Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

26. april 2012*

»Moms — direktiv 2006/112/EF — artikel 73 og artikel 80, stk. 1 — salg af fast ejendom mellem forbundne selskaber — transaktionens værdi — national lovgivning, hvorefter beskatningsgrundlaget med hensyn til moms for transaktioner mellem forbundne personer udgøres af transaktionens normalværdi«

I de forenede sager C-621/10 og C-129/11,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad Varna (Bulgarien) ved afgørelser af 17. december 2010 og 1. marts 2011, indgået til Domstolen henholdsvis den 29. december 2010 og 14. marts 2011, i sagerne

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

Provadinvest OOD (sag C-129/11)

mod

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

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.N. Cunha Rodrigues (refererende dommer), og dommerne U. Lõhmus, A. Rosas, A. Arabadjiev og C.G. Fernlund,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den bulgarske regering ved T. Ivanov og E. Petranova (sag C-621/10), som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved S. Petrova og L. Lozano Palacios (sag C-621/10) samt ved sidstnævnte og V. Savov (sag C-129/11), som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 26. januar 2012,

* Processprog: bulgarsk.

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 80, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningerne er blevet indgivet under to sager, der føres dels af Balkan and Sea Properties ADSITS (herefter »Balkan and Sea Properties«), dels af Provadinvest OOD (herefter »Provadinvest«) mod Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktøren for direktoratet »klager og opkrævningsadministration« i Varna under centraladministrationen ved det nationale agentur for offentlige indtægter, herefter »Direktor«), vedrørende en efterfølgende afgiftsansættelse, hvorved selskaberne blev nægtet retten til at fradrage indgående merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Af tredje betragtning til momsdirektivet fremgår, at »[f]or at sikre, at bestemmelserne præsenteres på en klar og rationel måde, der er i overensstemmelse med princippet om bedre lovgivning, bør [Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) i sin] struktur og affattelse omarbejdes, uden at dette dog principielt medfører nogen materielle ændringer af gældende lovgivning. […]«.

4 I 26. betragtning til direktivet præciseres, at »[f]or at sikre, at der ikke bliver noget afgiftstab, fordi der benyttes forbundne parter til at opnå afgiftsfordele, bør det være muligt for medlemsstaterne under specifikke, begrænsede omstændigheder at gribe ind i forbindelse med beskatningsgrundlaget for levering af varer og ydelser samt erhvervelse af varer inden for Fællesskabet«.

5 Direktivets artikel 12 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed og 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.«

6 Momsdirektivets artikel 73 bestemmer, at »[v]ed levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74-77 omhandlede, 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«.

7 Direktivets artikel 80 bestemmer:

»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 eller ydelsen ikke har fuld fradragsret i henhold til artikel 167-171 og 173-177

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 380-390

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.

3. Medlemsstaterne underretter Momsudvalget om de nationale foranstaltninger, der træffes til gennemførelse af bestemmelserne i stk. 1, i det omfang der ikke er tale om foranstaltninger, som allerede er bemyndiget af Rådet inden den 13. august 2006 i henhold til artikel 27, stk. 1-4, i direktiv 77/388/EØF, og som opretholdes i henhold til nærværende artikels stk. 1.«

8 I henhold til artikel 135, stk. 1, litra j) og k), fritager medlemsstaterne følgende transaktioner:

»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.«

9 Direktivets artikel 273 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

Nationale bestemmelser

10 Artikel 12, stk. 1, i lov om merværdiafgift (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 af 4.8.2006, herefter »ZDDS«) bestemmer:

»Ved en afgiftspligtig transaktion forstås enhver levering af en vare eller udførelse af en tjenesteydelse som omhandlet i artikel 6 og 9, såfremt den udføres af en i henhold til denne lov afgiftspligtig person, og opfyldelsesstedet er beliggende i indlandet, samt enhver transaktion pålagt afgift med nulsats, der foretages af en afgiftspligtig person, medmindre andet følger af denne lov.«

11 Ifølge ZDDS's artikel 27, stk. 3, nr. 1, er beskatningsgrundlaget normalværdien ved leveringer mellem forbundne personer.

12 I henhold til ZDDS's artikel 45, stk. 1, »anses overdragelse af ejendomsretten til en grund, stiftelse eller overdragelse af begrænsede tinglige rettigheder til en grund, samt bortforpagtning og udlejning heraf, for fritagne transaktioner«.

