Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 26 april 2012*

”Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artiklarna 73 och 80.1 — Försäljning av fast egendom mellan förbundna bolag — Transaktionens värde — Nationella bestämmelser enligt vilka beskattningsunderlaget avseende mervärdesskatt mellan förbundna personer utgörs av transaktionens marknadsvärde”

I de förenade målen C-621/10 och C-129/11,

angående två beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Administrativen sad Varna (Bulgarien), av den 17 december 2010 respektive den 1 mars 2011, som inkom till domstolen den 29 december 2010 respektive den 14 mars 2011, i målen

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

Provadinvest OOD (C-129/11)

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.N. Cunha Rodrigues (referent) samt domarna U. Lõhmus, A. Rosas, A. Arabadjiev och C.G. Fernlund,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Bulgariens regering, genom T. Ivanov och E. Petranova (C-621/10), båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom S. Petrova och L. Lozano Palacios (C-621/10) samt av L. Lozano Palacios och V. Savov (C-129/11), samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 26 januari 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: bulgariska

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 80.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Respektive begäran har framförts i två mål mellan Balkan and Sea Properties ADSITS (nedan kallat Balkan and Sea Properties) respektive Provadinvest ODD (nedan kallat Provadinvest) och Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören för direktionen ”Överklaganden och verkställighetsförvaltning” i Varna vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning, nedan kallad Direktor) och avser ett skattebeslut i vilka bolagen inte beviljades rätt att dra av ingående mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Det framgår av skäl 3 i mervärdesskattedirektivet att ”[f]ör att se till att bestämmelserna presenteras på ett tydligt och rationellt sätt i enlighet med principen om bättre lagstiftning är det lämpligt att omarbeta [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] i sin struktur och lydelse även om detta i princip inte kommer att leda till några materiella ändringar i den befintliga lagstiftningen. …”

4 I skäl 26 i direktivet preciseras att ”[f]ör att förhindra skattebortfall genom att förbundna parter utnyttjas för att uppnå skattefördelar bör det under vissa klart angivna omständigheter vara möjligt för medlemsstaterna att ingripa när det gäller beskattningsunderlaget för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster samt gemenskapsinterna förvärv av varor”.

5 I artikel 12 i direktivet stadgas följande:

”1. Medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket, 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.”

6 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att ”[f]ör andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna”.

7 I artikel 80 i direktivet föreskrivs följande:

”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.

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.

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.

3. Medlemsstaterna skall informera mervärdesskattekommittén om nationella lagstiftningsåtgärder som antagits i enlighet med punkt 1 såvida det inte rör sig om åtgärder som godkänts av rådet före den 13 augusti 2006 i enlighet med artikel 27.1–27.4 i direktiv 77/388/EEG och som fortsätter att gälla enligt punkt 1 i den här artikeln.”

8 Enligt artikel 135.1 punkterna j och k i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna undanta följande transaktioner från skatteplikt:

”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.”

9 I artikel 273 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

Nationell rätt

10 I artikel 12.1 i mervärdesskattelagen (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63 av den 4 augusti 2006, nedan kallad ZDDS) stadgas följande:

”Såvida annat inte framgår av denna lag avses med beskattningsbar leverans av en vara eller ett tillhandahållande av tjänst i den mening som avses i artiklarna 6 och 9, under förutsättning att de företas av en enligt denna lag beskattningsbar person och uppfyllelseorten är i landet. Med beskattningsbar leverans avses också varje beskattningsbar persons leverans som beskattas enligt nollskattesatsen.”

11 I artikel 27.3.1 ZDDS föreskrivs att beskattningsunderlaget är marknadsvärdet för varje leverans mellan förbundna personer.

12 Enligt artikel 45.1 ZDDS ska ”överlåtelse av nyttjanderätt till en fastighet och upprättande eller överlåtelse av begränsade sakrätter till en fastighet betraktas som från skatteplikt undantagna leveranser”.

13 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”.

14 I artikel 67.1 ZDDS föreskrivs att ”skatten ska beräknas genom att beskattningsunderlaget multipliceras med skattesatsen”.

