

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

E. SHARPSTON

fremsat den 26. januar 2012 (1)

Forenede sager C-621/10 og C-129/11

ADSITS Balkan and Sea Properties

og

OOD Provadinvest

mod

Direktor na Direktsia »Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(anmodninger om præjudiciel afgørelse indgivet af Administrativen Sad Varna (Bulgarien))

»Moms – transaktioner mellem forbundne personer – omfanget af den mulighed, som medlemsstaterne i henhold til direktiv 2006/112 har for at pålægge afgift ud fra normalværdien – direkte anvendelse af direktivet, hvis den nationale lovgivning overskrider grænserne for denne mulighed«

1. Administrativen Sad Varna (forvaltningsdomstolen i Varna) (Bulgarien) har anmodet om en præjudiciel afgørelse for at få klarlagt grænserne for den mulighed, som medlemsstaterne i henhold til artikel 80, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF (2) har for under visse omstændigheder at fravige hovedreglen om, at afgiftsgrundlaget svarer til den faktiske modværdi, som leverandøren modtager, og i stedet fastsætte merværdiafgiften (herefter »momsen«) på grundlag af normalværdien af den leverede vare eller ydelse. Den ønsker også oplyst, om den bulgarske lovgivning, hvorefter denne mulighed også kan udnyttes under andre omstændigheder, er forenelig med direktiv 2006/112, og – i benægtende fald – om artikel 80, stk. 1, har direkte virkning og kan anvendes direkte af en national retsinstans.

EU's momslovgivning

2. Det overordnede princip i momssystemet er fastsat i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det

afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.

Det fælles momssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

3. Artikel 73 i direktiv 2006/112 (3) indeholder følgende hovedregel om fastlæggelse af momsgrundlaget:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74-77 omhandlede [(4)], omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

4. I artikel 80 i direktiv 2006/112 fastsættes endnu en mulighed for at gøre undtagelse fra denne hovedregel:

»1. For at forebygge momssvig eller momsunddragelse kan medlemsstaterne fastsætte, at i forbindelse med levering af varer og ydelser til modtagere, til hvem der findes familiemæssige eller andre nære personlige, ledelsesmæssige eller medlemsmæssige bindinger samt ejendomsretlige, finansielle eller retlige bindinger som fastsat af medlemsstaten, svarer beskatningsgrundlaget til normalværdien i følgende tilfælde:

a) hvis modværdien er lavere end normalværdien, og modtageren af leveringen af ydelsen ikke har fuld fradragsret i henhold til artikel 167-171 og 173-177 [(5)]

b) hvis modværdien er lavere end normalværdien, og leverandøren ikke har fuld fradragsret i henhold til artikel 167-171 og 173-177, og leveringen er omfattet af fritagelse i henhold til artikel 132, 135, 136, 371 og 375-377, artikel 378, stk. 2, artikel 379, stk. 2, og artikel 380-390b [(6)]

c) hvis modværdien er højere end normalværdien, og leverandøren ikke har fuld fradragsret i henhold til artikel 167-171 og 173-177.

I forbindelse med første afsnit kan retlige bindinger også omfatte forholdet mellem arbejdsgiver og arbejdstager eller arbejdstagerens familie eller andre nært forbundne personer.

2. Når medlemsstaterne gør brug af den i stk. 1 nævnte mulighed, kan de definere de kategorier af leverandører, tjenesteydere, erhververe eller kunder, som foranstaltningerne finder anvendelse på.

[...]«

5. Det er en fordel at forstå, hvorfor den pågældende undtagelsesmulighed blev indført (7).

6. Erhvervsdrivende har som regel ingen interesse i at fastsætte priserne ud fra den moms, der skal betales for de varer eller ydelser, som de leverer, særligt når begge parter er afgiftspligtige personer med fuld fradragsret for indgående afgift (8). Når det ikke tilfældet, kan der være situationer, hvor den samlede momsbelastning mindskes, og der opkræves mindre moms, hvis leverandøren og kunden har aftalt en kunstigt højere eller lavere pris. Det gælder især i to situationer.

7. Den første situation er den, hvor kunden ikke har fuld fradragsret for indgående moms (der kan være tale om en endelig forbruger eller en afgiftspligtig person, som anvender erhvervede varer eller ydelser med henblik på afgiftsfrie leveringer, eller som er en »blandet« afgiftspligtig leverandør og derfor kun har ret til forholdsmæssigt fradrag (9)). En sådan kunde har en interesse i at erhverve varer og ydelser til kunstigt lave priser, således at der skal betales en lavere moms.

Det er den situation, der er omhandlet i artikel 80, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112.

8. Den anden situation er den, hvor leverandøren er en »blandet« afgiftspligtig person, hvis ret til fradrag af indgående afgift afhænger af forholdet mellem de leveringer, hvoraf der er betalt afgift, og samtlige udgående transaktioner. Leverandøren vil kunne fradrage en større andel af den indgående afgift, hvis værdien af hans afgiftsfrie udgående transaktioner sættes kunstigt lavt, eller hvis værdien af hans afgiftspligtige udgående transaktioner sættes kunstigt højt [de situationer, der er omhandlet i henholdsvis artikel 80, stk. 1, litra b) og c) (10)].

9. Sådanne ordninger er dog ikke sandsynlige, medmindre de to parter er så nært knyttet, at den faktiske pris uden moms reelt ikke har nogen økonomisk betydning for dem – under normale omstændigheder giver det ikke økonomisk mening for en leverandør at gå med til en kunstigt lav pris eller for en kunde at gå med til en kunstigt høj pris. I artikel 80, stk. 1, i direktiv 2006/112 er muligheden for at pålægge afgift ud fra normalværdien derfor begrænset til leveringer til modtagere, til hvem der findes »familiemæssige eller andre nære personlige, ledelsesmæssige eller medlemsmæssige bindinger samt ejendomsretlige, finansielle eller retlige bindinger«.