13 Samme artikel 45 præciserer i stk. 5, nr. 2, at »stk. 1 finder ikke anvendelse ved overdragelse af ejendomsret til eller andre tinglige rettigheder vedrørende eller ved udlejning af indretninger, maskiner, anlæg og bygninger, der er fast forbundet med grunden eller er bygget under jorden«.

14 ZDDS's artikel 67, stk. 1, bestemmer, at »afgiftsbeløbet fastsættes ved at multiplicere beskatningsgrundlaget med afgiftssatsen«.

15 ZDDS's artikel 70, stk. 5, bestemmer, at »en uretmæssigt opkrævet afgift giver ikke ret til en skattegodtgørelse«.

16 § 1, nr. 3, i de supplerende bestemmelser til loven om skatte- og socialsikringsproces (Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks, DV nr. 105 af 29.12.2005) præciserer, at der ved »forbundne personer« forstås følgende:

»a) ægtefæller, slægtninge i lige linje, i sidelinjer – til tredje led – besvogrede – til andet led – og som omhandlet i artikel 123, stk. 1, nr. 2, såfremt de er en del af hjemmet

b) arbejdsgivere og arbejdstagere

c) selskabsdeltagere

d) personer, der deltager i en anden persons forretningsledelse eller i dennes datterselskab

e) personer, i hvis forretningsledelse eller tilsynsorgan en og samme person er medlem, herunder når en fysisk person repræsenterer en anden

f) et selskab og en person, der er i besiddelse af mere end 5% af de andele eller aktier, som giver stemmeret i selskabet

g) personer, hvoraf den ene kontrollerer den anden

h) personer, hvis virksomhed kontrolleres af en tredje person eller dennes datterselskab

i) personer, der sammen kontrollerer en tredje person eller dennes datterselskab

j) personer, hvor den ene er den andens handelsrepræsentant

k) personer, hvor den ene har givet den anden en gave

l) personer, der direkte eller indirekte deltager i en anden persons eller andre personers forretningsledelse, tilsyn eller kapital, hvilket medfører en mulighed for at aftale vilkår, der afviger fra de sædvanlige vilkår.«

17 Ifølge disse supplerende bestemmelsers § 1, nr. 4, foreligger der »kontrol«, når den kontrollerende:

»a) direkte eller indirekte eller efter aftale med en anden person råder over mere end halvdelen af stemmerne på en anden persons generalforsamling, eller

b) har mulighed for direkte eller indirekte at udpege mere end halvdelen af medlemmerne i en anden persons forretningsledelse eller tilsynsorgan, eller

c) har mulighed for på grundlag af vedtægter eller kontrakt alene via et datterselskab eller sammen med dette at lede en anden persons aktiviteter, eller

d) som aktionær eller selskabsdeltager i et selskab på grundlag af en aftale med andre selskabsdeltagere eller aktionærer i dette selskab selvstændigt kontrollerer mere end halvdelen af stemmerne på selskabets generalforsamling, eller

e) på anden måde kan udøve bestemmende indflydelse på beslutningerne om selskabets virksomhed.«

Tvisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-621/10

18 Balkan and Sea Properties er et aktieselskab, hvis virksomhed består i investering af midler, der er tilvejebragt gennem udstedelse af værdipapirer for ejendomme.

19 Ved dokument oprettet for notar købte Balkan and Sea Properties i marts 2009 fast ejendom af Ravda tur EOOD for 21 318 852 BGN. Dette selskab ejes af Holding Varna AD, som selv ejer 27,98% af kapitalen i Balkan and Sea Properties.

20 Momsen blev fradraget ved den endelige indgåelse af aftalen og ved udstedelsen af de endelige fakturaer.

21 Da beskatningsgrundlaget ved salg mellem forbundne personer ifølge national lovgivning udgør ejendommenes normalværdi, blev der bestilt to sagkyndige vurderinger, den ene af Balkan and Sea Properties og den anden af skattemyndighederne. Sidstnævnte fastslog, at ejendommenes normalværdi var mindre end den faktiske salgspris, idet normalværdien blev vurderet til 21 216 300 BGN.

