

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

ELEANOR SHARPSTON

föredraget den 26 januari 2012 (1)

Förenade målen C-621/10 och C-129/11

ADSITS Balkan and Sea Properties (C-621/10)

och

OOD Provadinvest (C-129/11)

mot

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

(begäran om förhandsavgöranden från Administrativen Sad Varna (Bulgarien))

”Mervärdesskatt – Transaktioner mellan personer som är förbundna med varandra – Räckvidden av medlemsstaternas valmöjlighet enligt direktiv 2006/112/EG att välja marknadsvärdet som beskattningsunderlag – Frågan om direkt tillämpning av direktivet för det fall den nationella lagstiftningen överskrider gränsen för valmöjligheten”

1. I respektive begäran om förhandsavgörande önskar Administrativen Sad Varna (förvaltningsdomstol i Varna, Bulgarien) få klarhet i frågan om gränserna för valmöjligheten enligt artikel 80.1 i direktiv 2006/112 (2), enligt vilken medlemsstaterna har rätt att under vissa förutsättningar göra undantag från grundregeln att beskattningsunderlaget ska vara den ersättning som leverantören faktiskt erhållit och i stället ta ut mervärdesskatt på leveransens marknadsvärde. Den nationella domstolen önskar också få klarhet i huruvida den bulgariska lagstiftningen, varigenom denna valmöjlighet utnyttjas i större omfattning, är förenlig med direktiv 2006/112 och, om så inte är fallet, huruvida artikel 80.1 har direkt effekt och kan tillämpas direkt av nationell domstol.

Unionslagstiftning om mervärdesskatt

2. Den grundläggande principen för mervärdesskattesystemet fastslås i artikel 1.2 i direktiv 2006/112, vilken har följande lydelse:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

3. Artikel 73 i direktiv 2006/112 (3) innehåller grundregeln för fastställande av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt och har följande lydelse:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77[(4)] 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.”

4. Artikel 80 i direktiv 2006/112 ger en möjlighet att göra undantag från denna grundregel. Artikeln har följande lydelse:

”1. För att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt får medlemsstaterna i följande fall 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 skall motsvara marknadsvärdet:

a) Om ersättningen är lägre än marknadsvärdet och mottagaren av leveransen eller tillhandahållandet inte har full avdragsrätt enligt artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177[(5)].

b) Om ersättningen är lägre än marknadsvärdet, leverantören eller tillhandahållaren inte har full avdragsrätt enligt artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177 och leveransen eller tillhandahållandet omfattas av ett undantag från skatteplikt enligt artiklarna 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, artiklarna 378.2, 379.2 eller artiklarna 380–390 b [(6)].

c) Om ersättningen är högre än marknadsvärdet och leverantören eller tillhandahållaren inte har full avdragsrätt enligt artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177.

Vid tillämpningen av punkt 1 får även bandet mellan arbetsgivare och arbetstagare eller mellan arbetsgivaren och arbetstagarens familj eller alla andra personer som står arbetstagaren nära betraktas som juridiskt band.

2. Vid tillämpningen av valfriheten i punkt 1 får medlemsstaterna fastställa för vilka kategorier av leverantörer, tillhandahållare eller förvärvare dessa åtgärder skall tillämpas.

...”

5. Det är en fördel att känna till bakgrunden till varför möjligheten att göra undantaget infördes.
(7)

6. Näringsidkare saknar i allmänhet anledning att bestämma sina priser beroende på den mervärdesskatt som ska tas ut på deras leveranser, i synnerhet när båda parter är beskattningsbara personer med full avdragsrätt för ingående skatt. (8) När så inte är fallet kan det föreligga situationer där den totala mervärdesskatten minskas och mindre mervärdesskatt betalas till följd av att leverantören och hans kund träffar avtal om ett konstlat högre eller lägre pris. Två olika situationer är av särskild betydelse.

7. Den ena situationen är när kunden inte har full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt (han kan vara slutkonsument eller en beskattningsbar person som använder sina ingående transaktioner för leveranser som inte är skattepliktiga eller som är en "blandad" leverantör som endast har proportionell avdragsrätt (9)). Det ligger i en sådan kunds intresse att betala mindre mervärdesskatt på de varor och tjänster som han tar emot genom att han förvärvar dem till konstlat låga priser. Det är den situationen som behandlas i artikel 80.1 a i direktiv 2006/112.

8. Den andra situationen är när leverantören är en "blandad" beskattningsbar person vars rätt att dra av ingående skatt beror på förhållandet mellan hans beskattade transaktioner och hans totala utgående transaktioner. Den andel av ingående skatt som han kan dra av ökar, om värdet av hans skattebefriade utgående transaktioner sänks på ett konstlat sätt eller om värdet av hans skattepliktiga utgående transaktioner höjs på ett konstlat sätt (de situationer som behandlas i artikel 80.1 b respektive 80.1 c (10)).

9. Sådana arrangemang är emellertid osannolika om inte de båda parterna är förbundna med varandra så att det pris som tas ut exklusive mervärdesskatt saknar egentlig ekonomisk betydelse för dem. Under normala förhållanden saknas kommersiellt intresse för en leverantör att godta ett konstlat lågt pris eller för en köpare att godta ett konstlat högt pris. Valmöjligheten i artikel 80.1 i direktiv 2006/112 att beskatta på grundval av marknadsvärdet är därför begränsad till leveranser och tillhandahållanden, "där det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band".

