

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2011. június 9.*

A C-285/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Supremo (Spanyolország) a Bírósághoz 2010. június 7-én érkezett, 2010. április 26-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Campsa Estaciones de Servicio SA**

és

az **Administración del Estado**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: K. Schiemann tanácselnök, A. Prechal és E. Jarašiūnas (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Mazák,
hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

* Az eljárás nyelve: spanyol.

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. március 31-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Campsa Estaciones de Servicio SA képviselőjében F. Bonastre Capell abogado,
- a spanyol kormány képviselőjében kezdetben B. Plaza Cruz, később S. Centeno Huerta, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében I. Martínez del Peral és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

- ¹ Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezésére vonatkozik.

- 2 E kérelmet a Campsa Estaciones de Servicio SA (a továbbiakban: Campsa) és az Administración del Estado között az Oficina Nacional de Inspección (nemzeti ellenőrzési hivatal) által az 1993. évi hozzáadottérték-adóra (a továbbiakban: HÉA) vonatkozóan kibocsátott megfizetésre kötelezés tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében HÉA alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.
- 4 A hatodik irányelv 5. cikkének (6) és (7) bekezdése előírja:

„(6) Az ellenérték fejében történő teljesítéssel egy tekintet alá tartozik, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, vagy ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki [helyesen: vállalkozásidegen célokra fordítja], ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei után az előzetesen felszámított [HÉA]-t teljesen vagy részben levonták [helyesen: levonható volt]. Az üzleti célú termékmintákra vagy kis értékű ajándékokra azonban ez nem vonatkozik.

(7) A tagállamok ellenérték ellenében történő értékesítéssel azonos elbírálás alá vonhatják a következőket:

- a) az adóalany által üzletvitele keretében előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált vagy feldolgozott, vásárolt vagy behozott termékek üzleti célra történő felhasználása, amennyiben az ilyen terméknek egy másik adóalanytól való megszerzése nem jogosítaná fel a [HÉA] teljes levonására [helyesen: amennyiben ezen termék valamely másik adóalanytól történő beszerzése utáni előzetesen felszámított HÉA nem lenne teljesen vagy részben levonható];
- b) a terméknek az adóalany által egy nem adóköteles tevékenységhez történő felhasználása, ha e termék beszerzése vagy felhasználása – az a) pontnak megfelelően – az előzetesen felszámított [HÉA] teljes vagy részleges levonására jogosította [helyesen: ha ezen termék beszerzése vagy az a) pontnak megfelelő felhasználása után az előzetesen felszámított HÉA teljesen vagy részben levonható volt];
- c) [...] a termékek valamely adóalany vagy jogutódja által történő megtartása az adóköteles gazdasági tevékenység folytatásának megszüntetése után, ha e termékek beszerzése vagy felhasználása – az a) pontnak megfelelően – teljes vagy részleges adólevonásra jogosította [helyesen: ha ezen termékek beszerzése vagy az a) pontnak megfelelő felhasználása után az előzetesen felszámított HÉA teljesen vagy részben levonható volt].”

5 A hatodik irányelv 6. cikkének (2) és (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(2) Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következő:

- a) a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az előzetesen felszámított [HÉA] teljes vagy részleges levonására jogosítanak;

- b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.

[...]

(3) [...] a tagállamok [...] az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatással azonos elbírálásban részesíthetik az adóalany saját vállalkozása részére nyújtott szolgáltatását azon esetben, ha azt egy másik adóalany végezte volna, és e szolgáltatásnyújtás nem jogosította volna az előzetesen felszámított [HÉA] teljes levonására [helyesen: amennyiben e szolgáltatásnyújtás után előzetesen felszámított HÉA nem lett volna teljes mértékben levonható abban az esetben, ha azt egy másik adóalany végezte volna].”

- 6 A hatodik irányelv 11. cikke belföldi HÉA-alapra vonatkozó A. részének (1) bekezdése kimondja:

„Az adóalap a következő:

- a) a b), c) és d) pontban nem említett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó [helyesen: az eladó] vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvétől [helyesen: vevőtől], a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat;
- b) az 5. cikk (6) és (7) bekezdése szerinti termékértékesítések esetén a termékek, illetve a hasonló termékek vételára, vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár;

- c) a 6. cikk (2) bekezdésében említett értékesítés esetében az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása;
- d) a 6. cikk (3) bekezdésében említett szolgáltatásnyújtás esetében a vonatkozó szolgáltatás szabadpiaci forgalmi értéke.

