

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 19 december 2012 (*)

”Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 63, 65, 73 och 80 – Fysiska personer upplåter en bygg rätt till ett bolag i utbyte mot byggtjänster som bolaget ska tillhandahålla de fysiska personerna – Bytesavtal – Mervärdesskatt på byggtjänster – Beskattningsgrundande händelse – Utkrävbarhet – Förtida betalning av hela ersättningen – Förskott – Beskattningsunderlaget för en transaktion när ersättningen består av varor eller tjänster – Direkt effekt”

I mål C-549/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Varhoven administrativen sad (Bulgarien) genom beslut av den 27 oktober 2011, som inkom till domstolen den 2 november 2011, i målet

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

mot

Orfey Balgaria EOOD,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av C. Toader, tillförordnad ordförande på åttonde avdelningen, samt domarna A. Prechal och E. Jaraši?nas (referent),

generaladvokat: N. Wahl,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, genom I. Andonova, i egenskap av ombud,
- Bulgariens regering, genom T. Ivanov och E. Petranova, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och V. Savov, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 63, 65, 73 och 80 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören för avdelningen "Överklaganden och verkställighet" i Burgas, vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning, nedan kallad Direktor) och Orfey Balgaria EOOD (nedan kallat Orfey). Målet rör det omprövningsbeslut varigenom Orfey ålades erlägga ett mervärdesskattetillägg.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 62 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"I detta direktiv avses med

1) *beskattningsgrundande händelse*: den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt skall bli utkrävbar är uppfyllda,

2) *mervärdesskattens utkrävbarhet*: att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp."

4 I artikel 63 i mervärdesskattedirektivet stadgas följande:

"Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum."

5 Artikel 65 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"Om förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, skall mervärdesskatten på förskottsbetalningen vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet."

6 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna."

7 I artikel 80.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att medlemsstaterna, för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt, i de fall som anges i artikeln får vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster där det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band enligt medlemsstatens definition ska motsvara marknadsvärdet.

8 I artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet stadgas följande:

"Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer."

Bulgarisk rätt

9 I artikel 25 i den lydelse av mervärdesskattelagen (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63 av den 4 augusti 2006 och DV nr 113 av den 28 december 2007, nedan kallad ZDDS) som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

"1. Med 'beskattningsgrundande händelse' förstås i denna lag leverans av varor eller tjänster som utförs av en enligt denna lag beskattningsbar person ...

2. Den beskattningsgrundande händelsen ska anses inträffa vid den tidpunkt då äganderätten till varan övergår eller när tjänsten utförs.

...

6. När betalningen för en leverans eller ett tillhandahållande helt eller delvis har skett genom förskott innan den beskattningsgrundande händelsen inträffar enligt punkt 2, 3 eller 4, blir skatten utkrävbar när betalningen mottas (på det mottagna beloppet), om inte den mottagna betalningen har samband med en leverans inom gemenskapen. I det fallet anses skatten ingå i det erlagda beloppet."

10 I artikel 26.2 och 26.7 ZDDS föreskrivs följande:

"2) Beskattningsunderlaget omfattar allt det som utgör betalning som leverantören har mottagit eller ska motta från förvärvaren eller tredje man, angivet i lev och stotinki, utan skatten i den mening som avses i denna lag ...

...

7) Om ersättningen för en transaktion helt eller delvis består av varor eller tjänster (betalning sker helt eller delvis i varor eller tjänster), uppgår beskattningsunderlaget för transaktionen till marknadsvärdet för den tillhandahållna varan eller tjänsten den dag då skatten blev utkrävbar."

11 I artikel 45 ZDDS stadgas följande:

"1) Överlåtelse av äganderätt till fast egendom och upplåtelse eller överlåtelse av begränsade sakrätter till fast egendom betraktas som från skatteplikt undantagna leveranser, liksom uthyrning eller utarrendering av fast egendom.

2) Upplåtelse eller överlåtelse av byggrätt betraktas som en från skatteplikt undantagen leverans enligt punkt 1 fram till dess att stommen har uppförts för den byggnad för vilken byggrätt har upplåtits eller överlåtits. I byggrätten ingår inte utförda bygg- och anläggningsarbeten."