22 Skattemyndighederne fastslog derfor, at moms beregnet på grundlag af en højere pris end ejendommenes normalværdi udgjorde en uretmæssigt opkrævet afgift, som ikke kan fradrages, og følgelig, at Balkan and Sea Properties for beskatningsperioden juli 2009 ikke havde ret til at fradrage indgående moms, som var betalt for forskellen mellem denne normalværdi og den faktiske salgspris af de omhandlede ejendomme.

23 Den berigtigede afgiftsansættelse blev påklaget administrativt til Direktor. Sidstnævnte opretholdt afslaget på at fradrage momsen.

24 Balkan and Sea Properties indbragte sagen for Administrativen sad Varna (forvaltningsdomstol i Varna).

25 Selskabet har bl.a. gjort gældende, at ZDDS' bestemmelser ikke er i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 80, stk. 1, og har nedlagt påstand om, at denne EU-retlige bestemmelse anvendes direkte.

26 Under disse omstændigheder har Administrativen sad Varna besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 80, stk. 1, litra c), […] 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 [momsdirektivets] artikel 80, stk. 1, litra c), […] 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 højere 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?

3) Indeholder [momsdirektivets] artikel 80, stk. 1, […] 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 bestemmelse, såsom [ZDDS'] artikel 27, stk. 3, nr. 1), […] tilladt af andre grunde end dem, der er opregnet i [momsdirektivets] artikel 80, stk. 1, litra a)-c), […]?

5) Har bestemmelsen i [momsdirektivets] artikel 80, stk. 1, litra c), […] i et tilfælde som det foreliggende direkte virkning, og må den nationale ret anvende bestemmelsen direkte?«

Sag C-129/11

27 Provadinvest er et anpartsselskab, hvis hovedvirksomhed består i udlejning af landbrugsgrunde og stålkonstruktioner til polyethylendrivhuse.

28 Ved dokument oprettet for notar solgte dette selskab i juni 2009 to grunde, der udnyttes til drift af drivhuse, til en af sine selskabsdeltagere og en grund til sin repræsentant. Grundene blev solgt for 25 000 BGN stykket med de polyethylenkonstruktioner, der er opført på grundene, og med alle de forbedringer og flerårige afgrøder, der findes derpå.

29 Provadinvest udstedte fakturaer uden moms for disse salg.

30 Ifølge skattemyndighederne omfattede ejendomssalget en momsfritaget levering af grunde, men ligeledes en afgiftspligtig levering af anlæg, forbedringer og flerårige afgrøder.

31 Ifølge national lovgivning udgøres beskatningsgrundlaget med hensyn til moms af normalværdien som fastsat af en sagkyndig, for så vidt som de omhandlede salg er salg mellem forbundne personer. Den sagkyndige vurderede den samlede normalværdi alene for polyethylenkonstruktionerne på de tre grunde til 392 700 BGN, altså et højere beløb end det, der faktisk var betalt som modværdi.

32 Skattemyndighederne udstedte en berigtiget afgiftsansættelse for skatteperioden juni 2009. Afgiftsansættelsen blev påklaget administrativt til Direktor, der opretholdt det momsbeløb, som Provadinvest var blevet opkrævet.

33 Provadinvest anlagde sag ved Administrativen sad Varna.

34 Det er den forelæggende rets opfattelse, at salget af de omhandlede landbrugsgrunde udgør en fritaget levering i medfør af ZDDS' artikel 45, stk. 1, og at salget af de anlæg, der er opført på grundene, udgør en afgiftspligtig levering, idet det er omfattet af undtagelserne i samme artikels stk. 5, nr. 2).

35 Under disse omstændigheder har Administrativen sad Varna besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 80, stk. 1, litra a) og b), […] fortolkes således, at ved leveringer mellem to forbundne personer udgøres – såfremt modværdien er lavere 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 [momsdirektivets] artikel 80, stk. 1, litra a) og b), […] 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, og leveringen ikke er undergivet afgiftsfritagelse 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 [momsdirektivets] artikel 80, stk. 1, litra a) og b), […] 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 [momsdirektivets] artikel 80, stk. 1, litra a) og b), […] 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 bestemmelse, såsom [ZDDS'] artikel 27, stk. 3, nr. 1), […] tilladt af andre grunde end dem, der er opregnet i [momsdirektivets] artikel 80, stk. 1, litra a)-c), […]?