[...]"

7 A hatodik irányelv 27. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag minden tagállamot felhatalmazhat arra, hogy ezen irányelvtől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókivetés egyszerűsítésére, vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozására. Az adókivetés egyszerűsítésére szolgáló intézkedések a végső fogyasztás stádiumában esedékes adó összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják.

(2) Azon tagállam, amely az (1) bekezdésben megjelölt intézkedéseket be kívánja vezetni, tájékoztatja ezekről a Bizottságot, és minden szükséges adatot közöl a Bizottsággal.

(3) A Bizottság a többi tagállamot egy hónapon belül értesíti a tervezett intézkedésekről.

(4) A Tanács határozatát elfogadottnak kell tekinteni, ha a (3) bekezdés szerinti közlemény közzététele után két hónapon belül sem a Bizottság, sem valamelyik tagállam nem kérelmezi, hogy az ügyet a Tanácsban tárgyalják meg.

(5) Azon tagállamok, amelyek 1977. január 1-jén a fenti (1) bekezdésben meghatározott típusú különös intézkedéseket alkalmaztak, fenntarthatják azokat, amennyiben erről a Bizottságot 1978. január 1. előtt értesítik, továbbá azzal a feltétellel, hogy e különös intézkedések – amennyiben az adókiivetést egyszerűsítő intézkedésekről van szó – a fenti (1) bekezdésben megállapított követelménynek megfeleljenek.”

- 8 A hatodik irányelv 11. cikkétől és 28e. cikkétől eltérő intézkedés alkalmazásának a Spanyol Királyság részére történő engedélyezéséről szóló, 2006. május 15-i 2006/387/EK tanácsi határozat (HL L 150., 11. o.) a hatodik irányelv 27. cikkének (1)–(4) bekezdésében előírt eljárásnak megfelelően engedélyezte a Spanyol Királyság számára, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában előírt adóalap-megállapítás általános szabályától eltérő intézkedést vezessen be. E határozat 1. cikke kimondja:

„[...] a Spanyol Királyság felhatalmazást kap arra, hogy a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás vagy Közösségen belüli beszerzés adóalapját megegyezőnek tekintse a szabadpiaci forgalmi értékkel [...], ha az ellenérték jelentősen alacsonyabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, és a szolgáltatás címzettje, vagy Közösségen belüli beszerzés esetén a beszerző [...] nem rendelkezik teljes adólevonási joggal.

Ezt az intézkedést csak akkor lehet alkalmazni, ha a cél az adókikerülések és adókijátszások megakadályozása, valamint ha azt az ellenértéket, amelyen az adóalap egyébként alapulna, a tagállam jogszabályai által meghatározott családi, irányítási, tulajdoni, pénzügyi vagy jogi kapcsolatok befolyásolták. [...]”

- 9 A hatodik irányelv 11. cikkének A. részét módosította a 77/388/EGK irányelvnek a hozzáadottérték-adó kivetésére vonatkozó eljárás egyszerűsítése, illetve az adókijátszás vagy adókikerülés megakadályozására szolgáló egyes intézkedések tekintetében történő módosításáról, valamint egyes, eltéréseket biztosító határozatok hatályon kívül helyezéséről szóló, 2006. július 24-i 2006/69/EK tanácsi irányelv (HL L 221.,

9. o.). A 2006/69 irányelv többek között kiegészítette a hatodik irányelv 11. cikkének A. részét egy új (6) bekezdéssel. Ezen utóbbi értelmében az adókijátszás vagy adókikerülés megelőzése céljából a tagállamok intézkedéseket hozhatnak annak biztosítása érdekében, hogy a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapja a szabadpiaci forgalmi érték legyen, amennyiben az ellenérték a körülményektől függően e szabadpiaci forgalmi értéknél alacsonyabb vagy magasabb, és amennyiben a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás felei között kapcsolat áll fenn.

- 10 A 2006/69 irányelv hatálybalépésekor lejárt a Spanyol Királyságnak a 2006/387 határozat alapján nyújtott engedély.
- 11 Azóta a jelenleg hatályos, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o) 80. cikke biztosítja a tagállamoknak azt a lehetőséget, hogy a kapcsolt felek közötti ügyletek esetében és az adókijátszás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében, intézkedéseket hozzanak annak biztosítása érdekében, hogy az adóalap az ügylet szabadpiaci forgalmi értéke legyen.