10. »Normalværdi« defineres i artikel 72 i direktiv 2006/112 som »hele det beløb, som en kunde i samme omsætningsled som det, hvori leveringen af varer og ydelser finder sted, under frie konkurrencevilkår skulle have betalt på dette tidspunkt for de pågældende varer eller ydelser til en selvstændig leverandør på den medlemsstats område, hvor transaktionen er afgiftspligtig«.

Den bulgarske momslovgivning

11. Den forelæggende ret har henvist til en række bestemmelser i Zakon za danak varhu dobavena stoynost (lov om merværdiafgift, herefter »ZDDS«) fra 2006. Det bestemmes bl.a.:

- i artikel 27, stk. 3, nr. 1, at beskatningsgrundlaget er normalværdien ved leveringer mellem forbundne personer
- i artikel 45, stk. 1, at overdragelse af ejendomsretten og afgrænsede tinglige rettigheder til fast ejendom er afgiftsfrie leveringer
- i artikel 45, stk. 5, nr. 2, at artikel 45, stk. 1, ikke finder anvendelse ved overdragelse af ejendomsretten til eller andre tinglige rettigheder vedrørende eller ved udlejning af indretninger, maskiner, tilbehør og bygninger, der er fast forbundet med grunden eller er bygget under jorden
- i artikel 70, stk. 5, at der ikke er ret til fradrag af den indgående moms i tilfælde af uretmæssigt opkrævede afgifter.

12. De »supplerende bestemmelser« til Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (lov om skatte- og socialsikringsproces, herefter »DOPK«) indeholder en række andre relevante regler. Der bestemmes bl.a. følgende i DOPK:

- I § 1, nr. 3, defineres »forbundne personer« som omhandlet i ZDDS' artikel 27, stk. 3, nr. 1 (mere præcist end i artikel 80, stk. 1, i direktiv 2006/112, men inden for de rammer, der er udstukket i denne bestemmelse).
- Ifølge § 1, nr. 8, er »normalværdien« det beløb uden moms og punktafgifter, der skulle betales under de samme betingelser for de samme eller lignende varer eller tjenesteydelser på grundlag af en forretningsaftale mellem ikke-forbundne personer.

– I § 1, nr. 10, opstilles fem metoder til fastlæggelse af normalværdien, som skal anvendes i overensstemmelse med finansministeriets retningslinjer.

De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-621/10, Balkan and Sea Properties

13. I 2009 købte ADSITS Balkan and Sea Properties (herefter »Balkan and Sea«), som er en fond, der investerer i fast ejendom, en række ejendomme i byen Ravda af Ravda tur EOOD for en samlet pris på 21 318 852 BGN (11). Ravda tur EOOD var et privat enkeltmandsselskab med begrænset hæftelse, der var forbundet med Balkan and Sea som omhandlet i § 1, nr. 3, i de supplerende bestemmelser til DOPK. Prisen blev tillagt moms (12), og Balkan and Sea forsøgte at fradrage denne afgift i sin udgående moms.

14. I forbindelse med en vurdering, der blev foretaget på skattemyndighedens begæring, blev det fastslået, at de pågældende ejendommers normalværdi var på 21 216 300 BGN. Myndigheden fandt derfor, at transaktionens værdi var blevet oppustet med 102 552 BGN, at momsen på dette beløb var en uretmæssigt opkrævet afgift som omhandlet i ZDDS' artikel 70, stk. 5, og at der derfor ikke kunne indrømmes fradragsret for denne del af afgiften, som udgjorde 20 510,42 BGN (13).

15. Balkan and Sea har indbragt denne afgørelse for den forelæggende ret, som har stillet følgende spørgsmål:

- »1) Skal artikel 80, stk. 1, litra c), i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at ved leveringer mellem to forbundne personer udgøres – såfremt modværdien er højere end normalværdien – transaktionens beskatningsgrundlag kun af normalværdien i det tilfælde, at leverandøren ikke er berettiget til fuldt fradrag af den indgående moms, der skyldes for de køb eller fremstilling af de varer, der udgør leveringen?
- 2) Skal artikel 80, stk. 1, litra c), i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at når leverandøren har udført retten til fuldt fradrag af den indgående moms på varer og tjenesteydelser, der er genstand for efterfølgende leveringer mellem forbundne personer af en højere værdi end normalværdien, og denne ret til fradrag af den indgående moms ikke er berigtiget i henhold til direktivets artikel 173-177 [(14)], da må medlemsstaten ikke vedtage foranstaltninger, hvorefter beskatningsgrundlaget udelukkende kan udgøres af normalværdien?
- 3) Indeholder artikel 80, stk. 1, i [direktiv 2006/112] en udtømmende opregning af de tilfælde, der udgør de betingelser, der skal foreligge, før medlemsstaten må iværksætte foranstaltninger, hvorefter beskatningsgrundlaget ved leveringer udgøres af transaktionens normalværdi?
- 4) Er en national ordning, såsom i [ZDDS'] artikel 27, stk. 3, nr. 1, [...] tilladt af andre grunde end dem, der er opregnet i artikel 80, stk. 1, litra a)-c), i [direktiv 2006/112]?
- 5) Har bestemmelsen i artikel 80, stk. 1, litra c), i [direktiv 2006/112] i et tilfælde som det foreliggende direkte virkning, og må den nationale ret anvende bestemmelsen direkte?»