10. "Marknadsvärde" definieras i artikel 72 i direktiv 2006/112 som "hela det belopp som förvärvaren av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster äger rum, i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende leverantör eller tjänsteleverantör i den medlemsstat där transaktionen beskattas för att vid den tidpunkten erhålla ifrågavarande varor eller tjänster".

Bulgarisk lagstiftning om mervärdesskatt

11. Den nationella domstolen hänvisar till ett antal bestämmelser i Zakon za danak varhu dobavena stoynost (mervärdesskattelagen, nedan kallad ZDDS) från år 2006. I synnerhet hänvisas till följande:

- Enligt artikel 27.3.1 är beskattningsunderlaget marknadsvärdet för varje leverans mellan förbundna personer.
- Enligt artikel 45.1 är överföring av äganderätt eller begränsad sakrätt avseende fast egendom undantagen från skatteplikt.
- Enligt artikel 45.5.2 är inte artikel 45.1 tillämplig i fråga om överföring av äganderätt eller andra sakrätter avseende utrustning, maskiner, tillbehör eller byggnader som är fast anbringade vid marken eller som monterats under jord, eller uthyrning därav.
- Enligt artikel 70.5 ZDDS föreligger ingen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid felaktigt uttagen skatt.

12. Andra bestämmelser av betydelse finns i "tilläggsbestämmelserna" till Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (processlag om skatt och social trygghet, nedan kallad DOPK). I synnerhet:

- 1 § punkt 3 definierar "förbundna personer" i den mening som avses i artikel 27.3.1 ZDDS

(mer i detalj än i artikel 80.1 i direktiv 2006/112 men inom de ramar som tillåts enligt den bestämmelsen).

- Enligt 1 § punkt 8 utgör ”marknadsvärdet” den ersättning exklusive mervärdes- och punktskatter som under samma villkor skulle erläggas för lika eller likartade varor eller tjänster på grund av en rättshandling mellan personer som inte är förbundna med varandra.
- 1 § punkt 10 innehåller fem metoder för beräkning av marknadsvärdet som ska tillämpas enligt riktlinjer som utges av finansdepartementet.

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

Mål C-621/10, Balkan and Sea Properties

13. ADSITS Balkan and Sea Properties (nedan kallat Balkan and Sea) är en stiftelse som investerar i fastigheter. År 2009 köpte den olika fastigheter i staden Ravna från Ravda tur EOOD för en köpeskilling om sammanlagt 21 318 852 BGN. (11) Ravda tur EOOD var ett enmansbolag med begränsat ansvar och var förbundet med Balkan and Sea i den mening som avses i 1 § 3 i tilläggsbestämmelserna till DOPK. Mervärdesskatt togs ut på priset (12), och Balkan and Sea försökte dra av den skatten från sin utgående mervärdesskatt.

14. En värdering som utfördes på begäran av skattemyndigheten fastslog att fastigheternas marknadsvärde var 21 216 300 BGN. Skattemyndigheten ansåg därför att transaktionens värde hade blåsts upp med 102 552 BGN, att mervärdesskatten som påförts sistnämnda belopp var en skatt som uttagits felaktigt i den mening som avses i artikel 70.5 ZDDS och att det därför inte förelåg någon avdragsrätt avseende den delen av skatten som uppgick till 20 510,42 BGN. (13)

15. Balkan and Sea har överklagat detta taxeringsbeslut till den nationella domstolen som nu har ställt följande frågor:

”1 Ska artikel 80.1 c i [direktiv 2006/112] tolkas så, att beskattningsunderlaget, i de fall där ersättningen vid transaktion mellan förbundna personer är högre än marknadsvärdet, endast ska vara transaktionens marknadsvärde när leverantören inte har rätt att dra av hela den mervärdesskatt som påförts på köpet eller på tillverkningen av de levererade föremålen?

2. Ska artikel 80.1 c i [direktiv 2006/112] tolkas så, att medlemsstaten inte får vidta några åtgärder enligt vilka beskattningsunderlaget enbart ska vara marknadsvärdet, när leverantören har utövat rätten att dra av hela den mervärdesskatt som betalats på varor och tjänster som är föremål för efterföljande leveranser mellan förbundna personer, till ett högre värde än marknadsvärdet, och denna avdragsrätt inte har korrigerats enligt artiklarna 173–177 i direktivet? [(14)]

3. Innehåller artikel 80.1 i direktiv 2006/112 en uttömmande uppräkningslista av de fall där förutsättningarna är uppfyllda för medlemsstaterna att vidta åtgärder enligt vilka beskattningsunderlaget ska vara transaktionens marknadsvärde?

4. Är en bestämmelse i nationell rätt som artikel 27.3.1 ZDDS tillåten i andra fall än dem som förtecknas i artikel 80.1 a–c i direktiv 2006/112?

5. Har bestämmelsen i artikel 80.1 c i direktiv 2006/112 direkt effekt i ett fall som det förevarande och får den nationella domstolen tillämpa den direkt?”

Mål C-129/11, Provadinvest

16. OOD Provadinvest (nedan kallat Provadinvest) är ett bolag med begränsad ansvarighet

som arrenderar markområden för uppförande av växthus som består av en stålkonstruktion som är täckt med en plastfolie (eller av en plastkonstruktion; den exakta konstruktionen framgår inte helt klart av begäran om förhandsavgörande). Bolaget sålde tre sådana markområden år 2009, var ett och ett med en yta om cirka sex hektar, tillsammans med växthuskonstruktionerna som uppförts på dem, alla tillbehör och permanenta grödor. Två av dessa markområden såldes till en av ägarna av aktier i bolaget och det tredje till en företrädare för bolaget. Priset för varje markområde var 25 000 BGN. Ingen mervärdesskatt angavs i fakturorna.