A nemzeti jog

- 12 A hozzáadottérték-adóról szóló, 1992. december 28-i 37/1992. törvény (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido; az 1992. december 29-i BOE 312. száma, 44247. o.) 78. cikke (1) bekezdésének az alapügy tényállásának időpontja szerinti szövege (a továbbiakban: 37/1992. törvény) a következőképpen állapította meg az adóalap meghatározásának általános szabályát:

„Az adó alapja az adóköteles ügyletek ellenértékének a fogyasztótól vagy harmadik személytől származó teljes összege.”

- 13 A 37/1992. törvény 79. cikkének (5) bekezdése azonban a következőket írja elő:

„Amennyiben kapcsolat áll fenn az adóköteles ügyletekben részt vevő adóalanyok között, és a szokásos piaci áraknál lényegesen alacsonyabb árakat alkalmaznak, az adóalap nem lehet kisebb, mint amennyi a fenti (3) és (4) bekezdésben foglalt rendelkezések alkalmazása esetén lenne.”

- 14 A 37/1992. törvény a (3) és (4) bekezdésében megállapította az adóalap meghatározásának azokra az esetekre vonatkozó különös szabályait, amelyekben a termékek kivonása vagy felhasználása és a szolgáltatásnyújtás az adóalany saját szükségleteinek a kielégítésére történik. Ezek az esetek megfelelnek a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdésében és 6. cikkének (2) bekezdésében említett helyzeteknek.
- 15 A 2006/69 irányelv elfogadását követően az adókiírátszás megelőzése érdekében szükséges intézkedésekről szóló, 2006. november 29-i 36/2006. törvény (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal; a 2006. november 30-i BOE 286. száma, 42087. o.) módosította a 37/1992. törvény 79. cikkének (5) bekezdését. E rendelkezés szövegét kiigazították, hogy tükrözze a 2006/69 irányelv által a hatodik irányelv 11. cikkének A. részében bevezetett módosításokat, többek között e cikk új (6) bekezdését.

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 16 1993. december 31-én a Campsa számos, Spanyolország területén található töltőállomást adott el a Repsol Combustibles Petrolíferos SA-nak 1 732 419 313 ESP-ért. Nem vitatott, hogy a 37/1992. törvény 79. cikkének (5) bekezdése értelmében vett, kapcsolt felek között létrejött ügyletről van szó.

- 17 1998. július 7-én a spanyol adóhivatal arról tájékoztatta a Campsát, hogy nem ért egyet az 1993. évi HÉA-bevallásával, mivel úgy vélte, hogy ezen eladásra a 37/1992. törvény 79. cikkének (5) bekezdésében előírt adóalap-meghatározási szabályt kellett volna alkalmazni, mivel azt az érintett felek közötti kapcsolat jellemezte, és mivel ezen utóbbiak olyan árban egyeztek meg, amely a piaci áraknál lényegesen alacsonyabb volt. Az adóhivatal így 4 076 112 060 ESP-ban állapította meg a helyes adóalapot. 1998. december 11-én kibocsátottak egy, az 1993. év tekintetében ezen adóalapra alapított HÉA-ra vonatkozó megfizetésre kötelezést.
- 18 A Tribunal Económico-Administrativo Central (központi gazdasági és közigazgatási bíróság) 2001. február 21-i határozatával megerősítette ezt a megfizetésre kötelezést. A Campsa keresetet indított e határozattal szemben az Audiencia Nacional közigazgatási kollégiumának tanácsa előtt, amely e keresetet a 2004. április 30-i ítéletével elutasította. A Campsa ezen ítélettel szemben felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.
- 19 A Tribunal Supremo úgy véli, hogy az előtte folyamatban lévő ügy eldöntéséhez többek között meg kell állapítani, hogy az adóalap hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában előírt meghatározásának általános szabályát kötelezően alkalmazni kell-e a kapcsolt felek közötti ügyletekre, amely irányelv nem tartalmaz ilyen esetekben alkalmazandó adóalap-meghatározási különös szabályt.
- 20 A Tribunal Supremo azon a véleményen van, hogy az uniós jog értelmezése ésszerű kétségeket vet fel. Megjegyzí, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata mintha ezen általános szabály alkalmazása mellett szólna, és hogy csak a szóban forgó kötelezést követően kapott engedélyt a Spanyol Királyság az attól való eltérésre. A Tribunal Supremo hangsúlyozza, hogy azonban a 2006/69 irányelv hatálybalépése óta a tagállamoknak lehetőségük van előzetes engedély nélkül az adóalap meghatározására olyan eltérő különös intézkedéseket megállapítaniuk, mint amelyeket a 2006/387 határozat engedélyezett, és hogy e lehetőség továbbra is fennáll a 2006/112 irányelvben. Ezenkívül az Abogado del Estado a Tribunal Supremo előtt azzal érvel, hogy a 37/1992. törvény 79. cikke (5) bekezdésének alkalmazása nem volt ellentétes az uniós joggal, még a 2006/387 határozat elfogadása előtt sem, többek között azért, mert a hatodik

