



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

19. december 2012 *

»Moms — direktiv 2006/112/EF — artikel 63, 65, 73 og 80 — fysiske personers stiftelse af en bygge- og brugsret til fordel for et selskab til gengæld for dette selskabs udførelse af byggeydelser for disse fysiske personer — aftale om byttehandel — moms på byggeydelser — afgiftspligtens indtræden — forfald — forudbetaling af hele modydelsen — afdrag — en transaktions beskatningsgrundlag, når modværdien består af varer eller tjenesteydelser — direkte virkning«

I sag C-549/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Varhoven administrativen sad (Bulgarien) ved afgørelse af 27. oktober 2011, indgået til Domstolen den 2. november 2011, i sagen:

Direktor na Direksia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite

mod

Orfey Bulgaria EOOD,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af dommerne C. Toader, som fungerende formand for Ottende Afdeling, A. Prechal og E. Jarašiūnas (refererende dommer),

generaladvokat: N. Wahl

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Direktor na Direksia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite ved I. Andonova, som befuldmægtiget
- den bulgarske regering ved T. Ivanov og E. Petranova, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og V. Savov, som befuldmægtigede,

* Processprog: bulgarsk.

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 63, 65, 73 og 80 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto« – grad Burgas pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsiya za prihodite (direktøren for direktoratet »Klager og Optrækningsadministration« i Burgas under centraladministrationen ved det nationale agentur for offentlige indtægter, herefter »Direktor«) og Orfey Balgaria EOOD (herefter »Orfey«) vedrørende en berigtiget afgiftsansættelse, hvorved Orfey blev pålagt at betale yderligere merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 62 bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved:

- 1) »afgiftspligtens indtræden«: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt
- 2) »afgiftens forfald«: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.«

- 4 Momsdirektivets artikel 63 bestemmer:

»Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«

- 5 Momsdirektivets artikel 65 bestemmer:

»Såfremt der betales afdrag, inden leveringen af varerne eller ydelserne finder sted, forfalder afgiften for det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor afdraget indgår.«

- 6 Momsdirektivets artikel 73 bestemmer:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 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 Momsdirektivets artikel 80, stk. 1, bestemmer, at 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 de tilfælde, som bestemmelsen opregner.
- 8 Momsdirektivets artikel 90, stk. 1, bestemmer:
- »I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.«

Bulgarsk ret

- 9 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift, DV nr. 63 af 4.8.2006 og DV nr. 113 af 28.12.2007, herefter »ZDDS«) i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen, bestemmer i artikel 25:
- »1) Afgiftspligt indtræder i denne lovs forstand ved levering af varer eller tjenesteydelser, der foretages af personer, der er afgiftspligtige i henhold til denne lov [...]
- 2) Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor ejendomsretten til varen overdrages, eller tjenesteydelsen leveres.
- [...]
- 6) Såfremt der inden afgiftspligtens indtræden i henhold til stk. 2, 3 eller 4 erlægges hel eller delvis forudbetaling for en levering eller tjenesteydelse, forfalder afgiften på tidspunktet for modtagelsen af betalingen (svarende til det modtagne beløb), medmindre betalingen sker i forbindelse med en levering inden for Fællesskabet. I disse tilfælde anses afgiften for at være indbefattet i det beløb, der betales.«
- 10 ZDDS' artikel 26, stk. 2 og 7, bestemmer:
- »2) Beskatningsgrundlaget omfatter den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand, angivet i lev og stotinki, uden afgiften i henhold til denne lov. [...]
- [...]
- 7) Når modværdien for en transaktion helt eller delvist består af varer eller tjenesteydelser (betaling sker helt eller delvis ved levering af varer eller udførelse af tjenesteydelser), er beskatningsgrundlaget for denne transaktion den leverede vares eller den udførte ydelses normalværdi, beregnet på det tidspunkt, hvor afgiften forfalder.«
- 11 ZDDS' artikel 45 har følgende ordlyd:
- »1) Overdragelse af ejendomsretten til fast ejendom, stiftelse eller overdragelse af begrænsede tinglige rettigheder til fast ejendom samt udlejning og bortforpagtning heraf er afgiftsfrie transaktioner.

2) Stiftelse eller overdragelse af en bygge- og brugsret anses frem til tidspunktet for færdiggørelsen af råbygningen af den bebyggelse, for hvilken bygge- og brugsretten etableres eller overdrages, for at være en afgiftsfri transaktion efter stk. 1. Bygge- og brugsretten omfatter ikke de udførte montage- og installationsarbejder.«

12 ZDDS' artikel 130 fastsætter:

»1) Enhver transaktion, hvor modydelsen (helt eller delvist) består af varer eller tjenesteydelser, anses for to transaktioner, der står i et gensidigt forhold til hinanden, hvorved hver leverandør anses for at være sælger af den ydelse, som den pågældende leverer, og for at være køber af den ydelse, som den pågældende modtager.

2) Afgiftspligten for begge transaktioner efter stk. 1 indtræder på det tidspunkt, hvor afgiftspligten for den første transaktion indtræder.«

13 Zakon za sobstvenostta (lov om ejendomsret, DV nr. 92 af 16.11.1951) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »ZZS«), bestemmer følgende i artikel 63, stk. 1:

»Grundejeren kan indrømme en anden person retten til at opføre en bygning på sin faste ejendom, hvorved denne anden person bliver ejer af bygningsværket.«