17. Markområdena, växthuskonstruktionerna, tillbehören och grödorna värderades av en värderingsman som bedömde att marknadsvärdet för växthuskonstruktionerna på de tre markområdena sammanlagt uppgick till 392 700 BGN.

18. Med stöd därav ansåg skattemyndigheten att transaktionerna omfattade både leveranser som var undantagna från skatt (markområdena) och skattepliktiga leveranser (tillbehör och grödor). Beträffande de senare fastställdes beskattningsunderlaget till det av värderingsmannen bedömda marknadsvärdet, eftersom parterna var förbundna med varandra i den mening som avses i 1 § 3 i tilläggsbestämmelserna till DOPK. Skattemyndigheten beslutade därför att mervärdesskatt skulle tas ut med 78 540 BGN.

19. Provadinvest har överklagat detta taxeringsbeslut till den nationella domstolen som ställt följande frågor:

”1. Ska artikel 80.1 a och b i [direktiv 2006/112] tolkas så, att beskattningsunderlaget, i de fall där ersättningen vid leverans mellan förbundna personer är lägre än marknadsvärdet, endast ska vara transaktionens marknadsvärde, när leverantören eller förvärvaren inte har rätt att dra av hela den ingående mervärdesskatt som påförts på köpet eller på tillverkningen av de levererade föremålen?

2. Ska artikel 80.1 a och b i [direktiv 2006/112] tolkas så, att medlemsstaten inte får vidta några åtgärder enligt vilka beskattningsunderlaget enbart ska vara marknadsvärdet, när leverantören har utövat rätten att dra av hela den mervärdesskatt som betalats på varor och tjänster som är föremål för efterföljande leveranser mellan förbundna personer, till ett lägre värde än marknadsvärdet, och denna avdragsrätt inte har korrigerats enligt artiklarna 173–177 i direktivet[(15)] och leveranser inte heller omfattas av undantag från skatteplikt enligt artiklarna 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378.2, 379.2 liksom 380–390?

3. Ska artikel 80.1 a och b i [direktiv 2006/112] tolkas så, att medlemsstaten inte får vidta några åtgärder enligt vilka beskattningsunderlaget enbart ska vara marknadsvärdet, när förvärvaren har utövat rätten att dra av hela den ingående mervärdesskatt som betalats på varor och tjänster som är föremål för leveranser mellan förbundna personer, till ett lägre värde än marknadsvärdet och rätten att dra av ingående skatt inte har korrigerats enligt artiklarna 173–177 i direktivet?

4. Innehåller artikel 80.1 i direktiv 2006/112 en uttömmande uppräkningslista av de fall där förutsättningarna är uppfyllda för medlemsstaterna att vidta åtgärder enligt vilka beskattningsunderlaget ska vara transaktionens marknadsvärde?

5. Är en bestämmelse i nationell rätt som artikel 27.3.1 ZDDS tillåten i andra fall än dem som förtecknas i artikel 80.1 a–c i direktiv 2006/112?

6. Har bestämmelsen i artikel 80.1 a och b i direktiv 2006/112 direkt effekt i ett fall som det förevarande, och får den nationella domstolen tillämpa den direkt?”

20. Skriftliga yttranden har getts in till domstolen, av bulgariska regeringen i mål C-621/10 och

av kommissionen i båda målen. Varken Balkan and Sea eller Provadinvest har gett in något yttrande. Någon muntlig förhandling har inte begärts och någon sådan har inte hållits.

Bedömning

Inledande kommentarer

21. Frågan om begäran om förhandsavgörandena kan tas upp till prövning har inte behandlats men det får konstateras att respektive begäran om förhandsavgörande inte redogör för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen på ett så detaljerat sätt som vore önskvärt. Det hade i synnerhet varit att föredra att den nationella domstolen för respektive mål mer uttryckligen angett i vilken omfattning som var och en av parterna i dessa transaktioner haft rätt till och/eller utövat rätten till avdrag för den ingående skatten.

22. Det framgår emellertid av respektive begäran om förhandsavgörande att den relevanta bestämmelsen i den nationella rätten, artikel 27.3 punkt 1 ZDDS, inte innehåller något villkor angående i vilken omfattning som förbundna parter ska ha rätt till avdrag för att den ska vara tillämplig. Ordalydelsen i själva frågorna visar dessutom att den nationella domstolen anser att omständigheterna i målet omfattas av tillämpningsområdet för artikel 27.3 punkt 1 ZDDS men inte av tillämpningsområdet för artikel 80.1 a, b eller c i direktiv 2006/112, åtminstone inte med en snäv bokstavstolkning av villkoren däri. Det framgår med andra ord att parterna i transaktionerna i båda målen hade rätt till fullt avdrag.