irányelv lehetővé tette a szokásos piaci érték alkalmazását abban az esetben, ha a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének és 6. cikke (2) bekezdésének megfelelően a termékek kivonása vagy felhasználása és a szolgáltatásnyújtás az adóalany saját szükségleteinek a kielégítésére történt.

- 21 E körülmények között a Tribunal Supremo úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„Lehetővé teszi-e [hatodik irányelv] a tagállamok számára, hogy olyan ügyletek esetében, amelyeknél a felek között kapcsolat áll fenn, és a szokásos piaci árnál lényegesen alacsonyabb árakat alkalmaznak, ezen irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában általános szabályként meghatározottól – az ellenértéktől – eltérő adóalapot határozzanak meg a termékek és szolgáltatások kivonására vonatkozó szabályok alkalmazásának kiterjesztésével (amint azt a [37/1992.] törvény 79. cikkének (5) bekezdése tette a [...] 36/2006 törvény általi módosítást megelőzően), anélkül hogy az említett irányelv 27. cikkében meghatározott különös eljárást alkalmaznák az általános szabálytól való eltérésre vonatkozó engedély megszerzése érdekében, amellyel a [Spanyol Királyság] a [2006/387] határozat elfogadásáig nem rendelkezett?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 22 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy a hatodik irányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az, ha valamely tagállam a kapcsolt felek közötti olyan ügyletek esetében, amelyek során a szokásos piaci árnál lényegesen alacsonyabb árban állapodnak meg, a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában általános szabályként meghatározottól eltérő adóalap-meghatározási szabályt alkalmaz, kiterjesztve ezen ügyletekre a hatodik irányelv

5. cikkének (6) bekezdése és 6. cikkének (2) bekezdése értelmében vett, az adóalany saját szükségletei kielégítésére történő termékkivonásra vagy -felhasználásra és szolgáltatásnyújtásra vonatkozó adóalap-meghatározási szabály alkalmazását, miközben e tagállam nem folytatta le az említett irányelv 27. cikkében meghatározott eljárást az említett általános szabálytól való ilyen eltérő intézkedés bevezetésére vonatkozó engedély megszerzése érdekében.

- 23 A spanyol kormány úgy véli, hogy valamely tagállam olyan körülmények között, mint amelyeket a 37/1992. törvény 79. cikkének (5) bekezdése előír, jogszerűen állapíthat meg a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában előírt általános adóalaptól eltérő adóalapot. E nemzeti rendelkezés megfelel az adósemlegesség és az egyenlő bánásmód elvének, valamint megfelel a hatodik irányelvnek, mivel annak célja az adókijátszás elleni küzdelem. Megjegyzi továbbá, hogy a tagállamok számára a 2006/69 irányelv tette lehetővé, hogy ilyen típusú eltérő intézkedéseket vezessenek be, és az a 2006/112 irányelvben továbbra is fennáll.
- 24 Ezzel szemben a Campsa és az Európai Bizottság azon a véleményen van, hogy a hatodik irányelv 2006/69 irányelvvel bevezetett módosítást megelőzően nem tette lehetővé a tagállamoknak, hogy olyan körülmények között, mint amelyeket a 37/1992. törvény 79. cikkének (5) bekezdése előír, a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában előírt szabálytól eltérő adóalap-meghatározási szabályt állapítsanak meg, anélkül hogy megszerezték volna az ugyanezen irányelv 27. cikkében az ilyen eltérő intézkedés bevezetésére vonatkozó engedélyt.
- 25 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy egyrészt valamely ügylet hatodik irányelv 2. cikke értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében” teljesített ügyletként való minősítésének a lehetősége kizárólag a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállását feltételezi. Így e minősítésre tekintettel irreleváns az a tény, hogy a gazdasági ügylet az önköltségi árnál magasabb vagy alacsonyabb áron, következőképpen a

szokásos piaci értéknél magasabb vagy alacsonyabb áron valósul-e meg (lásd ebben az értelemben a C-412/03. sz. Hotel Scandic Gåsabäck ügyben 2005. január 20-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-743. o.] 22. pontját). Ugyanez vonatkozik az ügylet felei között esetlegesen fennálló kapcsolatra.