15 Enligt artikel 70.5 ZDDS ”föreligger ingen avdragsrätt vid felaktigt uttagen skatt”.

16 I 1 § punkt 3 i tilläggsbestämmelserna till skatt- och socialförsäkringsprocesslagen (Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks, DV nr 105 av den 29 december 2005) anges vad avses med ”förbundna personer”:

”a) makar, släktingar i rakt upp- eller nedstigande led, på sidolinjen intill tredje led samt ingifta släktingar – intill andra led, och i enlighet med artikel 123.1 punkt 2 – förutsatt att de ingår i det gemensamma hushållet.

b) Arbetsgivare och arbetstagare.

c) Delägare.

d) Personer där den ena sitter i den andras företagsledning eller i dennes dotterbolag.

e) Personer där en och samma juridiska eller fysiska person ingår i företagslednings- eller tillsynsorganet, även om den fysiska personen företräder en annan person.

f) Ett bolag och en person som innehar mer än 5 procent av de andelar eller aktier i bolaget som har emitterats med rösträtt.

g) Personer där den ena utövar kontroll över den andra.

h) Personer vars verksamhet kontrolleras av en tredje person eller dennes dotterbolag.

i) Personer som gemensamt kontrollerar en tredje person eller dennes dotterbolag.

j) Personer där den ena är handelsagent för den andra.

k) Personer där den ena har gett en gåva till den andra.

l) Personer som direkt eller indirekt är delaktiga i företagsledning, tillsyn eller kapitalet för en eller flera andra personer, vilket innebär att de sinsemellan kan komma överens om villkor som avviker från gängse villkor.”

17 Enligt 1 § punkt 4 i tilläggsbestämmelserna föreligger en ”kontroll” när den kontrollerande parten:

a) direkt eller indirekt eller genom överenskommelse med en annan person innehar mer än hälften av rösterna på en annan persons bolagsstämma, eller

b) har möjlighet att direkt eller indirekt bestämma mer än hälften av ledamöterna i en annan persons företagslednings- eller tillsynsorgan, eller

c) har möjlighet att på grundval av stadgar eller ett avtal leda verksamheten för en annan person, även genom eller tillsammans med ett dotterbolag, eller

d) som aktieägare eller delägare i ett bolag självständigt kontrollerar mer än hälften av rösterna på företagets bolagsstämma till följd av en uppgörelse med andra delägare eller aktieägare i detta bolag, eller

e) på annat sätt kan utöva ett avgörande inflytande på beslutsfattandet om ett företags verksamhet.”

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

Mål C-621/10

18 Balkan and Sea Properties är ett aktiebolag och bedriver kapitalinvesteringsverksamhet som finansieras genom att emittera värdepapper i fastigheter.

19 Genom handlingar upprättade av notarius publicus förvärvade Balkan and Sea Properties i mars 2009 fast egendom från bolaget Ravda tur EOOD för sammanlagt 21 318 852 BGN. Detta bolag ägs av Holding Varna AD, som själv innehar 27,98 procent av aktierna i Balkan and Sea Properties.

20 Mervärdesskatten drogs av när slutavtalet ingåtts och när slutfakturorna utfärdats.

21 Eftersom beskattningsunderlaget vid försäljning mellan förbundna personer enligt nationell lagstiftning utgörs av egendomens marknadsvärde, gjordes två sakkunnigvärderingar, den ena på uppdrag av Balkan and Sea Properties och den andra på uppdrag av skattemyndigheten. Sistnämnda värdering fastslog att egendomens marknadsvärde var lägre än det faktiska försäljningspriset. Marknadsvärdet uppskattades till 21 216 300 BGN.

22 Skattemyndigheten fastslog därefter att mervärdesskatt som beräknats på grundval av ett högre pris än egendomens marknadsvärde utgjorde en felaktigt uttagen skatt som inte kan dras av och således att Balkan and Sea Properties inte hade rätt att för beskattningsperioden juli 2009 dra av ingående mervärdesskatt som erlagts för skillnaden mellan marknadsvärdet och det faktiska försäljningspriset för de berörda egendomarna.

23 Omprövningsbeslutet vari skattemyndigheten ändrade sitt tidigare beslut överklagades administrativt till Direktor. Sistnämnde vidhöll beslutet att inte medge avdrag för mervärdesskatten.