23. Den första tolkningsfrågan i båda målen avser huvudsakligen huruvida valmöjligheten i artikel 80.1 i direktiv 2006/112 är begränsad till fall där leverantören eller i förekommande fall mottagaren inte har rätt till fullt avdrag. Den andra frågan i mål C-621/10 och den andra och den tredje frågan i mål C-129/11 avser huruvida medlemsstaterna är förhindrade att använda marknadsvärdet som beskattningsunderlag i fall där leverantören eller i förekommande fall mottagaren har utövat rätt till fullt avdrag. Den tredje frågan i mål C-621/10 och den fjärde i mål C-129/11 avser huruvida artikel 80.1 innehåller en uttömmande förteckning över de omständigheter som ger en medlemsstat rätt att använda marknadsvärdet som beskattningsunderlag. Den fjärde frågan i mål C-621/10 och den femte i mål C-129/11 avser huruvida en nationell bestämmelse, att marknadsvärdet ska vara beskattningsunderlag i samtliga transaktioner mellan förbundna parter, är tillåten i andra fall än dem som anges i artikel 80.1.

24. Samtliga dessa frågor syftar till att få klarhet i räckvidden av valmöjligheten i artikel 80.1 och jag kommer därför att behandla dem tillsammans.

25. Den sista tolkningsfrågan i båda målen avser huruvida bestämmelserna i artikel 80.1 har direkt effekt och huruvida de kan tillämpas direkt av de nationella domstolarna. Frågan ger upphov till olika spörsmål och jag kommer att behandla den separat.

26. Slutligen kommer jag att behandla två frågor som visserligen inte tagits upp i respektive begäran om förhandsavgörande men som kan vara till hjälp för den nationella domstolen vid avgörandet av målen. I mål C-621/10 är det frågan om beräkningen av marknadsvärdet och i mål C-129/11 är frågan i vilken utsträckning som transaktionerna rätteligen ska behandlas som undantagna från skatteplikt eller som skattepliktiga.

Räckvidden av valmöjligheten enligt artikel 80.1

27. Jag anser att det är klart att valmöjligheten enligt artikel 80.1 i direktiv 2006/112 är begränsad till de omständigheter som otvetydigt anges i artikeln. Både den bulgariska regeringen och kommissionen delar den uppfattningen. En medlemsstat får således inte anta lagstiftning som

föreskriver att beskattningsunderlaget ska vara marknadsvärdet i alla transaktioner mellan förbundna personer oavsett om dessa omständigheter är för handen eller inte.

28. För det första innehåller artikel 73 i direktivet en klar grundregel med den innebörden att beskattningsunderlaget ska vara den faktiska ersättningen för transaktionen. Detta vederlag utgör således det subjektiva värdet, det vill säga det värde som faktiskt har erhållits och inte ett värde som uppskattats efter objektiva kriterier. (16) Bestämmelser som utgör undantag från en grundregel, såsom fallet är med artikel 80.1 i direktiv 2006/112, ska tolkas restriktivt. (17)

29. För det andra anges i artikel 80.1 i direktiv 2006/112 att syftet med möjligheten till avvikelser är "att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt". Det syftet klarläggs ytterligare i skäl 3 i ingressen till direktiv 2006/69 och i skäl 26 i direktiv 2006/112, som anger att syftet är "att förhindra skattebortfall genom att förbundna parter utnyttjas för att uppnå skattefördelar".

30. När varor och tjänster tillhandahålls till ett konstlat lågt eller högt pris mellan parter som båda har full avdragsrätt i samband med transaktionen, det vill säga när både leverantör och mottagare endast har beskattade utgående transaktioner, föreligger inte något skatteundandragande eller skatteflykt i det ledet. Vad gäller transaktionen i fråga är skatten helt neutral för båda parter och kommer så att förbli vilket priset än är. I det ledet kan inte heller någon skatt "förloras". Det är först när leveranskedjan upphör hos slutkonsumenten eller upphör delvis hos en "blandad" beskattningsbar person med en proportionell avdragsrätt som ett konstlat lågt eller högt pris kan föranleda skattebortfall. Det är först vid den tidpunkten som det totala mervärdesskattebeloppet på hela leveranskedjan slutligt "utkristalliseras", och det beloppet står i proportion endast till det slutliga priset oavsett de belopp som påförts tidigare i kedjan. (18)

31. För det tredje anger skäl 3 i direktiv 2006/69 och skäl 26 i direktiv 2006/112 att medlemsstaterna bör kunna ha möjlighet att ingripa "under vissa klart angivna omständigheter". Den begränsningen var mer uttrycklig i artikel 11A.6 i sjätte direktivet som angav att valmöjligheten kunde tillämpas "endast under någon av följande omständigheter". Även om ordet "endast" inte längre förekommer i artikel 80.1 i direktiv 2006/112 framgår det tydligt av skäl 3 i sistnämnt direktiv att någon saklig förändring inte var avsedd i samband med omarbetningen av texten.

32. Slutligen ger artikel 80.2 uttryckligen medlemsstaterna rätt att vid utövande av valmöjligheten *begränsa* de kategorier av leverantörer, tillhandahållare och förvärvare för vilka åtgärderna ska gälla. Därav följer med nödvändighet att det inte finns någon rätt att *utsträcka* dessa kategorier till att omfatta exempelvis beskattningsbara personer som har full avdragsrätt.

33. Artikel 80.1 a, b och c innehåller följaktligen en uttömmande förteckning över de omständigheter under vilka en medlemsstat har rätt att ta ut mervärdesskatt för en transaktion baserat på dess marknadsvärde i stället för den ersättning som faktiskt betalats. Dessa bestämmelser ger inte en medlemsstat rätt att förfara på det sättet när leverantören eller i förekommande fall mottagaren har full avdragsrätt.