- 26 Másrészt a hatodik irányelv 5. cikke (6) és (7) bekezdésének és 6. cikke (2) és (3) bekezdésének szövege értelmében, amely egyes ügyleteket, amelyek esetében az adóalany tulajdonképpen nem kap ellenértéket, az ellenszolgáltatás fejében teljesített ügyletek közé sorolja, a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b)–d) pontjában előírt adóalap-meghatározási szabályok célja az, hogy azokat csak az ingyenes ügyletekre alkalmazzák (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Hotel Scandic Gåsabäck ügyben hozott ítélet 24. pontját).
- 27 Ebből következik, hogy amennyiben ellenértékben állapodtak meg, és azt ténylegesen kifizették az adóalanynak közvetlenül az általa értékesített termékért vagy nyújtott szolgáltatásért cserébe, ezt az ügyletet ellenszolgáltatás fejében teljesített ügyletnek kell minősíteni még akkor is, ha kapcsolt felek között valósult meg, és ha a megállapított és ténylegesen kifizetett ár lényegesen alacsonyabb is a szokásos piaci árnál. Az ilyen ügylet adóalapját következésképpen a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában előírt általános szabály alapján kell meghatározni.
- 28 Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében ezen általános szabálynak megfelelően az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatás-nyújtás adóalapja azon ellenérték, amelyet az adóalany e tekintetben ténylegesen kap. Ez az ellenérték szubjektív – azaz ténylegesen megkapott – érték, és nem pedig objektív feltételek alapján becsült érték. Ezenkívül ennek az ellenértéknek pénzüsszegben kifejezhetőnek kell lennie (a fent hivatkozott Hotel Scandic Gåsabäck ügyben hozott ítélet 21. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 29 E tekintetben valóban igaz – amint a spanyol kormány emlékeztet –, hogy az egyenlő bánásmód elve, amelynek az adósemlegesség elvének különös kifejeződése a másodlagos uniós jog szintjén és az adózás egyedi ágazatában, megköveteli, hogy a hasonló helyzeteket ne kezeljék különbözően, kivéve ha a megkülönböztetés objektíve indokolt (a C-309/06. sz. Marks & Spencer-ügyben 2008. április 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-2283. o.] 49. és 51. pontja, valamint a C-174/08. sz. NCC Construction Danmark ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10567. o.] 44. pontja).
- 30 Azonban, amennyiben olyan ügyletek, mint amelyekről az alapügyben szó van, amelyekben az szokásos piaci árnál lényegesen alacsonyabb árban állapodnak meg, ennek ellenére ellenszolgáltatás fejében teljesített olyan ügyleteknek minősülnek, amelyekben az adó alapjául szolgáló tényleges ellenértéket megkapták, az egyenlő bánásmód elve önmagában nem írhatja elő azokra azon adóalap-meghatározási szabályok alkalmazását, amelyeket ingyenes ügyletek esetében írtak elő, és amelyek a tényleges ellenérték hiányában ilyen adóalap objektív kritériumok alapján történő becslésére irányulnak, mivel az ügyletek e két típusa nem hasonló.
- 31 Továbbá e tekintetben emlékeztetni kell arra is, hogy az uniós jogalkotó előírta, hogy a hatodik irányelv 27. cikke rendelkezéseinek megfelelően a tagállamok, ha szükséges, felhatalmazhatók az ezen irányelv szabályaitól és többek között annak 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában előírt szabálytól való eltérésre (lásd többek között a fent hivatkozott Hotel Scandic Gåsabäck ügyben hozott ítélet 26. pontját).
- 32 Azonban a Bíróság már úgy ítélte meg, hogy új különös, a hatodik irányelvtől eltérő intézkedések csak azzal a feltétellel felelnek meg az uniós jognak, ha egyrészt az említett irányelv 27. cikkének (1) bekezdésében említett célkitűzések keretein belül maradnak, másrészt pedig ha azokról értesítik a Bizottságot, és azokat hallgatólagosan vagy kifejezetten az ugyanezen cikk (1)–(4) bekezdésében meghatározott feltételek mellett engedélyezi a Tanács (az 5/84. sz. Direct Cosmetics ügyben 1985. február 13-án hozott