12 Artikel 130 ZDDS har följande lydelse:

"1) Vid leverans av varor och tillhandahållande av tjänster för vilka betalningen (helt eller delvis) består av varor eller tjänster ska det anses föreligga två korsvisa leveranser eller tillhandahållanden där varje leverantör och tillhandahållare är säljare av det som denne säljer och köpare av det som denne köper.

2) Den beskattningsgrundande händelse som inträffar först i tiden ska utgöra den beskattningsgrundande händelsen för båda transaktionerna i punkt 1."

13 I artikel 63.1 i lagen om äganderätt (Zakon za sobstvenostta, DV nr 92 av den 16 november 1951), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad ZZS), föreskrivs följande:

"Ägaren kan, till förmån för annan, avstå från rätten att uppföra en byggnad på sin mark. Den andra personen blir då ägare till byggnaden."

14 I artikel 67.1 ZZS stadgas följande:

"Rätten att uppföra en byggnad på annans mark (artikel 63.1) återgår till markägaren om rätten inte utövats inom fem år."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 Genom handling upprättad av notarius publicus den 3 april 2008 upplät fyra fysiska personer (nedan kallade fastighetsägarna) en byggrätt till Orfey. Orfey fick därigenom rätt att uppföra en byggnad på fastighetsägarnas mark och bli ensam ägare till vissa av de lägenheter som det skulle uppföra. Som betalning för byggrätten åtog sig Orfey att upprätta byggnadsplanen, uppföra och färdigställa byggnaden helt på egen bekostnad, och i nyckelfärdigt skick överlämna vissa av lägenheterna i den byggnaden till fastighetsägarna utan att de behövde erlagga ytterligare betalning. Fastighetsägarna skulle behålla och upprätta en gemensam byggrätt till dessa lägenheter. Orfey åtog sig att färdigställa byggnaden och erhålla tillstånd för ibruktage av byggnaden inom 21 månader räknat från etableringen av byggarbetsplatsen.

16 Orfey utfärdade den 5 april 2008 en faktura till var och en av fastighetsägarna avseende "den byggrätt som uppläts genom handling av notarius publicus". De fyra fakturorna uppgick till sammanlagt 302 721,36 BGN, jämte mervärdesskatt med sammanlagt 60 544,27 BGN.

17 Vid en skattekontroll slogs det fast att beskattningsunderlaget för transaktionen hade bestämts på grundval av byggrättens skattemässiga värde i enlighet med den av notarius publicus upprättade handlingen, det vill säga 684 000 BGN, och inte på grundval av marknadsvärdet för de lägenheter som överlämnades till fastighetsägarna. Det slogs även fast att Orfey inte hade angivit ovannämnda fakturor i sitt försäljningsregister för motsvarande beskattningsperiod, det vill säga för april 2008, eller för påföljande period, det vill säga för maj 2008. Orfey hade inte heller beaktat dessa fakturor i aktuella mervärdesskattedeclarationer.

18 Skattemyndigheten meddelade den 28 april 2009 ett omprövningsbeslut avseende Orfey för april 2008, trots att byggnaden inte hade färdigställts eller tagits i bruk. Skattemyndigheten bedömde att Orfey tillhandahöll byggtjänster och att den mervärdesskattegrundande händelsen för den transaktionen inträffade, i enlighet med artikel 130 ZDDS, den dag då byggrätten uppläts. På grundval av det expertutlåtande som upprättades i samband med skattekontrollen, bedömdes det att byggrättens marknadsvärde motsvarade värdet på Orfeys tjänst att uppföra byggnaden, det vill säga 1 984 130 BGN. I omprövningsbeslutet fastställdes sålunda den mervärdesskatt som skulle betalas för transaktionen till 396 826 BGN jämte ränta.

19 Orfey överklagade omprövningsbeslutet till Direktor. Överklagandet avslogs genom beslut

av den 6 juli 2009, varför Orfey överklagade omprövningsbeslutet till Administrativen sad – Burgas (förvaltningsdomstol i Burgas). I dom av den 30 april 2010 biföll den domstolen Orfeys överklagande och upphävde omprövningsbeslutet. Direktor överklagade domen till den hänskjutande domstolen.