Sag C-129/11, Provadinvest

16. OOD Provadinvest (herefter »Provadinvest«) er et anpartsselskab, der bortforpagter grunde med landbrugsjord til drift af drivhuse, som består af stålkonstruktioner overdækket med polyethylenfolie (eller af polyethylenkonstruktioner – det fremgår ikke helt klart af forelæggelseskendelsen, hvad skelettet er lavet af). I 2009 solgte selskabet tre sådanne grunde,

der hver især var på ca. seks hektar, samt de drivhuse, der var opført på grundene, og alle forbedringer og flerårige afgrøder. To af disse grunde blev solgt til en af anpartshaverne og den tredje til forretningsføreren. Der blev betalt 25 000 BGN pr. grund, og der var ikke angivet moms på fakturaerne.

17. Grundene, drivhusene, forbedringerne og afgrøderne blev vurderet af en vurderingsmand, som fastlagde normalværdien af drivhusene på de tre grunde til i alt 392 700 BGN.

18. Skattemyndigheden indtog som følge heraf det standpunkt, at transaktionerne omfattede såvel afgiftsfrie leveringer (grunde) som afgiftspligtige leveringer (tilbehør, forbedringer og afgrøder). Den normalværdi, der var fastsat af den sagkyndige, blev anvendt som afgiftsgrundlag, eftersom parterne var forbundet som omhandlet i § 1, nr. 3, i de supplerende bestemmelser til DOPK. Skattemyndigheden ansatte derfor momstilsvaret til 78 540 BGN.

19. Provadinvest har indbragt denne afgørelse for den forelæggende ret, som har stillet følgende spørgsmål:

»1) Skal artikel 80, stk. 1, litra a) og b), i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at ved leveringer mellem to forbundne personer udgøres – såfremt modværdien er højere end normalværdien – transaktionens beskatningsgrundlag kun af normalværdien i det tilfælde, at leverandøren eller erhververen ikke er berettiget til fuldt fradrag af den indgående moms, der skyldes for de køb eller fremstilling af de varer, der udgør leveringen?

2) Skal artikel 80, stk. 1, litra a) og b), i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at når leverandøren har udøvet retten til fuldt fradrag af den indgående moms på varer og tjenesteydelser, der er genstand for efterfølgende leveringer mellem forbundne personer af en lavere værdi end normalværdien, og denne ret til fradrag af den indgående moms ikke er berigtiget i henhold til direktivets artikel 173-177 [(15)], og leveringen ikke er undergivet afgiftsfrigørelse i medfør af direktivets artikel 132, 135, 136, 371 og 375-377, artikel 378, stk. 2, artikel 379, stk. 2, samt artikel 380-390, da må medlemsstaten ikke vedtage foranstaltninger, hvorefter beskatningsgrundlaget udelukkende kan udgøres af normalværdien?

3) Skal artikel 80, stk. 1, litra a) og b), i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at når erhververen har udøvet retten til fuldt fradrag af den indgående moms på varer og tjenesteydelser, der er genstand for efterfølgende leveringer mellem forbundne personer af en lavere værdi end normalværdien, og denne ret til fradrag af den indgående moms ikke er berigtiget i henhold til direktivets artikel 173-177, da må medlemsstaten ikke vedtage foranstaltninger, hvorefter beskatningsgrundlaget udelukkende kan udgøres af normalværdien?

4) Indeholder artikel 80, stk. 1, i [direktiv 2006/112] en udtømmende opregning af de tilfælde, der udgør de betingelser, der skal foreligge, før medlemsstaten må iværksætte foranstaltninger, hvorefter beskatningsgrundlaget ved leveringer udgøres af transaktionens normalværdi?

5) Er en national ordning, såsom i [ZDDS'] artikel 27, stk. 3, nr. 1, [...] tilladt af andre grunde end dem, der er opregnet i artikel 80, stk. 1, litra a)-c), i [direktiv 2006/112]?

6) Har bestemmelsen i artikel 80, stk. 1, litra a) og b), i [direktiv 2006/112] i et tilfælde som det foreliggende direkte virkning, og må den nationale ret anvende bestemmelsen direkte?»

20. Domstolen har modtaget skriftlige indlæg fra den bulgarske regering i sag C-621/10 og fra Kommissionen i begge sager. Hverken Balkan and Sea eller Provadinvest har indgivet indlæg. Der er ikke blevet anmodet om afholdelse af et retsmøde, og intet retsmøde er blevet afholdt.

Bedømmelse

Indledende bemærkninger

21. Der er ikke nedlagt påstand om, at anmodningerne om præjudiciel afgørelse ikke kan tages under påkendelse, men det må erkendes, at de faktiske omstændigheder i hovedsagerne ikke er beskrevet så indgående, som man kunne have ønsket, i forelæggelseskendelserne. Det ville navnlig have været en fordel, hvis den forelæggende ret i hver enkelt sag havde angivet mere præcist, i hvilken udstrækning de enkelte parter i transaktionerne faktisk havde ret til fradrag af indgående moms og/eller udøvede denne ret.

22. Det fremgår imidlertid af forelæggelseskendelserne, at den relevante nationale lovbestemmelse, dvs. ZDDS' artikel 27, stk. 3, nr. 1, ikke indeholder nogen betingelse om, i hvilken udstrækning forbundne parter skal have ret til fradrag, for at denne bestemmelse finder anvendelse. Henset til ordlyden af de konkrete spørgsmål synes den forelæggende ret desuden at mene, at de faktiske omstændigheder i hovedsagerne ganske vist ligger inden for anvendelsesområdet for ZDDS' artikel 27, stk. 3, nr. 1, men uden for anvendelsesområdet for artikel 80, stk. 1, litra a), b) eller c), i direktiv 2006/112, i hvert fald hvis bestemmelserne heri fortolkes strengt og bogstaveligt – det vil med andre ord sige, at de relevante parter i transaktionerne i begge sager havde fuld fradragsret.