34. Härav följer att en nationell bestämmelse enligt vilken mervärdesskatt ska tas ut på marknadsvärdet i samtliga fall där parterna är förbundna med varandra inte har stöd i valmöjligheten enligt artikel 80.1, i vart fall inte i den mån den gäller i fall där den berörda parten i transaktionen har full avdragsrätt.

35. I detta avseende noterar jag att den bulgariska regeringen mottog en formell underrättelse år 2010 från kommissionen med påstående att artikel 27.3 ZDDS stred mot artiklarna 73 och 80 i direktiv 2006/112. Den bulgariska regeringen har godtagit kommissionens anmärkning och har åtagit sig att ändra bestämmelsen per den 1 januari 2012.

Följderna av nationell lagstiftnings oförenlighet

36. I sin sista fråga i båda målen vill den nationella domstolen få klarhet i huruvida artikel 80.1 i direktiv 2006/112 har direkt effekt och huruvida nationella domstolar kan tillämpa den direkt. Den bulgariska regeringen och kommissionen har behandlat den frågan så, att den avser i vilken omfattning som Balkan and Sea och/eller Provadinvest kan åberopa artikel 80.1 till stöd för överklagandet av skattemyndighetens beslut. Jag anser emellertid att detta inte förefaller vara den bästa utgångspunkten.

37. I min bedömning av de föregående frågorna har jag funnit att en nationell bestämmelse enligt vilken mervärdesskatt ska tas ut baserat på marknadsvärdet i samtliga fall där parterna är förbundna med varandra inte har stöd i valmöjligheten enligt artikel 80.1, i vart fall inte i den mån den gäller fall där den berörda parten i transaktionen har full avdragsrätt. (19)

38. Enligt fast rättspraxis ankommer det på den nationella domstolen att, med utnyttjande av det utrymme för skönsmässig bedömning som den har enligt nationell rätt, tolka och tillämpa den nationella lagstiftningen på ett sätt som står i överensstämmelse med unionsrätten. (20) Denna skyldighet gäller också när det inte finns förutsättningar för den enskilde att åberopa ett direktivs direkta effekt. (21) När en sådan tolkning inte är möjlig ska den nationella domstolen underlåta att tillämpa de bestämmelser i den nationella rätten som strider mot unionsrätten. (22)

39. Det ankommer därför i första hand på den nationella domstolen att tolka artikel 27.3 ZDDS så, att den överensstämmer med ett korrekt utnyttjande av valmöjligheten i artikel 80 i direktiv 2006/112. Om detta är möjligt återstår ingen ytterligare fråga om oförenlighet med direktivet eller om att ge direktivets bestämmelser direkt effekt. Om denna tolkning inte är möjlig får den nationella bestämmelsen inte tillämpas.

40. I det senare fallet blir det nödvändigt att räkna med två möjligheter. Antingen hade de berörda parterna i transaktionerna i målen vid den nationella domstolen full avdragsrätt med följd att dessa fall inte utgör någon sådan omständighet som nämns i artikel 80.1 eller hade de inte full avdragsrätt med följd att dessa fall omfattas av artikel 80.1.

41. Om de berörda parterna hade full avdragsrätt finns det helt enkelt inget utrymme för att artikel 80.1 ska ha direkt effekt eller ska tillämpas direkt på fall i fråga om vilka den enligt sitt eget innehåll inte är tillämplig. Däremot kan artikel 73 i direktiv 2006/112, som har direkt effekt (23), få betydelse. Artikel 80.1 ger medlemsstaterna rätt att införa en avvikelse från grundregeln beträffande fastställandet av beskattningsunderlaget. Vid avsaknad av en sådan avvikande bestämmelse måste grundregeln i artikel 73 äga tillämpning. (24) Den kan därför åberopas av beskattningsbara personer och tillämpas direkt av de nationella domstolarna för att säkerställa att, i andra fall än där direktivet möjliggör en avvikelse, beskattningsunderlaget ska motsvara den ersättning som faktiskt erhållits.

42. Om de berörda parterna å andra sidan inte hade full avdragsrätt uppstår ytterligare en fråga huruvida det är staten eller den enskilde som vill åberopa den direkta effekten av artikel 80.1.

43. I det förra fallet måste det hållas i minnet att en medlemsstat inte gentemot den enskilde kan åberopa bestämmelserna i ett direktiv eller sin egen underlåtenhet att på ett giltigt sätt utnyttja en valmöjlighet enligt ett direktiv. (25)

44. När emellertid en enskild person vill åberopa en direktivbestämmelses direkta effekt mot en medlemsstat som underlåtit att införliva den bestämmelsen på ett riktigt sätt, framgår det av fast rättspraxis att ett sådant åberopande i princip är möjligt när bestämmelserna i direktivet är

tillräckligt klara, precisa och ovillkorliga. (26)

45. I detta avseende kan det ifrågasättas om en bestämmelse som endast avser en valmöjlighet och som inte av en medlemsstat införlivats på ett riktigt sätt kan betecknas som "tillräckligt klar, precis och ovillkorlig".

46. Jag anser emellertid inte att det är nödvändigt eller ens lämpligt att behandla den frågan i förevarande mål.

47. Det är visserligen riktigt i teorin att mottagaren i en transaktion som omfattas av artikel 80.1 c i direktiv 2006/112 trots att han godtagit att betala ett konstlat högre pris skulle vilja åberopa den bestämmelsen gentemot skattemyndigheten i syfte att få mervärdesskatten beräknad på marknadsvärdet. Om denne mottagare inte hade full avdragsrätt skulle det vara till hans fördel att betala mindre mervärdesskatt på transaktionen.