20 Direktor har vid den hänskjutande domstolen i huvudsak gjort gällande att den nationella lagstiftningen är förenlig med mervärdesskattedirektivet. Orfey har å sin sida anfört att bolaget förlorade byggrätten till följd av att det inte färdigställde byggnaden i tid.

21 Den hänskjutande domstolen har angivit att den, för att kunna avgöra tvisten, först måste fastställa den tidpunkt då den mervärdesskattegrundande händelsen inträffade för Orfeys byggtjänster. Enligt den hänskjutande domstolen inträffade den mervärdesskattegrundande händelse som avser byggrätten när den handling som upprättades hos notarius publicus undertecknades, även om transaktionen var undantagen från mervärdesskatt vid den tidpunkten. Det är emellertid oklart för den domstolen huruvida artikel 130.2 ZDDS, enligt vilken den beskattningsgrundande händelsen inträffar innan transaktionen utförs, är förenlig med mervärdesskattedirektivet.

22 För det fall den bestämmelsen i ZDDS bedöms vara förenlig med mervärdesskattedirektivet, anser den hänskjutande domstolen att den ska ta ställning till huruvida beskattningsunderlaget för byggtjänsterna är lagenligt fastställt. Den undrar därvid huruvida artikel 26.7 ZDDS, som i förevarande fall innebär att utgångspunkt tas i byggtjänsternas marknadsvärde sådant det har fastställts av en expert, är förenlig med artikel 73 i mervärdesskattedirektivet.

23 Varhoven administrativen sad frågar sig slutligen om den aktuella byggrätten kan anses utgöra en förtida betalning för de byggtjänster som Orfey skulle tillhandahålla, med beaktande av att byggrätten utgör hela den ersättning som Orfey har mottagit för tjänsterna och att en restriktiv tolkning av artikel 65 i mervärdesskattedirektivet kan ge vid handen att en förtida betalning ska ske i pengar. Den domstolen påpekar härvid att Orfeys byggrätt kan upphöra att gälla i enlighet med artikel 67.1 ZZS om preskriptionen i den bestämmelsen uttryckligen görs gällande.

24 Mot denna bakgrund beslutade Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsrätten) att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artikel 63 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att den inte gör det möjligt att tillämpa ett undantag varigenom den beskattningsgrundande händelsen för en byggtjänst som tillhandahålls i syfte att uppföra vissa fristående lägenheter i en byggnad inträffar innan byggtjänsten faktiskt utförs och den (beskattningsgrundande händelsen) kopplas till tidpunkten då den beskattningsgrundande händelsen inträffar vad avser transaktionen, som består av upplåtelsen av en byggrätt till en grupp lägenheter i denna byggnad, och samtidigt utgör ersättning för byggtjänsten?

2) Är en nationell bestämmelse enligt vilken beskattningsunderlaget för leveransen eller tillhandahållandet alltid uppgår till marknadsvärdet på den levererade varan eller tillhandahållna tjänsten, när ersättningen helt eller delvis består av varor eller tjänster, förenlig med artiklarna 73 och 80 i [mervärdesskattedirektivet]?

3) Ska artikel 65 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att mervärdesskatten inte blir utkrävbar på värdet på en förtida betalning när betalningen inte består av pengar, eller ska bestämmelsen tolkas extensivt och innebära att mervärdesskatten även i dessa fall blir utkrävbar och ska anges i motsvarande penningbelopp för leveransen eller tillhandahållandet?

4) För det fall den tredje frågans andra del besvaras jakande, kan upplåtelsen av en byggrätt i

det nu aktuella fallet mot bakgrund av omständigheterna utgöra förtida betalning i den mening som avses i artikel 65 i [mervärdesskattedirektivet]?

5) Har bestämmelserna i artiklarna 63, 65 och 73 i [mervärdesskattedirektivet] direkt effekt?"

