik Šeštosios direktyvos 27 straipsniu grindžiam? prašym? leisti atitinkamai valstybei narei nustatyti priemones, kuriomis ?tvirtinamos išimtys, siekiant išvengti tam tikr? mokes?io sl?pimo ar vengimo atvej? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck* 26 punkt?), t. y. prašym?, kuris buvo pateiktas v?liau, nei ?vyko pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s.

39 Galiausiai aplinkyb?, kuri? vis? pirma pažym?jo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas ir Ispanijos vyriausyb?, kad ?sigaliojus Direktyvai 2006/69 valstyb?s nar?s, neprašydamos išankstinio leidimo ir siekdamos kovoti su mokes?io sl?pimu ir vengimu, turi teis? imtis priemoni?, kad tam tikromis aplinkyb?mis, kai sandorio šalys yra susijusios, apmokestinam?j? vert? sudaryt? sandorio atviros rinkos vert?, neturi ?takos tam, kad pagrindin?s bylos faktini? aplinkybi? metu pagal Šešt?j? direktyv? jos netur?jo tokios teis?s, išskyrus taikant šios direktyvos 27 straipsnio 1–4 dalyse numatyt? proced?r?.

40 Iš to, kas išdėstyta, darytina išvada: Šeštąją direktyvą reikia aiškinti kaip draudžiančią valstybei narei sandoriams, kaip antai nagrinėjamiems pagrindinėje byloje, sudarytiems tarp susijusių šalių, kurių sutarta kaina yra akivaizdžiai mažesnė nei atviros rinkos kaina, taikyti kitokią apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklę nei šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatyta bendroji nuostata, ir taip jiems išplėsti apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklę, susijusią su apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams tenkinti skirtą prekių ir paslaugų naudojimui minėtos direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje ir 6 straipsnio 2 dalyje vartojama prasme, taikymą, kai ši valstybė narė nesilaikė šios direktyvos 27 straipsnyje tvirtintos procedūros, skirtos gauti leidimą nustatyti tokias priemones, kuria tvirtinama minėtos bendrosios nuostatos išimtis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

41 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštąją Tarybos direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas reikia aiškinti kaip draudžiančią valstybei narei sandoriams, kaip antai nagrinėjamiems pagrindinėje byloje, sudarytiems tarp susijusių šalių, kurių sutarta kaina yra akivaizdžiai mažesnė nei atviros rinkos kaina, taikyti kitokią apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklę nei šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatyta bendroji nuostata, ir taip jiems išplėsti apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklę, susijusią su apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams tenkinti skirtą prekių ir paslaugų naudojimui minėtos direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje ir 6 straipsnio 2 dalyje vartojama prasme, taikymą, kai ši valstybė narė nesilaikė šios direktyvos 27 straipsnyje tvirtintos procedūros, skirtos gauti leidimą nustatyti tokias priemones, kuria tvirtinama minėtos bendrosios nuostatos išimtis.

Parašai.

* Proceso kalba: ispanų.