6) Har bestemmelsen i [momsdirektivets] artikel 80, stk. 1, litra a) og b), […] i et tilfælde som det foreliggende direkte virkning, og må den nationale ret anvende bestemmelsen direkte?«

36 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 13. juli 2011 er sagerne C-621/10 og C-129/11 blevet forenet med henblik på den mundtlige forhandling og dommen.

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

37 I sag C-129/11 er den forelæggende ret af den opfattelse, at det med henblik på at træffe afgørelse om lovligheden af den berigtigede afgiftsansættelse, som udgør genstanden for tvisten i hovedsagen, ud over det skyldige afgiftsbeløb er nødvendigt at fastslå, om de betingelser, der kræves for at momspålægge salg af landbrugsjord og de derpå opførte anlæg, er opfyldt.

38 Med henblik herpå skal det bedømmes, om leveringen af konstruktioner som omhandlet i denne sag, dvs. polyethylendrivhuse med tilhørende jord, er fritaget i medfør af momsdirektivets artikel 135. Svaret på dette spørgsmål afhænger af, om disse konstruktioner kan kvalificeres som »bygninger« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 12, stk. 2, første afsnit.

39 Såfremt dette er tilfældet, er der tale om en afgiftspligtig transaktion, hvis leveringen af nævnte ejendomme kan anses for at være sket inden første indflytning, mens transaktionen i modsat fald skal fritages i medfør af direktivets artikel 135, stk. 1, litra j), med forbehold for en eventuel ret til at vælge beskatning.

40 Såfremt nævnte konstruktioner med tilhørende jord ikke kan kvalificeres som »bygninger« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, første afsnit, skal der sondres mellem, om der er tale om særskilte leveringer af grunde og andre elementer eller om en enkelt transaktion, der hovedsageligt består i levering af grunde (jf. i denne retning dom af 19.11.2009, sag C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, Sml. I, s. 11079, præmis 35-38). Det skal desuden efterprøves, om de omhandlede grunde henhører under begrebet »byggegrund« i den forstand, hvori begrebet er anvendt i momsdirektivets artikel 12, stk. 3. Såfremt dette er tilfældet, er leveringerne afgiftspligtige. I modsat fald er leveringerne fritaget i medfør af direktivets artikel 135, stk. 1, litra k), med forbehold for en eventuel ret til at vælge beskatning.

41 Sådanne bedømmelser af de faktiske omstændigheder henhører under den forelæggende rets kompetence inden for rammerne af proceduren i artikel 267 TEUF (jf. i denne retning dom af 16.3.1978, sag 104/77, Oehlschläger, Sml. s. 791, præmis 4, af 2.6.1994, sag C-30/93, AC-ATEL Electronics Vertriebs, Sml. I, s. 2305, præmis 16 og 17, og af 22.6.2000, sag C-318/98, Fornasar m.fl., Sml. I, s. 4785, præmis 31 og 32).

Det første til det fjerde spørgsmål i sag C-621/10 og det første til det femte spørgsmål i sag C-129/11

42 Med de præjudicielle spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 80, stk. 1, skal fortolkes således, at de betingelser, som den fastsætter, er udtømmende, eller om det er tilladt, at beskatningsgrundlaget udgøres af normalværdien af en transaktion mellem forbundne personer i andre tilfælde end dem, der udtrykkeligt er fastsat i denne bestemmelse, bl.a. når den afgiftspligtige har ret til fuldt fradrag.

43 I overensstemmelse med hovedreglen i momsdirektivets artikel 73 er beskatningsgrundlaget ved levering af goder eller tjenesteydelser mod vederlag den modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget herfor. Denne modværdi udgør den subjektive værdi, dvs. den faktisk modtagne værdi, og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier (jf. i denne retning dom af 5.2.1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, præmis 13, af 20.1.2005, sag C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Sml. I, s. 743, præmis 21, og af 9.6.2011, sag C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio, Sml. I, s. 5059, præmis 28).

44 Direktivets artikel 73 er udtryk for et grundlæggende princip, hvoraf følger, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige har modtaget (jf. i denne retning dom af 3.7.1997, sag C-330/95, Goldsmiths, Sml. I, s. 3801, præmis 15).

45 Ved i visse tilfælde at anse beskatningsgrundlaget for transaktionens normalværdi indfører momsdirektivets artikel 80, stk. 1, en undtagelse fra hovedreglen i direktivets artikel 73 og skal som sådan fortolkes snævert (jf. dom af 21.6.2007, sag C-453/05, Ludwig, Sml. I, s. 5083, præmis 21, og af 3.3.2011, sag C-41/09, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 831, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).