23. Med det første spørgsmål, der er forelagt i begge sager, ønskes det nærmere bestemt oplyst, om den mulighed, der er omhandlet i artikel 80, stk. 1, i direktiv 2006/112, er begrænset til tilfælde, hvor leverandøren eller i givet fald kunden ikke har fuld fradragsret. Med det andet spørgsmål i sag C-621/10 og det andet og tredje spørgsmål i sag C-129/11 ønskes det oplyst, om medlemsstaterne ikke må anvende normalværdien som beskatningsgrundlag, når leverandøren eller i givet fald kunden har udøvet retten til fuldt fradrag. Med det tredje spørgsmål i sag C-621/10 og det fjerde spørgsmål i sag C-129/11 ønskes det oplyst, om artikel 80, stk. 1, indeholder en udtømmende opregning af de omstændigheder, hvorunder en medlemsstat må anvende normalværdien som beskatningsgrundlag. Med det fjerde spørgsmål i sag C-621/10 og det femte spørgsmål i sag C-129/11 ønskes det oplyst, om en national ordning, hvorefter normalværdien skal anvendes som beskatningsgrundlag i alle transaktioner mellem forbundne parter, er tilladt af andre grunde end dem, der er opregnet i artikel 80, stk. 1.

24. Alle disse spørgsmål sigter mod at fastlægge omfanget af den mulighed, der gives i artikel 80, stk. 1. Jeg vil derfor behandle dem under ét.

25. Med det sidste spørgsmål i begge sager ønskes det oplyst, om bestemmelserne i artikel 80, stk. 1, har direkte virkning, og om de kan anvendes direkte af nationale retsinstanser. Dette spørgsmål vil jeg behandle særskilt, eftersom det rejser en række andre spørgsmål.

26. Jeg vil endelig undersøge to forhold, som ganske vist ikke er nævnt i forelæggelseskendelserne, men som kan hjælpe den forelæggende ret med at nå frem til en endelig afgørelse. Det drejer sig i sag C-621/10 om vurderingen af normalværdien og i sag C-129/11 om spørgsmålet om, i hvilken udstrækning transaktionerne retteligt bør anses for fritaget for afgift eller afgiftspligtige.

Omfanget af den mulighed, der gives i artikel 80, stk. 1

27. Det er efter min opfattelse klart – hvilket både den bulgarske regering og Kommissionen er enig i – at den mulighed, der gives i artikel 80, stk. 1, i direktiv 2006/112, er begrænset til de omstændigheder, der utvetydigt er nævnt i bestemmelserne heri. En medlemsstat må som følge

heraf ikke vedtage regler, hvorefter afgiftsgrundlaget i alle transaktioner mellem forbundne personer svarer til normalværdien, uanset om disse omstændigheder er til stede eller ej.

28. For det første opstilles der i artikel 73 i direktiv 2006/112 en klar hovedregel om, at afgiftsgrundlaget svarer til den faktiske modværdi, der modtages for transaktionen. Denne modværdi udgør den subjektive værdi, dvs. den faktisk modtagne værdi, og ikke en værdi, der er ansat efter objektive kriterier (16). Enhver bestemmelse, der udgør en undtagelse fra en hovedregel – hvilket er tilfældet med artikel 80 i direktiv 2006/112 – skal fortolkes strengt (17).

29. For det andet fremgår det af artikel 80, stk. 1, i direktiv 2006/112, at formålet med den pågældende undtagelsesmulighed er »at forebygge momssvig eller momsunddragelse«. Dette formål præciseres yderligere i 3. betragtning i præambelen til direktiv 2006/69 – »at sikre, at der ikke bliver noget afgiftstab, fordi der benyttes forbundne parter til at opnå afgiftsfordele« – og i 26. betragtning i præambelen til direktiv 2006/112 – »at sikre, at der ikke bliver noget afgiftstab, fordi der benyttes forbundne parter til at opnå afgiftsfordele«.

30. Når varer eller ydelser leveres til en kunstigt lav eller høj pris mellem parter, der begge har fuld fradragsret i forbindelse med transaktionen – dvs. når både leverandøren og kunden kun foretager afgiftspligtige udgående transaktioner – forekommer der ikke momssvig eller momsunddragelse i dette led. Med hensyn til den omhandlede transaktion er afgiften fuldstændig neutral for begge parter, og det bliver den ved med at være, uanset hvilken pris der forlanges. Der er heller ikke tale om »tab« af afgifter i dette led. Det er kun i forsyningskædens sidste led hos den endelige forbruger – eller delvis sidste led hos en »blandet« afgiftspligtig person, der har ret til forholdsmæssigt fradrag – at en kunstigt lav eller høj pris kan føre til tab af afgiftsindtægter. Det er først her, at den samlede moms, der skal betales gennem hele forsyningskæden, endeligt »udkrystalliseres« – og dette beløb er kun proportionalt med slutprisen, uanset hvilke beløb der er betalt tidligere i kæden (18).

31. For det tredje fremgår det af 3. betragtning i præambelen til direktiv 2006/69 og 26. betragtning i præambelen til direktiv 2006/112, at det »under specifikke, begrænsede omstændigheder« bør være muligt for medlemsstaterne at gribe ind. Denne begrænsning blev præciseret i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 6, hvori det var bestemt, at denne mulighed »kun [omfattede] følgende tilfælde«. Selv om ordet »kun« ikke længere optræder i artikel 80, stk. 1, i direktiv 2006/112, ses det tydeligt af 3. betragtning i præambelen til dette direktiv, at den omarbejdede tekst ikke medførte væsentlige ændringer.