Prövningen av tolkningsfrågorna

Den första, den tredje och den fjärde frågan

25 Den hänskjutande domstolen har ställt den första, den tredje och den fjärde frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 63 och 65 i mervärdesskattedirektivet i en situation där en byggrätt upplåts till ett bolag i syfte att uppföra en byggnad, som ersättning för uppförandet av vissa lägenheter i den byggnaden och överlämnandet av nyckelfärdiga lägenheter till dem som har upprättat byggrätten, ska tolkas så, att artiklarna utgör hinder mot att mervärdesskatten på byggtjänsterna blir utkrävbar vid den tidpunkt då byggrätten upplåts, det vill säga innan tjänsten har tillhandahållits.

26 Direktor, den bulgariska regeringen och Europeiska kommissionen har gjort gällande att frågan ska besvaras nekande. Direktor och den bulgariska regeringen anser bland annat att begreppet "förskottsbetalningar" i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet inte kan begränsas till betalning i pengar, och att det för tillämpningen av bestämmelsen räcker att värdet på betalningen kan uppskattas.

27 Det ska härvid erinras om att artikel 63 i mervärdesskattedirektivet föreskriver att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Artikel 65 i samma direktiv, enligt vilken mervärdesskatten på förskottsbetalningen ska vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet om förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, utgör ett undantag till artikel 63. Artikel 65 i mervärdesskattedirektivet ska därför tolkas restriktivt (dom av den 21 februari 2006 i mål C-419/02, BUPA Hospitals och Goldsborough Developments, REG 2006, s. I-1685, punkt 45).

28 För att mervärdesskatten ska kunna tas ut utan att leveransen eller tjänsten har tillhandahållits krävs således att samtliga omständigheter avseende den beskattningsgrundande händelsen, det vill säga avseende den framtida leveransen eller det framtida tillhandahållandet av tjänsterna, redan är kända och, i synnerhet, att varorna och tjänsterna har angetts med precision när förskottsbetalningen görs (domen i det ovannämnda målet BUPA Hospitals och Goldsborough Developments, punkt 48, och dom av den 3 maj 2012 i mål C-520/10, Lebara, punkt 26). Förskottsbetalningar för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som ännu inte tydligt har identifierats är således inte mervärdesskattepliktiga (domen i det ovannämnda målet BUPA Hospitals och Goldsborough Developments, punkt 50, och dom av den 16 december 2010 i mål C-270/09, MacDonald Resorts, REU 2010, s. I-13179, punkt 31).

29 Det är följaktligen med tillämpning av artikel 65 i mervärdesskattedirektivet inte uteslutet att den skatt som ska betalas för byggtjänsterna blir utkrävbar vid den tidpunkt då byggrätten, som utgör hela ersättningen för tjänsterna, upplåts till det bolag som ska tillhandahålla tjänsterna. Vid denna tidpunkt är nämligen samtliga omständigheter avseende det framtida tillhandahållandet av tjänsterna redan kända, och de aktuella tjänsterna är i synnerhet angivna med precision.

30 Den hänskjutande domstolen frågar sig emellertid huruvida nämnda bestämmelse kan tillämpas när förskottsbetalningen består av en betalning in natura.

31 Såsom bland annat kommissionen har gjort gällande, är det visserligen sant att

ordalydelsen i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet verkar antyda, i synnerhet i den franska och den bulgariska versionen, att bestämmelsen endast avser förskottsbetalningar i pengar.

32 Det följer emellertid av fast rättspraxis att unionens sekundärlagstiftning så långt som möjligt ska tolkas i överensstämmelse med bestämmelserna i fördragen och de allmänna principerna i unionsrätten (se, bland annat, dom av den 21 mars 1991 i mål C-314/89, Rauh, REG 1991, s. I-1647, punkt 17, och dom av den 10 juli 2008 i mål C-413/06 P, Bertelsmann och Sony Corporation of America mot Impala, REG 2008, s. I-4951, punkt 174 och där angiven rättspraxis).

33 Av fast rättspraxis följer även att principen om likabehandling, för vilken principen om skatteneutralitet utgör ett särskilt uttryck inom unionens sekundärrätt och särskilt på skatteområdet, kräver att lika situationer inte ska behandlas olika, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan åtskillnad (dom av den 10 april 2008 i mål C-309/06, Marks & Spencer, REG 2008, s. I-2283, punkterna 49 och 51, och dom av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark, REG 2009, s. I-10567, punkt 44).