48. Detta är emellertid inte fallet i någon av de tvister som föranlett begäran om förhandsavgörande. Det framgår av fast rättspraxis att syftet med att begära förhandsavgörande inte är att åstadkomma rådgivande yttranden i allmänna eller hypotetiska frågor utan snarare att det behövs för den faktiska lösningen av en tvist. (27) I förevarande fall är frågan inte endast hypotetisk med avseende på rättegången vid den nationella domstolen utan det är även osannolikt att den skulle uppkomma under normala förhållanden, eftersom det skulle innebära att någon av de förbundna personerna som avtalat om ett konstlat pris i syfte att uppnå en gemensam fördel skulle bryta avtalet mellan dem.

49. Vid dessa förhållanden avser jag inte att behandla den hypotesen utan avslutningsvis övergå till två frågor som visserligen inte ställts av den nationella domstolen men som kan ha betydelse i de målen.

Uppskattning av marknadsvärdet

50. I vart och ett av de fall som anges i artikel 80.1 i direktiv 2006/112 har medlemsstaterna rätt att vidta åtgärder för att säkerställa att beskattningsunderlaget motsvarar marknadsvärdet. Ett av villkoren därför är att den faktiska ersättningen är lägre eller högre än marknadsvärdet, det vill säga "hela det belopp som förvärvaren av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster äger rum, i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende leverantör eller tjänsteleverantör i den medlemsstat där transaktionen beskattas för att vid den tidpunkten erhålla ifrågavarande varor eller tjänster".

51. Mot bakgrund av den definitionen och av att, i mål C-621/10, *Balkan and Sea* förvärvade ifrågavarande egendom för ett pris som översteg den godkände värderingsmannens värdering med mindre än 0,5 procent samtidigt som den bulgariska lagstiftningen innehåller fem metoder för fastställande av marknadsvärdet, kan det ändå vara nödvändigt att den nationella domstolen med vederbörlig tolkning av nationell rätt överväger huruvida det verkligen kan sägas att ifrågavarande pris översteg marknadsvärdet.

Skattepliktiga eller skattebefriade transaktioner

52. Kommissionen ifrågasätter skattemyndighetens bedömning att transaktionerna i mål C?129/11 omfattar både skattepliktiga och skattebefriade transaktioner. Jag håller med om att den nationella domstolen bör pröva den bedömningen mot bakgrund av de relevanta bestämmelserna i direktiv 2006/112 och vid behov underlåta att tillämpa de nationella bestämmelser som medför ett resultat som inte är i överensstämmelse med direktivet. De relevanta direktivbestämmelserna är följande.

53. Artikel 12 har följande lydelse:

"1. Medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför en transaktion, ... särskilt någon av följande transaktioner:

a) Leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på.

b) Leverans av mark för bebyggelse.

2. I punkt 1 a avses med byggnad varje anläggning som anbragts på eller i marken.

Medlemsstaterna får fastställa närmare regler för tillämpning av kriteriet i punkt 1 a på ombyggnation av byggnader och innebörden av begreppet 'den mark byggnaden står på'.

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än första besittningstagandet, såsom den tid som förflyter mellan den dag då byggnaden färdigställs och dagen för första leverans eller den tid som förflyter mellan dagen för första besittningstagandet och dagen för senare leverans, såvida dessa perioder inte överstiger fem respektive två år.

3. I punkt 1 b avses med mark för bebyggelse råmark eller iordningställd mark som av medlemsstaterna definierats som sådan mark."

54. Enligt artikel 135.1 i direktiv 2006/112 ska medlemsstaterna undanta vissa transaktioner från mervärdesskatt, däribland i synnerhet följande:

j) Leverans av andra byggnader eller delar därav och den mark de står på utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a.

k) Leverans av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som avses i artikel 12.1 b.

l) Utarrendering och uthyrning av fast egendom." (28)

55. Den första frågan är huruvida växthusen var byggnader som avses i artikel 12.1 a i direktiv 2006/112, det vill säga om de motsvarade definitionen "varje anläggning som anbragts på eller i marken" i artikel 12.2 första stycket. Denna prövning ankommer naturligtvis på den nationella domstolen och kan bero på hur konstruktionen är utförd. Det förefaller emellertid inte osannolikt att växthusen kan ha motsvarat definitionen, i vart fall om de hade en stomme av stål.

56. Om växthusen var byggnader ska varje transaktion behandlas som en enda leverans, eftersom byggnader och delar av byggnader inte kan skiljas från marken de står på vid mervärdesbeskattning. (29)

57. I sådant fall blir nästa fråga huruvida leverans av mark och byggnader ägde rum "före första besittningstagandet", eller uppfyllde sådana övriga kriterier som kan ha uppställts i nationell rätt, inom någon av de frister om två respektive fem år som anges i artikel 12.2 tredje stycket. I det

avseendet förefaller det ha betydelse att Provadinvest vid den nationella domstolen anförde att växthusen brukats i mer än 30 år.

58. Om leveransen skedde "före första besittningstagande" eller uppfyllde andra tillämpliga kriterier kan den anses som skattepliktig enligt artikel 12.1 a. Om så inte var fallet ska den undantas från skatteplikt enligt artikel 135.1 j med förbehåll för utövande av förekommande rätt att välja att bli beskattad.