32. Endelig bemyndiger artikel 80, stk. 2, i direktiv 2006/112 udtrykkeligt de medlemsstater, der bør brug af den pågældende mulighed, til at *definere* de kategorier af leverandører, tjenesteydere, erhververe eller kunder, som foranstaltningerne finder anvendelse på. Heraf følger nødvendigvis, at de ikke bemyndiges til at *udvide* disse kategorier til eksempelvis at omfatte afgiftspligtige personer med fuld fradragsret.

33. Artikel 80, stk. 1, litra a)-c), indeholder således en udtømmende opregning af de omstændigheder, hvor en medlemsstat kan opkræve moms af en transaktion ud fra dens normalværdi og ikke ud fra den modværdi, der faktisk er betalt. Disse bestemmelser giver ikke en medlemsstat ret til at vælge en sådan fremgangsmåde, hvis leverandøren eller i givet fald kunden har fuld fradragsret.

34. Heraf følger, at en national bestemmelse, hvorefter der i alle tilfælde, hvor parterne er forbundne, skal opkræves moms ud fra normalværdien, ikke kan støttes på den mulighed, der er omhandlet i artikel 80, stk. 1, i hvert fald for så vidt som den omfatter tilfælde, hvor den relevante part i transaktionen har fuld fradragsret.

35. Det skal herved bemærkes, at den bulgarske regering i 2010 modtog en åbningsskrivelse fra Kommissionen, hvori det var anført, at ZDDS' artikel 27, stk. 3, var uforenelig med artikel 73 og 80 i direktiv 2006/112. Regeringen har taget Kommissionens kritik til efterretning og givet tilsagn om at ændre bestemmelsen senest den 1. januar 2012.

Følgerne af den nationale lovgivnings uforenelighed

36. Den forelæggende ret ønsker med det sidste spørgsmål i begge sager oplyst, om artikel 80, stk. 1, i direktiv 2006/112 har direkte virkning, og om nationale retsinstanser kan anvende den direkte. Den bulgarske regering og Kommissionen har reelt valgt at anskue dette spørgsmål i forhold til, i hvilket omfang Balkan and Sea og/eller Provadinvest kan anfægte skattemyndighedens afgørelser under påberåbelse af artikel 80, stk. 1. Jeg mener dog ikke, at det er det bedste udgangspunkt.

37. Jeg har i forbindelse med gennemgangen af de foregående spørgsmål konkluderet, at en national bestemmelse, hvorefter der i alle tilfælde, hvor parterne er forbundne, skal opkræves moms ud fra normalværdien, ikke kan støttes på den mulighed, der er omhandlet i artikel 80, stk. 1, i hvert fald for så vidt som den omfatter tilfælde, hvor den relevante part i transaktionen har fuld fradragsret (19).

38. Efter fast retspraksis tilkommer det den nationale ret under fuld udnyttelse af det skøn, den råder over i henhold til national ret, at fortolke og anvende de gældende nationale bestemmelser i overensstemmelse med EU-retten (20). Denne forpligtelse gælder også, selv om de øvrige betingelser for, at en person kan påberåbe sig et direktivs direkte virkning, ikke er opfyldt (21). Hvis en sådan fortolkning ikke er mulig, skal den nationale retsinstans undlade at anvende enhver bestemmelse i national ret, i det omfang den er i modstrid med EU-retten (22).

39. Det tilkommer derfor først og fremmest den nationale ret at forsøge at fortolke ZDDS' artikel 27, stk. 3, således, at der sikres en korrekt udnyttelse af muligheden i artikel 80 i direktiv 2006/112. Hvis det er muligt, er spørgsmålet, om den nationale bestemmelse er forenelig med direktivet, eller om direktivets bestemmelser har direkte virkning, ikke længere aktuelt. Hvis det ikke er muligt, må den nationale bestemmelse ikke anvendes.

40. I det sidstnævnte tilfælde er der to muligheder. Enten havde parterne i de transaktioner, der er omhandlet i hovedsagerne, fuld fradragsret, og så var der ikke tale om en af de omstændigheder, der er nævnt i artikel 80, stk. 1, eller også havde de ikke fuld fradragsret, og så var der tale om en af disse omstændigheder.

41. Hvis parterne havde fuld fradragsret, kan artikel 80, stk. 1, ganske enkelt ikke have direkte virkning eller finde direkte anvendelse på tilfælde, som efter denne bestemmelses ordlyd ikke falder ind under dens anvendelsesområde. Til gengæld kan artikel 73 i direktiv 2006/112, som har direkte virkning (23), være relevant. Medlemsstaterne har ifølge artikel 80, stk. 1, ret til at fastsætte en undtagelse fra hovedreglen om, hvordan afgiftsgrundlaget fastlægges. I mangel af en sådan undtagelsesbestemmelse anvendes hovedreglen i artikel 73 i direktiv 2006/112 (24). Den kan derfor påberåbes af afgiftspligtige personer og anvendes direkte af nationale retsinstanser for at sikre, at afgiftsgrundlaget med forbehold af de undtagelser, der er fastsat i direktivet, svarer til den faktiske modværdi, der er modtaget.

42. Hvis de pågældende parter derimod ikke havde fuld fradragsret, rejser det også spørgsmålet, om det er staten eller en privatperson, der ønsker at påberåbe sig den direkte virkning af artikel 80, stk. 1.

43. Er det staten, skal det påpeges, at en medlemsstat ikke kan påberåbe sig bestemmelserne i et direktiv eller sin egen undladelse af at gøre korrekt brug af en mulighed, der gives i et direktiv, over for private (25).