34 Principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, utgör således hinder för att likadana och således konkurrerande varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende och att näringsidkare som genomför samma transaktioner behandlas på olika sätt när det gäller påförande av mervärdesskatt (se, bland annat, dom av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08, SKF, REG 2009, s. I-10413, punkt 67 och där angiven rättspraxis).

35 Domstolen har redan slagit fast att bytesavtal, i vilka ersättningen per definition är in natura, och transaktioner där ersättningen består av pengar utgör två identiska situationer från ekonomisk och kommersiell synpunkt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juli 1997 i mål C-330/95, Goldsmiths, REG 1997, s. I-3801, punkterna 23 och 25).

36 Härav följer att principen om likabehandling skulle åsidosättas om tillämpningen av artikel 65 i mervärdesskattedirektivet vore beroende av formen på den ersättning som den beskattningsbara personen uppbär. Denna princip kräver således att nämnda artikel 65 tolkas så, att den tillämpas även när förskottsbetalningen är in natura, i den mån som villkoren ovan i punkt 28 är uppfyllda. Det krävs emellertid att värdet på förskottsbetalningen kan mätas i pengar. Det är nämligen så, att ersättningen för tillhandahållande av tjänst enligt fast rättspraxis kan bestå av en leverans av varor och utgöra beskattningsunderlag i den mening som avses i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, om det finns en direkt koppling mellan tillhandahållandet av tjänster och leveransen av varor, under förutsättning att värdet på leveransen kan mätas i pengar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juli 2001 i mål C-380/99, Bertelsmann, REG 2001, s. I-5163, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

37 Den omständigheten att den bygggrätt som är aktuell i det nationella målet utgör hela och inte enbart en del av ersättningen för de byggtjänster som Orfey åtagit sig att tillhandahålla föranleder inte någon annan tolkning. Artikel 65 i mervärdesskattedirektivet föreskriver att mervärdesskatten blir utkrävbar "på det mottagna beloppet". Bestämmelsens lydelse utgör således inte hinder mot att det mottagna beloppet motsvarar hela ersättningen för det tillhandahållande av tjänst för vilket mervärdesskatten blir utkrävbar. Såsom domstolen redan har angett, har kommissionen, i motiveringen till förslaget till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund KOM(73) 950 slutlig av den 20 juni 1973 (*Europeiska gemenskapernas bulletin*, tillägg 11/73, s. 13), sedermera ersatt av mervärdesskattedirektivet, påpekat att "mottagandet av [förskottsbetalningar gör] att skatt kan tas ut, eftersom avtalsparterna på detta sätt uttrycker sin avsikt att i förväg utlösa alla de ekonomiska konsekvenserna av [den beskattningsgrundande händelsen]" (domen i det ovannämnda målet

BUPA Hospitals och Goldsbrough Developments, punkt 49). Detta gäller även när den förtida betalningen uppgår till hela den avtalade ersättningen.

38 I detta sammanhang frågar sig den hänskjutande domstolen även huruvida den omständigheten att Orfeys byggrätt kan upphöra är relevant för tolkningen av artiklarna 63 och 65 i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen har angett att den aktuella byggrätten kan upphöra endast om preskriptionen i artikel 67.1 ZZS åberopas uttryckligen. Det finns således anledning att anta att denna möjlighet endast utgör ett upphävningsvillkor i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet. Domstolen delar därför den bulgariska regeringens och kommissionens uppfattning att den omständigheten att ett sådant villkor eventuellt kan åberopas i framtiden inte påverkar det faktum att transaktionen utförs vid den tidpunkt då byggrätten upplåts. Såsom angivits ovan i punkt 29, är nämligen samtliga omständigheter avseende det framtida tillhandahållandet av tjänsterna redan kända vid denna tidpunkt, och de aktuella tjänsterna är i synnerhet angivna med precision. En sådan möjlighet påverkar följaktligen inte nämnda tolkning.