46 Det bemærkes, at i overensstemmelse med ordlyden af 26. betragtning til momsdirektivet er formålet med direktivets artikel 80, stk. 1, at forebygge momssvig eller momsunddragelse.

47 Når varer eller tjenesteydelser leveres til en kunstigt lav eller høj pris mellem parter, som begge har ret til fuldt momsfradrag, kan der dog ikke på dette stadie foreligge momssvig eller momsunddragelse, som generaladvokaten har anført i punkt 30 i forslaget til afgørelse. Det er først på den endelige forbrugers niveau eller i tilfælde af en delvist afgiftspligtig, som kun har ret til pro rata-fradrag, at en kunstigt lav eller høj pris kan medføre afgiftstab.

48 Det er dermed kun, når den person, som transaktionen vedrører, ikke har ret til fuldt fradrag, at der er risiko for momssvig eller momsunddragelse, som direktivets artikel 80, stk. 1, tillader medlemsstaterne at forebygge.

49 En sådan konstatering berører ikke medlemsstaternes mulighed for med henblik på at undgå svig at fastsætte andre forpligtelser på grundlag og under iagttagelse af de betingelser, der er fastsat i momsdirektivets artikel 273.

50 Denne fortolkning underbygges af affattelsen af artikel 11, punkt A, stk. 6, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved Rådets direktiv 2006/69/EF af 24. juli 2006 (EUT L 221, s. 9) – hvis bestemmelser i det væsentlige er gengivet i momsdirektivets artikel 80, stk. 1 (jf. tredje betragtning til direktivet) – hvorefter den fastsatte undtagelse »[kun omfatter] følgende tilfælde«.

51 Det fremgår af det ovenstående, at de anvendelsesbetingelser, der er fastsat i momsdirektivets artikel 80, stk. 1, er udtømmende, og at national lovgivning dermed ikke på grundlag af denne bestemmelse kan fastsætte, at beskatningsgrundlaget udgøres af transaktionens normalværdi i andre tilfælde end dem, der er opregnet i nævnte bestemmelse, herunder når tjenesteyderen, leverandøren eller køberen har ret til at fradrage momsen fuldt ud.

52 Det første til det fjerde spørgsmål i sag C-621/10 og det første til det femte spørgsmål i sag C-129/11 skal derfor besvares med, at momsdirektivets artikel 80, stk. 1, skal fortolkes således, at de anvendelsesbetingelser, som den fastsætter, er udtømmende, og at national lovgivning dermed ikke på grundlag af denne bestemmelse kan fastsætte, at beskatningsgrundlaget udgøres af transaktionens normalværdi i andre tilfælde end dem, der er opregnet i nævnte bestemmelse, herunder når den afgiftspligtige person har ret til at fradrage momsen fuldt ud, hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve.

Det femte spørgsmål i sag C-621/10 og det sjette spørgsmål i sag C-129/11

53 Med disse spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 80, stk. 1, har direkte virkning, og om den nationale ret følgelig kan anvende den direkte på tvisterne i hovedsagerne.

54 Det tilkommer den forelæggende 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, og, hvis en sådan fortolkning ikke er mulig, at undlade at anvende enhver modstridende bestemmelse i national ret (jf. i denne retning dom af 18.12.2007, sag C-357/06, Frigerio Luigi & C., Sml. I, s. 12311, præmis 28, og af 10.6.2010, forenede sager C-395/08 og C-396/08, Bruno m.fl., Sml. I, s. 5119, præmis 74).

55 Som det er blevet fastslået i denne doms præmis 42-51, tillader momsdirektivets artikel 80, stk. 1, kun undtagelser fra hovedreglen i direktivets artikel 73 i de tilfælde, som den fastsætter.

56 Ifølge Domstolens faste praksis kan borgerne i alle tilfælde, hvor bestemmelserne i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, påberåbe sig disse bestemmelser for de nationale domstole over for staten, enten når staten ikke rettidigt har gennemført direktivet i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt (jf. dom af 17.7.2008, sag C-226/07, Flughafen Köln/Bonn, Sml. I, s. 5999, præmis 23, og af 3.3.2011, sag C-203/10, Auto Nikolovi, Sml. I, s. 1083, præmis 61).