24 Balkan and Sea Properties väckte då talan vid Administrativen sad Varna (förvaltningsdomstol i Varna).

25 Bolaget har bland annat hävdat att bestämmelserna i ZDDS inte är förenliga med artikel 80.1 i mervärdesskattedirektivet och har yrkat att denna unionsrättsliga bestämmelse ska tillämpas direkt.

26 Mot denna bakgrund beslutade Administrativen sad Varna att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1 Ska artikel 80.1 c i [mervärdesskattedirektivet] 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 köpet eller tillverkningen av de levererade föremålen?

2. Ska artikel 80.1 c i [mervärdesskattedirektivet] 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?

3. Innehåller artikel 80.1 i [mervärdesskattedirektivet] en uttömmande uppräkning 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 såsom artikel 27.3.1 ZDDS tillåten i andra fall än dem som förtecknas i artikel 80.1 a–c i [mervärdesskattedirektivet]?

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

Mål C-129/11

27 Provadinvest är ett bolag med begränsat ansvar vars huvudverksamhet består i att arrendera ut jordbruksmark och att hyra ut stålkonstruktioner för växthus som täcks med polyetenfolie.

28 Genom handlingar som upprättades av notarius publicus sålde detta bolag i juni 2009 två tomter som skulle användas för verksamhet med växthus. Den ena såldes till en delägare och den andra till en representant för bolaget. Tomterna således för 25 000 BGN vardera, med de polyetenkonstruktioner som fanns på dem och med samtliga förbättringar och permanenta grödor.

29 Provadinvest utfärdade fakturor utan mervärdesskatt för dessa försäljningar.

30 Enligt skattemyndigheten inbegrep försäljningen av egendomen en leverans av mark för vilken det inte ska erläggas mervärdesskatt men även en skattepliktig leverans av anläggningar, förbättringar och permanenta grödor.

31 Enligt nationell lagstiftning utgörs beskattningsunderlaget för mervärdesskatt av marknadsvärdet, såsom detta fastställts av en sakkunnig, såtillvida som de berörda försäljningarna utgör försäljning mellan förbundna personer. Den sakkunnige värderade det sammanlagda marknadsvärdet enbart för polyetenkonstruktionerna på de tre tomterna till 392 700 BGN, vilket är ett högre belopp än det som faktiskt har erlagts som vederlag.

32 Skattemyndigheterna omprövade sitt tidigare beslut för skatteperioden juni 2009. Omprövningsbeslutet överklagades administrativt till Direktor, som vidhöll det mervärdesskattebelopp som påförts Provadinvest.

33 Provadinvest väckte talan vid Administrativen sad Varna.

34 Administrativen sad Varna anser att försäljningen av den berörda jordbruksmarken utgjorde en leverans för vilken det inte skulle erläggas mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 45.1 ZDDS och att försäljningen av de anläggningar som har uppförts på marken utgör en skattepliktig leverans, eftersom den omfattas av undantagen i artikel 45.5.2.

35 Mot denna bakgrund beslutade Administrativen sad Varna att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1. Ska artikel 80.1 a och b i [mervärdesskattedirektivet] 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 köpet eller tillverkningen av de levererade föremålen?

2. Ska artikel 80.1 a och b i [mervärdesskattedirektivet] 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 ingående 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 och leveransen inte heller omfattas av undantag från skatteplikt enligt artiklarna 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378.2, 379.2 eller 380–390 i direktivet?

3. Ska artikel 80.1 a och b i [mervärdesskattedirektivet] 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 a och b i [mervärdesskattedirektivet] en uttömmande uppräkning 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 såsom artikel 27.3.1 ZDDS tillåten i andra fall än dem som förtecknas i artikel 80.1 a–c i [mervärdesskattedirektivet]?

6. Har bestämmelsen i artikel 80.1 a och b i [mervärdesskattedirektivet] direkt effekt i ett fall som det förevarande, och får den nationella domstolen tillämpa den direkt?”

36 Genom beslut av domstolens ordförande av den 13 juli 2011 förenades målen C-621/10 och C-129/11 med avseende på det muntliga förfarandet och domen.