ítélet [EBHT 1985., 617. o.] 24. pontja és a C-62/93. sz. BP Supergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 22. pontja). Ezenkívül valamely tag-állam az EK-Szerződés (jelenleg EUM-Szerződés) megsértése nélkül nem hivatkozhat az adóalannyal szemben az hatodik irányelv rendszerétől eltérő olyan rendelkezésre, amelyet az említett irányelv 27. cikkének (2) bekezdésében előírt értesítési kötelezettség figyelmen kívül hagyásával fogadtak el (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Direct Cosmetics ügyben hozott ítélet 37. pontját és a C-494/04. sz. Heintz van Landewijck ügyben 2006. június 15-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-5381. o.] 48. pontját).

- 33 Meg kell állapítani, hogy az olyan rendelkezés, mint a 37/1992. törvény 79. cikkének (5) bekezdése a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése értelmében vett új eltérő intézkedésnek minősül. Ugyanis, bár – amint a spanyol kormány a tárgyalás során érvelt – e 79. cikk (5) bekezdése megfelel egy olyan rendelkezésnek, amelyet a spanyol jogba a hozzáadottérték-adóról szóló, 1985. augusztus 2-i 30/1985. törvény (Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido; az 1985. augusztus 9-i BOE 190. száma, 25214. o.) ültetett át, amellyel a Spanyol Királyság az Európai Közösségekhez történő csatlakozására tekintettel többek között átültette belső jogába a hatodik irányelvet, e rendelkezés elfogadása 1977. január 1-je után történt.
- 34 Márpedig csatlakozás esetén az uniós jogban előírt valamely időpontra történő hivatkozás a csatlakozási okmány vagy valamely más uniós jogi aktus eltérő rendelkezése hiányában a csatlakozó államra is vonatkozik, még akkor is, ha ezen időpont korábbi, mint a csatlakozás dátuma (a C-366/05. sz. Optimus – Telecomunicações ügyben 2007. június 21-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4985. o.] 32. pontja). A Spanyol Királysággal kapcsolatban ezen 1977. január 1-jei időpont nem képezte kiigazítás tárgyát sem a Spanyol Királyság és a Portugál Köztársaság csatlakozásának feltételeiről és a szerződések kiigazításáról szóló okmányban (HL 1985. L 302., 23. o.), sem pedig más aktusban. Nem tekinthető tehát úgy, hogy az olyan rendelkezés, mint a 37/1992. törvény 79. cikkének (5) bekezdése, a hatodik irányelv 27. cikke (5) bekezdésének hatálya alá tartozna.
- 35 Ebből következik, hogy a 37/1992. törvény 79. cikke (5) bekezdésének Spanyol Királyság általi elfogadása a hatodik irányelv 27. cikkének (1)–(4) bekezdésében előírt

eljárás alá tartozik, így ezen eljárásnak megfelelően arról értesítést kell küldeni, és engedélyeztetni kell. Márpedig vitathatatlan, hogy az alapügy tényállásának időpontjában e nemzeti rendelkezés nem képezte ilyen értesítés és engedély tárgyát, és nem bizonyították, hogy a 30/1985. törvényben szereplő megfelelő rendelkezés esetében másképp lett volna. Következésképpen az a tény, hogy egy ilyen eltérő intézkedésről az említett időpontban nem küldtek értesítést, és azt nem engedélyeztették a hatodik irányelv 27. cikkének (1)–(4) bekezdésében előírt eljárásnak megfelelően, elegendő annak megállapításához, hogy azt nem lehet valamely tagállamban alkalmazni, és arra nem lehet hivatkozni valamely adóalannyal szemben.