57 Det fremgår desuden af Domstolens praksis, at den omstændighed, at en direktivbestemmelse giver medlemsstaterne en valgmulighed, ikke nødvendigvis udelukker, at det er muligt med tilstrækkelig sikkerhed alene på grundlag af direktivets bestemmelser at fastslå indholdet af de rettigheder, der således gives borgerne (jf. dommen i sagen Flughafen Köln/Bonn, præmis 30, og dom af 12.2.2009, sag C-138/07, Cobelfret, Sml. I, s. 731, præmis 61).

58 Momsdirektivets artikel 80, stk. 1, fastsætter utvetydigt og udtømmende de betingelser, der skal være opfyldt, for at en medlemsstat i sin lovgivning må fastsætte en mulighed for at korrigere beskatningsgrundlaget for en transaktion mellem forbundne personer.

59 Hvis de i hovedsagerne omhandlede transaktioner, som henhører under ZDDS' artikel 27, stk. 3, svarer til en af de situationer, der er opregnet i nævnte artikel 80, stk. 1, skal den omhandlede medlemsstat under disse omstændigheder anses for at have anvendt den mulighed, der er fastsat i artikel 80, stk. 1.

60 Hvis nævnte transaktioner derimod ikke svarer til dem, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 80, stk. 1, skal denne artikel fortolkes således, at den giver selskaber som sagsøgerne i hovedsagerne ret til at påberåbe sig den direkte med henblik på at modsætte sig, at den forelæggende ret anvender nationale bestemmelser, der er i modstrid hermed (jf. analogt dommen i sagen Flughafen Köln/Bonn, præmis 33). Såfremt det i dette tilfælde skulle vise sig umuligt at fortolke de relevante bestemmelser i ZDDS i overensstemmelse med direktivets artikel 80, stk. 1, skal den forelæggende ret undlade at anvende disse bestemmelser, for så vidt som de er uforenelige med nævnte artikel 80, stk. 1.

61 Konsekvensen heraf vil være, at momsdirektivets artikel 73 finder anvendelse med henblik på at fastslå – med forbehold for de undtagelser, der er fastsat i samme direktiv – at beskatningsgrundlaget for de i hovedsagerne omhandlede transaktioner udgøres af den modværdi, der faktisk er modtaget. Som Domstolen har fastslået med hensyn til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2006/69, nu momsdirektivets artikel 73, har denne bestemmelse direkte virkning (jf. i denne retning dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 34-36, og af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 47).

62 Det femte spørgsmål i sag C-621/10 og det sjette spørgsmål i sag C-129/11 skal derfor besvares med, at momsdirektivets artikel 80, stk. 1, under omstændigheder som de i hovedsagerne foreliggende giver de omhandlede selskaber ret til at påberåbe sig bestemmelsen direkte med henblik på at modsætte sig anvendelsen af nationale bestemmelser, der er uforenelige med denne bestemmelse. Såfremt det ikke er muligt at foretage en fortolkning af de nationale bestemmelser, der er i overensstemmelse med nævnte artikel 80, stk. 1, skal den forelæggende ret undlade at anvende enhver bestemmelse i national lovgivning, som er i strid hermed.

Sagsomkostninger

63 Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

1) **Artikel 80, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de anvendelsesbetingelser, som den fastsætter, er udtømmende, og at national lovgivning dermed ikke på grundlag af denne bestemmelse kan fastsætte, at beskatningsgrundlaget udgøres af transaktionens**

normalværdi i andre tilfælde end dem, der er opregnet i nævnte bestemmelse, herunder når den afgiftspligtige person har ret til at fradrage merværdiafgiften fuldt ud, hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve.

2) **Artikel 80, stk. 1, i direktiv 2006/112 giver under omstændigheder som de i hovedsagerne foreliggende de omhandlede selskaber ret til at påberåbe sig bestemmelsen direkte med henblik på at modsætte sig anvendelsen af nationale bestemmelser, der er uforenelige med denne bestemmelse. Såfremt det ikke er muligt at foretage en fortolkning af de nationale bestemmelser, der er i overensstemmelse med nævnte artikel 80, stk. 1, skal den forelæggende ret undlade at anvende enhver bestemmelse i national lovgivning, som er i strid hermed.**

Underskrifter