39 Det saknar betydelse för att kunna slå fast huruvida villkoren för utkrävbarhet av den mervärdesskatt som ska betalas för ett framtida tillhandahållande av tjänster är uppfyllda, att veta om själva ersättningen för det framtida tillhandahållandet av tjänsterna utgör en skattepliktig transaktion. Såsom framgår av den rättspraxis som har angetts ovan i punkterna 28 och 36, räcker det nämligen, för att den mervärdesskatt som ska betalas för ett sådant framtida tillhandahållande av tjänst ska bli utkrävbar i en sådan situation som är aktuell i det nationella målet, att samtliga omständigheter avseende det framtida tillhandahållandet av tjänsterna redan är kända och att värdet på ersättningen kan mätas i pengar.

40 Mot denna bakgrund ska den första, den tredje och den fjärde frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 63 och 65 i mervärdesskattedirektivet ska, i en situation där en byggrätt upplåts till ett bolag i syfte att uppföra en byggnad, som ersättning för uppförandet av vissa lägenheter i den byggnaden och överlämnandet av nyckelfärdiga lägenheter till dem som har upprättat byggrätten, tolkas så, att de inte utgör hinder mot att mervärdesskatten på byggtjänsterna blir utkrävbar vid den tidpunkt då byggrätten upplåts, det vill säga innan tjänsten har tillhandahållits, i den mån som samtliga omständigheter avseende det framtida tillhandahållandet av tjänsterna redan är kända vid den tidpunkt då byggrätten upplåts, och de aktuella tjänsterna i synnerhet är angivna med precision, samt att värdet på byggrätten kan mätas i pengar, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

Den andra frågan

41 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 73 och 80 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell bestämmelse, såsom den i det nationella målet, som föreskriver att beskattningsunderlaget för leveransen eller tillhandahållandet uppgår till marknadsvärdet på den levererade varan eller tillhandahållna tjänsten när ersättningen helt består av varor eller tjänster.

42 Den bulgariska regeringen har bland annat gjort gällande att ersättningen måste värderas med beaktande av marknadsmekanismerna, och att det endast är marknadsvärdet som säkerställer en likabehandling av ekonomiska aktörer som betalar in natura och av dem som betalar i pengar.

43 Kommissionen anser däremot att när den beskattade transaktionen utförs i utbyte mot i förväg levererade varor eller i förväg tillhandahållna tjänster, ska den mervärdesskatt som ska betalas beräknas på grundval av värdet i pengar av de levererade varor eller tillhandahållna tjänster som utgör ersättning för nämnda transaktion.

44 Det följer av fast rättspraxis att den enhetliga beräkningsgrunden vid tillhandahållande av varor eller tjänster mot ersättning utgörs av den faktiska ersättning som den beskattningsbara personen erhåller. Denna ersättning utgör det subjektiva värdet, det vill säga det värde som faktiskt har erhållits och inte ett värde som uppskattats efter objektiva kriterier. Ersättningen ska dessutom kunna mätas i pengar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juli 2010 i mål C-40/09, Astra Zeneca UK, REU 2010, s. I-7505, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

45 När värdet inte består av en mellan parterna avtalad summa pengar ska det, för att vara subjektivt, vara det värde som mottagaren av tjänsterna, som utgör ersättning för varuleveransen, tillskriver de tjänster som ska tillhandahållas vederbörande, och motsvara den summa som mottagaren är beredd att erlagga härför (dom av den 2 juni 1994 i mål C-33/93, Empire Stores, REG 1994, s. I-2329, punkt 19).

46 Det ska dessutom erinras om att artikel 80.1 i mervärdesskattedirektivet föreskriver att medlemsstaterna, för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt, i vissa fall som anges i artikeln får vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, där det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band enligt medlemsstatens definition, ska motsvara marknadsvärdet.

47 De tillämpningsvillkor som föreskrivs i bestämmelsen är uttömmande. Således kan det i nationell lagstiftning inte med stöd av denna bestämmelse föreskrivas att beskattningsunderlaget utgörs av marknadsvärdet för transaktionen i andra fall än de som räknas upp i bestämmelsen (dom av den 26 april 2012 i de förenade målen C-621/10 och C-129/11, Balkan and Sea Properties, punkt 51).