- ³⁶ Valóban, amint a spanyol kormány a tárgyaláson megjegyezte, a Bíróság a fent hivatkozott Heintz van Landewijck ügy 50. pontjában úgy ítélte meg, hogy valamely eltérő intézkedésre vonatkozó késedelmes értesítésnek és az értesítés elmaradásának az arra való hivatkozhatóságra tekintettel nem ugyanazok a következményei. Azonban e megállapítás először is olyan helyzetre vonatkozott, amelyben a szóban forgó eltérő intézkedés egyrészt a hatodik irányelv 27. cikke (5) bekezdésének hatálya alá tartozott, amely helyzetet a Bíróság megkülönböztetett az ugyanezen cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozó intézkedés helyzetétől, és másrészt arról a hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdésében megállapított értesítési határidő figyelmen kívül hagyásával, azonban a nemzeti bíróság előtt folyamatban lévő jogvita alapját képező tényállást megelőzően küldtek értesítést, és másodszor e megállapítás arra a kérdésre válaszolt, hogy egy ilyen eltérő intézkedés e késedelmes értesítést követően is alkalmazhatatlan marad-e (lásd a fent hivatkozott Heintz van Landewijck ügyben hozott ítélet 47–51. pontját).

- ³⁷ E körülmények nem hasonlíthatók az alapügyben szóban forgó körülményekhez. Következésképpen az említett ítéletből nem lehet azt levonni, hogy abból a tényből kifolyólag, hogy a hatodik irányelv 27. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozó nemzeti intézkedés a Bizottságnak szóló értesítés és a Tanács általi engedély tárgyát képezte az alapügy tényállását követően, e nemzeti rendelkezést az intézkedésre vonatkozó értesítést megelőző tényállásra alkalmazni lehetett.

- 38 Emlékeztetni kell arra is, hogy az adókijátszás veszélye, amellyel szemben a spanyol kormány szerint a 37/1992. törvény 79. cikkének (5) bekezdése kíván küzdeni, csak a hatodik irányelvnek az érintett tagállam által benyújtható, az adókijátszás és adókikerülés megakadályozása érdekében bevezetett eltérő intézkedésekről szóló 27. cikkén alapuló kérelem alapjául szolgálhat (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Hotel Scandic Gåsabäck ügyben hozott ítélet 26. pontját), amelyet csak az alapügy tényállását követően nyújtottak be.
- 39 Végül többek között a kérdést előterjesztő bíróság és a spanyol kormány által felhozott azon körülménynek, hogy a 2006/69 irányelv hatálybalépése óta a tagállamoknak lehetőségük van az adókijátszás és adókikerülés megakadályozása érdekében előzetes engedély nélkül intézkedéseket hozni annak érdekében, hogy az adóalap az ügylet szokásos piaci ára legyen bizonyos olyan körülmények között, amikor az ügylet felei között kapcsolat áll fenn, nincs következménye arra a tényre, hogy az alapügy tényállásának időpontjában a hatodik irányelv nem biztosította számukra ezt a lehetőséget az ezen irányelv 27. cikkének (1)–(4) bekezdésében előírt eljáráson túl.
- 40 A fenti megállapítások összességéből következik, hogy a hatodik irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha valamely tagállam a kapcsolt felek között megvalósuló olyan ügyletek esetében, amelyek során a szokásos piaci árnál lényegesen alacsonyabb árban állapodnak meg, az ezen irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában általános szabályként meghatározottól eltérő adóalap-meghatározási szabályt alkalmaz, kiterjesztve ezen ügyletekre az említett irányelv 5. cikkének (6) bekezdése és 6. cikkének (2) bekezdése értelmében vett, az adóalany saját szükségletei kielégítésére történő termékkivonásra vagy -felhasználásra és szolgáltatásnyújtásra vonatkozó adóalap-meghatározási szabály alkalmazását, miközben e tagállam nem folytatta le az ugyanezen irányelv 27. cikkében meghatározott eljárást az említett általános szabálytól való ilyen eltérő intézkedés bevezetésére vonatkozó engedély megszerzése érdekében.

A költségekről

- ⁴¹ Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha valamely tagállam a kapcsolt felek között megvalósuló olyan ügyletek esetében, amelyek során a szokásos piaci árnál lényegesen alacsonyabb árban állapodnak meg, az ezen irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában általános szabályként meghatározottól eltérő adóalap-meghatározási szabályt alkalmaz, kiterjesztve ezen ügyletekre az említett irányelv 5. cikkének (6) bekezdése és 6. cikkének (2) bekezdése értelmében vett, az adóalany saját szükségletei kielégítésére történő termékkivonásra vagy -felhasználásra és szolgáltatásnyújtásra vonatkozó adóalap-meghatározási szabály alkalmazását, miközben e tagállam nem folytatta le az ugyanezen irányelv 27. cikkében meghatározott eljárást az említett általános szabálytól való ilyen eltérő intézkedés bevezetésére vonatkozó engedély megszerzése érdekében.

Aláírások