59. Om växthusen inte var sådana byggnader som avses i artikel 12.1 a måste det ändå prövas huruvida transaktionerna ska anses vara skilda transaktioner och bli föremål för separat mervärdesbeskattning eller anses som en enda sammansatt transaktion som omfattar ett antal delar.

60. Det framgår av fast rättspraxis att när en transaktion utgörs av en rad delar ska det först göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att det ska kunna avgöras om det rör sig om två eller flera separata tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande. Även om varje transaktion i regel ska anses som separat och självständig ska en transaktion, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande, inte delas upp fiktivt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs. Ett enda tillhandahållande föreligger i synnerhet när två eller flera delar har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande som det vore konstlat att försöka skilja från varandra eller när en eller flera delar utgör det huvudsakliga tillhandahållandet medan andra delar är underordnade. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva om så är fallet. (30)

61. Om den nationella domstolen mot den bakgrunden beslutar att det var separata leveranser av mark och andra delar, förefaller skattemyndighetens bedömning vara korrekt.

62. Om den nationella domstolen emellertid beslutar att varje transaktion var en enda sammansatt leverans med en huvudsaklig del och underordnade delar, förefaller det troligt att den huvudsakliga delen var leverans av marken, varför mervärdesbeskattningen ska grundas på den leveransen.

63. I båda fallen kan det bli nödvändigt att pröva huruvida marken var mark för bebyggelse som medlemsstaten definierat som sådan enligt artikel 12.3 i direktiv 2006/112. Om det är fallet kan leveransen beskattas enligt artikel 12.1 b. Om inte, måste den undantas från skatteplikt enligt artikel 135.1 k, återigen med förbehåll för utövande av eventuell rätt att välja beskattning.

Förslag till avgörande

64. Jag anser därför att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna från Administrativen Sad Varna på följande sätt:

Artikel 80.1 a, b och c i rådets direktiv 2006/112 EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt innehåller en uttömmande uppräkningslista av de fall där en medlemsstat får påföra mervärdesskatt på en transaktion med dess marknadsvärde som underlag i stället för den ersättning som faktiskt erlagts som underlag.

Dessa bestämmelser ger inte en medlemsstat rätt att förfara på det sättet i fall där leverantören eller i förekommande fall mottagaren har full avdragsrätt.

En bestämmelse i nationell rätt som föreskriver att mervärdesskatt ska påföras med marknadsvärdet som underlag i samtliga fall där parterna är förbundna med varandra är oförenlig med artikel 80.1 i direktiv 2006/112, i vart fall i den mån den gäller fall där den berörda parten i

transaktionen har full avdragsrätt.

Det ankommer på den nationella domstolen att, med utnyttjande av det utrymme för skönsässig bedömning som den har enligt nationell rätt, tolka och tillämpa en sådan nationell bestämmelse på ett sätt som står i överensstämmelse med artikel 80.1 i direktiv 2006/112. När en sådan tolkning inte är möjlig ska den nationella domstolen underlåta att tillämpa bestämmelsen i den omfattning den strider mot artikel 80.1.

Artikel 73 i direktiv 2006/112 har direkt effekt och kan åberopas av beskattningsbara personer och tillämpas direkt av de nationella domstolarna för att säkerställa att i andra fall än där direktivet möjliggör en avvikelse beskattningsunderlaget ska motsvara den ersättning som faktiskt erhållits.

Om en medlemsstat inte på ett giltigt sätt har utnyttjat valmöjligheten enligt artikel 80.1 i direktiv 2006/112 har den inte rätt att åberopa bestämmelserna i den artikeln gentemot en beskattningsbar person i syfte att påföra skatt på en transaktion med dess marknadsvärde som underlag.

BILAGA I

Se punkt 38 och följande punkter i förevarande förslag till avgörande.

BILAGA II

Se punkt 55 och följande punkter i förevarande förslag till avgörande.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

3 – Tidigare artikel 11 A.1 a 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) som ändrats vid flera tillfällen (nedan kallat sjätte direktivet).

4 – Dessa artiklar innehåller bestämmelser för fastställandet av beskattningsunderlaget vad gäller uttag respektive behållande av rörelsetillgångar, användning för privat bruk av rörelsetillgångar eller tjänster, överföring till en annan medlemsstat och tillhandahållandet av tjänster som en beskattningsbar person utför för sin rörelse.

5 – Artiklarna 167–169 gäller rätten för beskattningsbara personer att dra av ingående mervärdesskatt på leveranser som används för deras utgående transaktioner. Artiklarna 170 och 171 avser återbetalning av mervärdesskatt i vissa gränsöverskridande transaktioner. Artiklarna 173–175 innehåller ett system för proportionellt avdrag för fall där beskattade ingående transaktioner används för både beskattade och skattebefriade utgående transaktioner. Artiklarna 176 och 177 ger en möjlighet att föreskriva att vissa kategorier av ingående mervärdesskatt inte får dras av.

6 – Artiklarna 132, 135 och 136 föreskriver att vissa tillhandahållanden ska vara undantagna från skatteplikt (utan avdrag för ingående skatt) i samtliga medlemsstater (se också punkt 54 nedan). Övriga angivna artiklar ger de olika medlemsstaterna rätt, genom avvikelser från direktivet, att fortsättningsvis tillämpa vissa andra sådana undantag från skatteplikt.