48 I förevarande fall framgår det inte av beslutet om hänskjutande att den i det nationella målet aktuella transaktionen skulle ha utförts mellan personer som har en sådan koppling som nämns i artikel 80.1 i mervärdesskattedirektivet. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att kontrollera detta. Artikeln kan under sådana omständigheter inte tolkas så, att marknadsvärdet för nämnda transaktion får utgöra beskattningsunderlaget.

49 Den andra frågan ska mot denna bakgrund besvaras enligt följande. Under sådana omständigheter som är aktuella i det nationella målet, där transaktionen inte utförs mellan personer som har en koppling i den mening som avses i artikel 80 i mervärdesskattedirektivet – vilket emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, ska artiklarna 73 och 80 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell bestämmelse, såsom den i det nationella målet, som föreskriver att beskattningsunderlaget för leveransen eller tillhandahållandet uppgår till marknadsvärdet på den levererade varan eller tillhandahållna tjänsten när ersättningen helt består av varor eller tjänster.

Den femte frågan

50 Den hänskjutande domstolen har ställt den femte frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 63, 65 och 73 i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt.

51 Det framgår av domstolens fasta praxis att enskilda, i alla de fall då bestämmelser i ett direktiv med avseende på innehållet framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, har rätt att åberopa dem inför den nationella domstolen gentemot staten, dels då medlemsstaten har underlåtit att införliva direktivet med nationell rätt inom tidsfristen, dels då den inte har införlivat det på ett korrekt sätt (se dom av den 5 oktober 2004 i de förenade målen C-397/01–C-403/01, Pfeiffer m.fl., REG 2004, s. I-8835, punkt 103, och dom av den 12 juli 2012 i de förenade målen C-

55/11, C-57/11 och C-58/11, Vodafone España, punkt 37).

52 Domstolen har redan funnit att artikel 10.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), nu artikel 63 i mervärdesskattedirektivet, uppfyller dessa kriterier (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 oktober 1993 i mål C-10/92, Balocchi, REG 1993, s. I-5105, punkterna 34 och 35). Samma slutsats har domstolen dragit avseende artikel 73 i mervärdesskattedirektivet (domen i det ovannämnda målet Balkan and Sea Properties, punkt 61).

53 Dessutom är det så, att artikel 65 i mervärdesskattedirektivet på ett klart och ovillkorligt sätt slår fast under vilka omständigheter mervärdesskatten blir utkrävbar innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, samt på vilket belopp som skatten blir utkrävbar. Även denna bestämmelse uppfyller alltså de nämnda kriterierna.

54 Den femte frågan ska därför besvaras så, att artiklarna 63, 65 och 73 i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt.

Rättegångskostnader

55 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 63 och 65 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska, i en situation där en byggrätt upplåts till ett bolag i syfte att uppföra en byggnad, som ersättning för uppförandet av vissa lägenheter i den byggnaden och överlämnandet av nyckelfärdiga lägenheter till dem som har upprättat byggrätten, tolkas så, att de inte utgör hinder mot att mervärdesskatten på byggtjänsterna blir utkrävbar vid den tidpunkt då byggrätten upplåts, det vill säga innan tjänsten har tillhandahållits, i den mån som samtliga omständigheter avseende det framtida tillhandahållandet av tjänsterna redan är kända vid den tidpunkt då byggrätten upplåts, och de aktuella tjänsterna i synnerhet är angivna med precision, samt att värdet på byggrätten kan mätas i pengar, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.**

2) **Under sådana omständigheter som är aktuella i det nationella målet, där transaktionen inte utförs mellan personer som har en koppling i den mening som avses i artikel 80 i mervärdesskattedirektivet – vilket emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera – ska artiklarna 73 och 80 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell bestämmelse, såsom den i det nationella målet, som föreskriver att beskattningsunderlaget för leveransen eller tillhandahållandet uppgår till marknadsvärdet på den levererade varan eller tillhandahållna tjänsten när ersättningen helt består av varor eller tjänster.**

3) **Artiklarna 63, 65 och 73 i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk : bulgariska.