44. Når en person ønsker at påberåbe sig en direktivbestemmelse, der har direkte virkning, over for en medlemsstat, som ikke har gennemført denne bestemmelse korrekt, fremgår det imidlertid af fast retspraksis, at dette i princippet er muligt, såfremt bestemmelserne i direktivet er tilstrækkeligt klare, præcise og ubetingede (26).

45. Det er i den forbindelse ikke klart, om en bestemmelse, som er rent fakultativ, og som medlemsstaten ikke har gennemført korrekt, kan betegnes som »tilstrækkeligt klar, præcis og ubetinget« i denne henseende.

46. Jeg finder det dog ikke nødvendigt eller hensigtsmæssigt at komme nærmere ind på dette spørgsmål i den foreliggende sag.

47. Det vil i teorien kunne ske, at kunden i forbindelse med en transaktion, som foregår under de omstændigheder, der er nævnt i artikel 80, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, selv om han er gået med til at betale en kunstigt høj pris, vil forsøge at påberåbe sig bestemmelserne i dette stykke over for skattemyndigheden for at få momsen fastsat ud fra normalværdien. Hvis en sådan kunde ikke selv har fuld fradragsret, vil det være fordelagtigt for ham at betale en lavere moms for den pågældende transaktion.

48. Det er imidlertid ikke tilfældet i nogen af de tvister, der har givet anledning til de præjudicielle anmodninger. Ifølge fast retspraksis er begrundelsen for ordningen med præjudiciel forelæggelse ikke, at der skal afgives responsa vedrørende generelle eller hypotetiske spørgsmål, men at der skal foreligge et behov med henblik på selve afgørelsen af en retstvist (27). I det foreliggende tilfælde er dette spørgsmål ikke kun hypotetisk set i forhold til hovedsagerne, men det er normalt også ret usandsynligt, at det vil opstå, eftersom det vil kræve, at en af de to forbundne parter, der har aftalt en kunstig pris for at opnå en gensidig fordel, bryder aftalen mellem dem.

49. Jeg vil under disse omstændigheder se bort fra denne hypotese og i stedet slutte af med at undersøge to forhold, som kan have betydning for hovedsagerne, selv om den forelæggende ret ikke har gjort opmærksom på dem.

Vurdering af normalværdien

50. Medlemsstaterne kan under de omstændigheder, der er beskrevet i artikel 80, stk. 1, i direktiv 2006/112, fastsætte, at beskatningsgrundlaget svarer til normalværdien. En af betingelserne er, at den faktiske modværdi er lavere eller højere end normalværdien, dvs. »hele det beløb, som en kunde i samme omsætningsled som det, hvori leveringen af varer og ydelser finder sted, under frie konkurrencevilkår skulle have betalt på dette tidspunkt for de pågældende varer eller ydelser til en selvstændig leverandør på den medlemsstats område, hvor transaktionen er afgiftspligtig«.

51. I betragtning af denne definition og den omstændighed, at Balkan and Sea i sag C-621/10 købte de pågældende ejendomme til en pris, der oversteg de autoriserede vurderingsmænds vurdering med mindre end 0,5%, og at der i bulgarsk lovgivning er fastsat fem metoder til fastlæggelse af normalværdien, kan det stadig være nødvendigt for den nationale ret at tage stilling til, om det efter en korrekt fortolkning af de nationale regler reelt kan siges, at den pågældende pris er højere end normalværdien.

Spørgsmålet om, hvorvidt transaktionerne er afgiftspligtige eller fritaget for afgift

52. Kommissionen har rejst tvivl om skattemyndighedens vurdering om, at transaktionerne i sag C-129/11 omfatter såvel afgiftsfritagne som afgiftspligtige leveringer. Jeg er enig i, at den forelæggende ret bør undersøge denne vurdering i lyset af de relevante bestemmelser i direktiv 2006/112 og om nødvendigt undlade at anvende nationale bestemmelser, som vil føre til et resultat, der ikke er foreneligt med direktivet. Følgende bestemmelser i direktivet er relevante.

53. Artikel 12 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører [...] især en enkelt af følgende transaktioner:

- a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning
- b) levering af en byggegrund.

2. Ved anvendelsen af stk. 1, litra a), forstås ved »bygning« enhver grundfast konstruktion.

Medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af det i stk. 1, litra a), anførte kriterium på ombygninger og definere begrebet »tilhørende jord«.

Medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, som f.eks. perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år.

3. Ved anvendelsen af stk. 1, litra b), forstås ved »byggegrunde« grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.«

54. Der stilles i artikel 135, stk. 1, i direktiv 2006/112 krav om, at medlemsstaterne fritager visse transaktioner for moms, herunder navnlig:

»j) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)

k) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde

l) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« (28).

55. Det første spørgsmål er, om drivhusene var bygninger som omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112, dvs. om de kunne defineres som »enhver grundfast konstruktion«, jf. artikel 12, stk. 2, første afsnit. Det skal selvfølgelig afgøres af den nationale ret og kan afhænge af den konkrete konstruktion. Det er dog ikke usandsynligt, at drivhusene kan have svaret til denne definition, i hvert fald hvis skelettet var af stål.

56. Hvis drivhusene var bygninger, skal hver transaktion behandles som en enkelt levering, eftersom bygninger og dele af bygninger med tilhørende jord ikke kan adskilles fra hinanden i relation til momsen (29).

57. Det næste spørgsmål er i så fald, om leveringen af jorden og bygningerne fandt sted »inden første indflytning« eller opfyldte andre kriterier i henhold til national lovgivning inden for de frister på henholdsvis to eller fem år, der er fastsat i artikel 12, stk. 2, tredje afsnit. Det skal herved påpeges,

at Provainvest over for den nationale ret gjorde gældende, at drivhusene havde været i drift gennem en periode på mere end 30 år.