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande synpunkter

37 I mål C-129/11 anser den nationella domstolen att det, för att kunna bedöma huruvida tvistens föremål – det vill säga omprövningsbeslutet vari skattemyndigheten ändrade sitt tidigare beslut – var rättsenligt, förutom att fastslå den skatt som ska erläggas, även är nödvändigt att fastslå huruvida villkoren för att mervärdesskatt ska utgå vid försäljning av jordbruksmark och anläggningar på denna är uppfyllda.

38 Det ska därför bedömas huruvida leveranserna av de konstruktioner som avses i detta mål, det vill säga växthus av polyeten och marken de står på, är undantagna från mervärdesskatt enligt artikel 135 i mervärdesskattedirektivet. Svaret på denna fråga beror på om dessa konstruktioner kan kvalificeras som ”byggnader” i den mening som avses i artikel 12.2 första stycket i samma direktiv.

39 Om så är fallet är det frågan om en skattepliktig transaktion, om leveransen av dessa varor kan anses ha skett innan en första inflyttning skett, medan det i motsatt fall inte ska betalas skatt för transaktionen enligt artikel 135.1 j i direktivet, med förbehåll för en eventuell rätt att välja att beskattas.

40 Om ovannämnda konstruktioner och marken de står på inte kan kvalificeras som ”byggnader” i den mening som avses i artikel 12.2 första stycket, ska det göras en åtskillnad beroende på om det är frågan om separata leveranser av mark och andra element eller om det är frågan om en enda transaktion som huvudsakligen består i leverans av mark (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 november 2009 i mål C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, REG 2009, s. I-11079, punkterna 35–38). Det ska dessutom prövas om den berörda marken omfattas av begreppet ”mark för bebyggelse” i den mening som avses i artikel 12.3 i mervärdesskattedirektivet. Om så är fallet ska mervärdesskatt erläggas för leveranserna. Om så inte är fallet ska det enligt artikel 135.1 k i direktivet inte erläggas mervärdesskatt för leveranserna med förehåll för rätten att välja att beskattas.

41 Sådana bedömningar av de faktiska omständigheterna omfattas av den nationella domstolens behörighet enligt det förfarande som införts genom artikel 267 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 mars 1978 i mål 104/77, Oehlschläger, REG 1978, s. 791, punkt 4, av den 2 juni 1994 i mål C-30/93, AC-ATEL Electronics Vertriebs, REG 1994, s. I-2305, punkterna 16 och 17, och av den 22 juni 2000 i mål C-318/98, Fornasar m.fl., REG 2000, s. I-4785, punkterna 31 och 32).

Frågorna 1–4 i mål C-621/10 och frågorna 1–5 i mål C-129/11

42 Den nationella domstolen har ställt dessa frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 80.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att de villkor som anges i direktivet är uttömmande eller om det är tillåtet att beskattningsunderlaget utgörs av en transaktions marknadsvärde mellan förbundna personer i andra fall än dem som uttryckligen föreskrivs i denna bestämmelse, bland annat när den skattskyldige har full avdragsrätt.

43 Enligt den allmänna bestämmelsen i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet utgörs beskattningsunderlaget, vid tillhandahållande av vara eller tjänst mot vederlag, av det faktiska vederlag som den skattskyldige erhåller. 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 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, REG 1981, s. 445, punkt 13, svensk specialutgåva, volym 6, s. 23, av den 20 januari 2005 i mål C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, REG 2005, s. I-743, punkt 21, och av den 9 juni 2011 i mål C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio, REU 2011, s. I-5059, punkt 28).

44 Artikel 73 i direktivet är uttryck för en grundläggande princip, enligt vilken skattemyndigheten inte kan uppbära ett större mervärdesskattebelopp än det som den skattskyldige har erhållit (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juli 1997 i mål C-330/95, Goldsmiths, REG 1997, s. I-3801, punkt 15).

45 Genom att i vissa fall ange att beskattningsunderlaget utgörs av transaktionens marknadsvärde införs det i artikel 80.1 i mervärdesskattedirektivet ett undantag från huvudregeln i artikel 73 i direktivet och den ska därför tolkas restriktivt (se dom av den 21 juni 2007 i mål C-453/05, Ludwig, REG 2007, s. I-5083, punkt 21, och av den 3 mars 2011 i mål C-41/09, kommissionen mot Nederländerna, REU 2011, s. I-831, punkt 58 och där angiven rättspraxis).