7 – Det infördes 2006 som artikel 11 A.6 i sjätte direktivet, se artikel 1.3 i rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder

för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser (EUT L 221, s. 9). Skälen 1 och 3 i ingressen till direktiv 2006/69 beskriver dess syfte att ersätta en rad avvikelser som beviljats enskilda medlemsstater med en generell bestämmelse. Medlemsstaterna bör ha möjlighet att under vissa klart angivna omständigheter ingripa med avseende på värdet av leveranser, tillhandahållanden och förvärv i syfte att förhindra skattebortfall genom att förbundna parter utnyttjas för att uppnå skattefördelar. Se också motiven till förslaget till det direktivet (KOM(2005) 89 slutlig), särskilt s. 5 och 6.

8 – Enligt artiklarna 167 och 168 i direktiv 2006/112 har beskattningsbara personer i huvudsak rätt att, när den avdragsgilla skatten blir utkrävbar, dra av all mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats avseende leveranser till dem förutsatt att dessa leveranser används för deras utgående beskattade transaktioner. Mervärdesskatt är därför skatteneutral för de berörda parterna (se också dom av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark A/S (REG 2009, s. I 10567), punkt 39 och följande punkter och där angiven rättspraxis).

9 – Eftersom avdragsrätten enligt artiklarna 167 och 168 i direktiv 2006/112 endast gäller när leveranserna används för beskattade utgående transaktioner föreligger inte avdragsrätt när leveranserna används för utgående transaktioner som inte är skattepliktiga. När ingående transaktioner inte kan hänföras till en beskattningsbar persons bestämda utgående leveranser och dennes utgående transaktioner är både skattepliktiga och undantagna från skatt ska, enligt artikel 173 och följande artiklar i direktiv 2006/112, ett proportionellt avdrag göras grundat på förhållandet mellan skattepliktiga och skattebefriade transaktioner.

10 – Det kan anmärkas att transaktioner avseende byggnader och mark (försäljning, uthyrning eller utarrendering) antingen kan vara skattepliktiga eller skattebefriade enligt artikel 135.1 j–l eller artikel 137.1 b–d, se punkt 54 nedan.

11 – Värdet av en bulgarisk lev var vid ifrågavarande tid ungefär hälften av värdet av en euro.

12 – Varav det går att sluta sig till att transaktionen inte var undantagen från skatteplikt enligt artikel 135.1 j eller k eller annars att en valmöjlighet till beskattning enligt artikel 137.1 b eller c hade utnyttjats.

13 – Den ifrågavarande mervärdesskattesatsen var 20 procent

14 – Hänvisningen till ”korrigerings” enligt dessa artiklar är kanske inte det bästa ordvalet då de angivna artiklarna behandlar proportionellt avdrag och begränsningar i avdragsrätten, se fotnot 5 ovan.

15 – Se ovan fotnot 14.

16 – Se dom av den 20 januari 2005 i mål C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck (REG 2005, s. I-743), punkt 21 och där angiven rättspraxis, och dom av den 9 juni 2011 i mål C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio (REU 2011, s. I-5059), punkt 28.

17 – Se, exempelvis, dom av den 3 mars 2011 i mål C-41/09, kommissionen mot Nederländerna (REU 2011, s. I-831), punkt 58 och där angiven rättspraxis.

18 – Se artikel 1.2 i direktiv 2006/112.

19 – Bilaga I till förevarande förslag till avgörande innehåller en koncis sammanfattning i tabellform av det resonemang som följer.

20 – Se, till exempel, dom av den 10 juni 2010 i de förenade målen C-395/08 och C-396/08, Bruno m.fl. (REU 2010, s. I-5119), punkt 74.

21 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 april 1984 i mål 14/83, von Colson och Kamann (REG 1984, s. 1891; svensk specialutgåva, volym 7, s. 577), punkterna 26 och 27.

22 – Se, till exempel, domen i målet Bruno m.fl. (ovan fotnot 20), punkt 74.

23 – Se dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer (REG 2002, s. I-6325), punkt 47.

24 – Se domen i målet Campsa Estaciones de Servicio (ovan fotnot 16), punkt 40.

25 – Se, till exempel, dom av den 21 oktober 2010 i mål C-227/09, Accardo m.fl. (REU 2010, s. I-10273), punkterna 44–47 och där angiven rättspraxis. För att kunna utnyttja en sådan valmöjlighet måste medlemsstaterna ha valt att tillämpa den (se dom av den 15 september 2011 i de förenade målen C-180/10 och C-181/10, Saby och Ku? (REU 2011, s. I-8461), punkt 33.

26 – Se, till exempel, dom av den 18 januari 2001 i mål C 150/99, Stockholm Lindöpark (REG 2001, s. I-493), punkterna 30 och 31 och där angiven rättspraxis.

27 – Se, till exempel, beslut av den 10 juni 2011 i mål C-155/11 PPU, Mohammed Imran (REU 2011, s. I-5095), punkt 21 och där angiven rättspraxis.

28 – Kravet att undanta från skatteplikt är inte ovillkorat i dessa fall, eftersom medlemsstaterna enligt artikel 137.1 b–d kan medge beskattningsbara personer en rätt att välja att bli beskattade i vart och ett av dessa fall. Bilaga II till förevarande förslag till avgörande innehåller i tabellform en koncis sammanfattning av det resonemang som följer.

29 – Dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl (REG 2000, s. I-4321), punkt 50.

30 – Se, till exempel, dom av den 10 mars 2011 i de förenade målen C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, Bog m.fl. (REU 2011, s. I-1457), punkt 51 och följande punkter och där angiven rättspraxis.