58. Hvis leveringen fandt sted »inden første indflytning« eller opfyldte andre gældende kriterier, kan den anses for afgiftspligtig i henhold til artikel 12, stk. 1, litra a). I modsat fald skal den fritages i henhold til artikel 135, stk. 1), litra j), medmindre der gøres brug af en eventuel ret til at vælge at betale afgift.

59. Selv om drivhusene ikke var bygninger som omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a), er det alligevel nødvendigt at undersøge, om transaktionerne skal anses for særskilte transaktioner, som i momsmæssig henseende skal behandles hver for sig, eller samlede komplekse transaktioner, der består af flere dele.

60. Det fremgår af fast retspraksis, at når en transaktion består af en gruppe elementer, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved afgørelsen af, om der foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse. Selv om hver transaktion sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion, må en transaktion, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, ikke kunstigt opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng. Der er bl.a. tale om en enkelt ydelse, når to eller flere elementer, som leveres, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele, eller når et eller flere elementer udgør hovedydelsen, mens andre elementer er af sekundær art. Det tilkommer den nationale ret at afgøre, om det er tilfældet i hovedsagerne (30).

61. Hvis den nationale ret på denne baggrund fastslår, at der var tale om særskilte leveringer af jord og andre elementer, må skattemyndighedens fremgangsmåde anses for korrekt.

62. Hvis den derimod fastslår, at hver transaktion var en samlet kompleks levering, der bestod af et hovedelement og en række sekundære elementer, er det sandsynligt, at hovedelementet var leveringen af jorden, og så skal momsen baseres på denne levering.

63. Det kan i begge tilfælde være nødvendigt at afgøre, om medlemsstaten havde udlagt jorden til byggegrunde i overensstemmelse med artikel 12, stk. 3, i direktiv 2006/112. Hvis det var tilfældet, kan leveringen pålægges afgift i henhold til artikel 12, stk. 1, litra b). Hvis ikke skal den fritages i henhold til artikel 135, stk. 1, litra k), medmindre der gøres brug af en eventuel ret til at vælge at betale afgift.

Forslag til afgørelse

64. Jeg mener derfor, at Domstolen bør besvare de spørgsmål, som Administrativen Sad Varna har forelagt, således:

»Artikel 80, stk. 1, litra a)-c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem indeholder en udtømmende opregning af de omstændigheder, hvorunder en medlemsstat kan opkræve moms af en transaktion ud fra dens normalværdi og ikke ud fra den modværdi, der faktisk er betalt.

Disse bestemmelser giver ikke en medlemsstat ret til at vælge en sådan fremgangsmåde, hvis leverandøren eller i givet fald kunden har fuld fradragsret.

En national bestemmelse, hvorefter der i alle tilfælde, hvor parterne er forbundne, skal opkræves moms ud fra normalværdien, er uforenelig med artikel 80, stk. 1, i direktiv 2006/112, i hvert fald for så vidt som den omfatter tilfælde, hvor den relevante part i transaktionen har fuld fradragsret.

Det tilkommer den nationale retsinstans under fuld udnyttelse af det skøn, som den råder over i

henhold til national ret, at fortolke og anvende en sådan national bestemmelse i overensstemmelse med artikel 80, stk. 1, i direktiv 2006/112. Hvis en sådan fortolkning ikke er mulig, skal den nationale retsinstans undlade at anvende bestemmelsen, i det omfang den er uforenelig med dette stykke.

Artikel 73 i direktiv 2006/112 har direkte virkning og kan påberåbes af afgiftspligtige personer og anvendes direkte af nationale retsinstanser for at sikre, at afgiftsgrundlaget med forbehold af de undtagelser, der er fastsat i direktivet, svarer til den faktiske modværdi, der er modtaget.

Hvis en medlemsstat ikke har gjort korrekt brug af den mulighed, der gives i artikel 80, stk. 1, i direktiv 2006/112, kan den ikke påberåbe sig bestemmelserne i dette stykke over for en afgiftspligtig person med henblik på at fastsætte afgiften for en transaktion ud fra dens normalværdi.«

BILAG I

Jf. punkt 38 ff. i forslaget til afgørelse

BILAG II

Jf. punkt 55 ff. i forslaget til afgørelse

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

3 – Tidligere artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, ændret ved adskillige lejligheder, herefter »sjette direktiv«).

4 – I disse artikler fastsættes særlige regler for fastlæggelse af afgiftsgrundlaget i forbindelse med henholdsvis anvendelse eller besiddelse af virksomheders aktiver, privat anvendelse af virksomheders aktiver eller ydelser, overførsel til en anden medlemsstat og ydelser, som af en afgiftspligtig person udføres til brug for dennes virksomhed.

5 – Artikel 167-169 vedrører afgiftspligtige personers ret til at fradrage indgående moms for varer og ydelser, der er anvendt i forbindelse med deres afgiftspligtige udgående transaktioner, artikel 170 og 171 vedrører tilbagebetaling af moms i forbindelse med visse grænseoverskridende transaktioner, artikel 173-175 fastsætter en ordning med en pro rata-sats for fradrag, når de afgiftspligtige indgående transaktioner anvendes i forbindelse med såvel afgiftspligtige som afgiftsfritagne udgående transaktioner, og artikel 176 og 177 åbner mulighed for, at visse kategorier af indgående moms ikke giver ret til fradrag.

6 – Det bestemmes i artikel 132, 135 og 136, at visse kategorier af leveringer fritages for moms (uden fradrag af indgående afgift) i alle medlemsstater (jf. også punkt 54 nedenfor). De andre artikler, der er nævnt, tillader, at de enkelte medlemsstater som fravigelser fortsætter med at anvende visse lignende fritagelser.