46 Domstolen erinrar om att enligt ordalydelsen i skäl 26 i mervärdesskattedirektivet är syftet med artikel 80.1 i direktivet att förhindra bedrägeri och skatteundandragande.

47 När varor och tjänster tillhandahålls till ett konstlat lågt eller högt pris mellan parter som båda har full avdragsrätt i samband med transaktionen, föreligger inte något skattebedrägeri eller skatteundandragande i det ledet, vilket generaladvokaten påpekade i punkt 30 i sitt förslag till avgörande. Det är först när leveranskedjan upphör hos slutkonsumenten eller upphör delvis hos en ”blandat” beskattningsbar person med en proportionell avdragsrätt som ett konstlat lågt eller högt pris kan föranleda skattebortfall.

48 Det är således endast när den person som berörs av transaktionen inte har rätt till fullt avdrag som det föreligger en risk för skattebedrägeri eller skatteundandragande, gentemot vilket medlemsstaterna enligt artikel 80.1 i direktivet har rätt att vidta åtgärder.

49 Ett sådant konstaterande berör inte medlemsstaternas möjlighet att föreskriva andra skyldigheter med stöd av och med iakttagande av de villkor som föreskrivs i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet för att undgå bedrägeri.

50 Denna tolkning stöds av formuleringen i artikel 11 A.6 i rådets sjätte direktiv 77/388, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006 (EUT L 221, s. 9), vars bestämmelser i allt väsentligt återges i artikel 80.1 i mervärdesskattedirektivet (se skäl 3 i detta direktiv), med innebörden att det föreskriva undantaget ”[endast] … får tillämpas … i följande fall”.

51 Det följer av vad som anförts ovan att de tillämpningsvillkor som föreskrivs i artikel 80.1 i mervärdesskattedirektivet är uttömmande och att det således inte med stöd av denna bestämmelse kan föreskrivas i nationell lagstiftning att beskattningsunderlaget utgörs av transaktionens marknadsvärde i andra fall än dem som anges i ovannämnda bestämmelse, bland annat när tjänstetillhandahållaren, leverantören eller köparen har rätt till fullt avdrag för mervärdesskatt.

52 Frågorna 1–4 i mål C-621/10 och frågorna 1–5 i mål C-129/11 ska således besvaras med att artikel 80.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de tillämpningsvillkor som anges i denna bestämmelse är uttömmande och att det därmed inte med stöd av denna bestämmelse kan föreskrivas i nationell lagstiftning att beskattningsunderlaget utgörs av transaktionens marknadsvärde i andra fall än dem som anges i ovannämnda bestämmelse, när den skattskyldige har rätt till fullt avdrag för mervärdesskatten, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera.

Fråga 5 i mål C-621/10 och fråga 6 i målC-129/11

53 Den nationella domstolen har ställt dessa frågor för att få klarhet i huruvida artikel 80.1 i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt och om den nationella domstolen följaktligen kan tillämpa den direkt i de nationella målen.

54 Det ankommer på den nationella domstolen att, med utnyttjande av det utrymme för skönsmässig bedömning som den har enligt nationell rätt, tolka och tillämpa en nationell bestämmelse på ett sätt som står i överensstämmelse med kraven enligt unionsrätten. Om en sådan tolkning inte är möjlig ska den nationella domstolen underlåta att tillämpa bestämmelser i den nationella lagstiftningen som strider mot dessa krav (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2007 i mål C-357/06, Frigerio Luigi & C., REG 2007, s. I-12311, punkt 28, och 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).

55 Såsom det har konstaterats i punkterna 42–51 i denna dom är det enligt artikel 80.1 i mervärdesskattedirektivet endast tillåtet att göra undantag från huvudregeln i artikel 73 i direktivet i de fall som anges i denna bestämmelse.

56 Det framgår av domstolens fasta praxis att enskilda, i alla de fall då bestämmelser i ett direktiv med avseende på innehållet framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, har rätt att åberopa dem inför den nationella domstolen gentemot staten dels då medlemsstaten har underlåtit att införliva direktivet med nationell rätt inom tidsfristen, dels då den inte har införlivat det på ett korrekt sätt (se dom av den 17 juli 2008 i mål C-226/07, Flughafen Köln mot Bonn, REG 2008, s. I-5999, punkt 23, och av den 3 mars 2011 i mål C-203/10, Auto Nilolovi, REU 2011, s. I-1083, punkt 61).