7 – I 2006 ved indsættelse af artikel 11, punkt A, stk. 6, i sjette direktiv; jf. artikel 1, nr. 3), i Rådets direktiv 2006/69/EF af 24.7.2006 om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til visse foranstaltninger, der kan forenkle momsopkrævningen og bidrage til at bekæmpe svig eller unddragelse og om ophævelse af visse beslutninger om at tillade fravigelser (EUT L 221, s. 9). Første og tredje betragtning i præamblen til direktiv 2006/69 beskriver direktivets formål, som er at

erstatte en række fravigelser, der er indrømmet individuelle medlemsstater, med en generel bemyndigelsesbestemmelse. Medlemsstaterne bør have mulighed for at gribe ind i forbindelse med værdien af leveringer og erhvervelser under specifikke, begrænsede omstændigheder for at sikre, at der ikke bliver noget afgiftstab, fordi der benyttes forbundne parter til at opnå afgiftsfordele. Jf. også begrundelsen for forslaget til dette direktiv (KOM(2005) 89 endelig), særligt s. 5 og 6.

8 – Ifølge artikel 167 og 168 i direktiv 2006/112 har afgiftspligtige personer i det væsentlige ret til at fradrage den moms, som de skal betale eller har betalt for varer og ydelser, der leveres til dem, samtidig med, at momsen forfalder, forudsat at disse varer og ydelser anvendes i forbindelse med deres afgiftspligtige udgående transaktioner. Momsen er således afgiftsneutral for de pågældende handlende (jf. også dom af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 39 ff. og den deri nævnte retspraksis).

9 – Eftersom fradragsretten i henhold til artikel 167 og 168 i direktiv 2006/112 er begrænset til tilfælde, hvor de leverede varer eller ydelser anvendes i forbindelse med afgiftspligtige udgående transaktioner, hvoraf der er betalt moms, gives der ikke fradrag for varer og ydelser, der anvendes i forbindelse med afgiftsfrie udgående transaktioner. Når brugen af erhvervede varer eller ydelser ikke kan tilskrives bestemte leveringer, som er foretaget af en afgiftspligtig person, hvis udgående transaktioner både er afgiftspligtige og fritaget for afgift, gives der ifølge artikel 173 ff. i direktiv 2006/112 fradrag efter en pro rata-sats, der fastsættes ud fra forholdet mellem afgiftspligtige og afgiftsfrie leveringer.

10 – Det skal påpeges, at ejendomstransaktioner (salg, bortforpagtning eller udlejning) kan være enten afgiftspligtige eller fritaget for afgift i henhold til artikel 135, stk. 1, litra j)-l), eller artikel 137, stk. 1, litra b)-d) – jf. punkt 54 nedenfor.

11 – Den bulgarske lev var på daværende tidspunkt ca. halvt så meget værd som euroen.

12 – Det må heraf sluttes, at transaktionen ikke var fritaget for afgift i henhold til artikel 135, stk. 1, litra j) eller k), eller at man havde valgt at betale afgift i henhold til artikel 137, stk. 1, litra b) eller c).

13 – Den relevante momssats var på 20%.

14 – Henvisningen til en »berigtigelse« som omhandlet i disse artikler er måske ikke så heldig, eftersom de nævnte artikler vedrører pro rata-satsen for fradraget og begrænsninger af fradragsretten – jf. fodnote 5 ovenfor.

15 – Jf. fodnote 14 ovenfor.

16 – Jf. dom af 20.1.2005, sag C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Sml. I, s. 743, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis, og af 9.6.2011, sag C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio, Sml. I, s. 5059, præmis 28.

17 – Jf. f.eks. dom af 3.3.2011, sag C-41/09, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 831, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis.

18 – Jf. artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112.

19 – En skematisk oversigt over nedenstående ræsonnement kan ses i bilag I til dette forslag til afgørelse.

20 – Jf. f.eks. dom af 10.6.2010, forenede sager C-395/08 og C-396/08, Bruno m.fl., Sml. I, s. 5119, præmis 74.

21 – Jf. i denne retning dom af 10.4.1984, sag 14/83, von Colson og Kamann, Sml. s. 1891, præmis 26 og 27.

22 – Jf. f.eks. dommen i sagen Bruno m.fl., nævnt i fodnote 20 ovenfor, præmis 74.

23 – Jf. dom af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 47.

24 – Jf. dommen i sagen Campsa Estaciones de Servicio, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 40.

25 – Jf. f.eks. dom af 21.10.2010, sag C-227/09, Accardo m.fl., Sml. I, s. 10273, præmis 44-47 og den deri nævnte retspraksis. For at kunne udnytte en sådan mulighed er medlemsstaterne nødt til at beslutte at anvende bestemmelsen (jf. dom af 15.9.2011, forenede sager C-180/10 og C-181/10, Saby og Ku?, Sml. I, s. 8461, præmis 33).

26 – Jf. f.eks. dom af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 30 og 31 og den deri nævnte retspraksis.

27 – Jf. f.eks. kendelse af 10.6.2011, sag C-155/11 PPU, Mohammed Imran, Sml. I, s. 5095, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis.

28 – Der er ikke tale om et absolut krav om fritagelse, eftersom medlemsstaterne i henhold til artikel 137, stk. 1, litra b)-d), kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift i hvert af disse tilfælde. En skematisk oversigt over nedenstående ræsonnement kan ses i bilag II til dette forslag til afgørelse.

29 – Dom af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321, præmis 50.

30 – Jf. f.eks. dom af 10.3.2011, forenede sager C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, Bog m.fl., Sml. I, s. 1457, præmis 51 ff. og den deri nævnte retspraksis.