57 Det framgår vidare av domstolens fasta praxis att den omständigheten att en direktivbestämmelse ger medlemsstaterna möjlighet att välja inte nödvändigtvis utesluter att det, enbart på grundval av direktivbestämmelserna, med tillräcklig precision kan avgöras vilket innehåll de rättigheter har som sålunda tilldelats enskilda (se domen i det ovannämnda målet Flughafen Köln mot Bonn, punkt 30, och dom av den 12 februari 2009 i mål C-138/07, Cobelfret, REG 2009, s. I-731, punkt 61).

58 I artikel 80.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs otvetydigt och uttömmande de villkor som ska vara uppfyllda för att en medlemsstat i sin lagstiftning får föreskriva en möjlighet att korrigera beskattningsunderlaget för en transaktion mellan förbundna personer.

59 Om de transaktioner som avses i de nationella målen, vilka omfattas av artikel 27.3 ZDDS, motsvarar en av de situationer som anges i ovannämnda artikel 80.1, ska den berörda medlemsstaten således anses ha utnyttjat den möjlighet som föreskrivs i artikel 80.1 i detta direktiv.

60 Om ovannämnda transaktioner däremot inte motsvarar dem som avses i artikel 80.1 i mervärdesskattedirektivet ska denna artikel tolkas så, att den ger bolag sådana som sökandena i de nationella målen rätt att åberopa den direkt i syfte att förhindra att den nationella domstolen tillämpar nationella bestämmelser som strider mot denna artikel (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Flughafen Köln mot Bonn, punkt 33). Om det i denna situation skulle visa sig vara omöjligt att tolka de relevanta bestämmelserna i ZDDS i överensstämmelse med artikel 80.1 i direktivet, ska den nationella domstolen underlåta att tillämpa dessa bestämmelser i den utsträckning de är oförenliga med ovannämnda artikel 80.1.

61 Konsekvensen av detta skulle vara att artikel 73 i mervärdeskattedirektivet ska tillämpas för att fastslå – med förehåll för de undantag som föreskrivs i samma direktiv – om beskattningsunderlaget för de transaktioner som avses i de nationella målen utgörs av den motprestation som faktiskt har erhållits. Såsom domstolen har slagit fast med avseende på artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2006/69, nu artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, har denna bestämmelse direkt effekt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkterna 34–36, och av den 11 juli 2002, i mål C-62/00, Marks & Spencer, REG 2002, s. I-6325, punkt 47).

62 Fråga 5 i mål C-621/10 och fråga 6 i mål C-129/11 ska således bevaras med att artikel 80.1 i mervärdeskattedirektivet, under omständigheter sådana som dem i de nationella målen, ger de berörda bolagen rätt att åberopa den direkt, för att förhindra att nationella bestämmelser tillämpas som är oförenliga med denna bestämmelse. Om det inte är möjligt att tolka de nationella bestämmelserna på ett sätt som är i överensstämmelse med ovannämnda artikel 80.1, ska den nationella domstolen underlåta att tillämpa varje bestämmelse i nationell rätt som strider mot denna artikel.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

1) **Artikel 80.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de tillämpningsvillkor som anges i denna bestämmelse är uttömmande och att det således inte med stöd av denna bestämmelse kan föreskrivas i nationell lagstiftning att beskattningsunderlaget utgörs av transaktionens marknadsvärde i andra fall än dem som anges i ovannämnda bestämmelse, bland annat när den skattskyldige har rätt till fullt avdrag för mervärdesskatten, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera.**

2) **Artikel 80.1 i direktiv 2006/112 ger under omständigheter sådana som dem i målen vid den nationella domstolen rätt för de berörda bolagen att åberopa den direkt, för att förhindra att nationella bestämmelser tillämpas, som är oförenliga med denna bestämmelse. Om det inte**

är möjligt att tolka de nationella bestämmelserna på ett sätt som är i överensstämmelse med ovannämnda artikel 80.1, ska den nationella domstolen underlåta att tillämpa varje bestämmelse i nationell lagstiftning som strider mot denna artikel.

Underskrifter