14 ZZS' artikel 67, stk. 1, bestemmer:

»Retten til at opføre en bygning på en andens faste ejendom (artikel 63, stk. 1) forældes til fordel for ejeren af den faste ejendom, hvis den ikke udøves inden for en periode på fem år.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 Ved notarialdokument af 3. april 2008 stiftede fire fysiske personer (herefter »grundejerne«) en bygge- og brugsret til fordel for Orfey, i henhold til hvilken sidstnævnte fik overdraget en ret til at opføre en bebyggelse på nævnte grundejeres grund og herved blive eneejer af visse faste ejendomme, som selskabet ville opføre. Som modværdi for denne bygge- og brugsret påtog Orfey sig at udarbejde byggeplanen, at opføre bebyggelsen og selv afholde alle udgifter hertil frem til bebyggelsens fuldstændige færdiggørelse samt at levere visse nøglefærdige faste ejendomme i denne bebyggelse til grundejerne, uden at disse var forpligtede til at erlægge yderligere betaling, idet grundejerne herved opretholdt og gensidigt stiftede en bygge- og brugsret til disse faste ejendomme. Orfey påtog sig at færdiggøre byggearbejdet og at indhente brugstilladelse til bebyggelsen inden for 21 måneder fra arbejdets begyndelse.

16 Den 5. april 2008 fremsendte Orfey til hver af grundejerne en faktura vedrørende transaktionen »bygge- og brugsret stiftet ved notarialdokument«. Disse fire fakturaer beløb sig til et samlet beløb på 302 721,36 BGN samt moms på i alt 60 544,27 BGN.

17 Under en afgiftskontrol blev det fastslået, at transaktionens beskatningsgrundlag var blevet fastlagt på grundlag af den afgiftsmæssige værdi af bygge- og brugsretten i overensstemmelse med notarialdokumentet, dvs. 684 000 BGN, og ikke på grundlag af normalværdien af de faste ejendomme, som grundejerne var blevet tildelt. Det blev ligeledes fastslået, at Orfey hverken havde opført nævnte fakturaer i sit salgsregnskab for den tilsvarende afgiftsperiode, dvs. april 2008, eller for den følgende periode, dvs. maj 2008, og at Orfey heller ikke havde taget disse fakturaer i betragtning i forbindelse med de omhandlede momsangivelser.

- 18 Den 28. april 2009 tilsendte myndigheden for offentlige indtægter Orfey en berigtiget afgiftsansættelse for april 2008, selv om bebyggelsen på denne dato endnu ikke var blevet færdigopført og endnu ikke var blevet taget i brug. Det var myndighedens vurdering, at Orfey leverede byggeydelser, og at afgiftspligten for en sådan transaktion i henhold til ZDDS' artikel 130 var indtrådt på tidspunktet for stiftelsen af bygge- og brugsretten. På grundlag af en sagkyndig udtalelse, der blev udarbejdet inden for rammerne af afgiftskontrollen, blev det fastslået, at normalværdien af den stiftede bygge- og brugsret svarede til værdien af de byggeydelser, som Orfey havde ydet på bebyggelsen, dvs. 1 984 130 BGN. Den skyldige moms på transaktionen blev derfor ved nævnte afgiftsansættelse fastsat til 396 826 BGN, plus renter.
- 19 Orfey påklagede denne berigtigede afgiftsansættelse til Direktor. Da denne klage blev afvist ved afgørelse af 6. juli 2009, anlagde Orfey sag til prøvelse af nævnte afgiftsansættelse ved Administrativen sad – Burgas (forvaltningsdomstolen i Burgas). Ved dom af 30. april 2010 gav denne ret Orfey medhold og annullerede den berigtigede afgiftsansættelse. Direktor iværksatte appel af denne dom for den forelæggende ret.
- 20 Direktor har for den forelæggende ret i det væsentlige gjort gældende, at den nationale lovgivning er i overensstemmelse med momsdirektivet. Orfey har gjort gældende, at selskabet har mistet sin bygge- og brugsret, idet bebyggelsen ikke blev opført inden for den fastsatte frist.
- 21 Den forelæggende ret har anført, at den med henblik på at træffe afgørelse i den sag, der er indbragt for den, indledningsvis skal fastslå, hvornår afgiftspligten indtræder for de byggeydelser, som Orfey har leveret. I denne forbindelse har den forelæggende ret for det første anført, at det er dens opfattelse, at afgiftspligten for stiftelsen af bygge- og brugsretten indtrådte ved undertegnelsen af notarialdokumentet, også selv om denne transaktion således var fritaget. For det andet har den forelæggende ret rejst tvivl om, hvorvidt ZDDS' artikel 130, stk. 2, hvorefter afgiftspligten indtræder, inden transaktionen er gennemført, er forenelig med momsdirektivet.
- 22 Den forelæggende ret har tilføjet, at såfremt det skulle vise sig, at denne bestemmelse i ZDDS er forenelig med momsdirektivet, skal den dernæst bedømme, om beskatningsgrundlaget for byggeydelserne er lovligt fastlagt. Den forelæggende ret har herved rejst tvivl om, hvorvidt ZDDS' artikel 26, stk. 7 – som i det foreliggende tilfælde medfører, at byggeydelsernes normalværdi som vurderet af en sagkyndig skal lægges til grund – er forenelig med momsdirektivets artikel 73.
- 23 Endelig har den forelæggende ret rejst spørgsmålet, om det er muligt at anse den omhandlede bygge- og brugsret for en forudbetaling af fremtidige byggeydelser, som skal leveres af Orfey, henset til den omstændighed, at denne bygge- og brugsret udgør hele den modværdi, som Orfey har modtaget for disse ydelser, og henset til at en streng fortolkning af momsdirektivets artikel 65 forudsætter, at forudbetalingen sker med pengemidler. Den forelæggende ret har i denne forbindelse anført, at den bygge- og brugsret, som Orfey har fået overdraget, fortæbes i medfør af ZSS' artikel 67, stk. 1, hvis den forældelsesfrist, som er fastsat i bestemmelsen, udtrykkeligt påberåbes.
- 24 Det er på denne baggrund, at Varhoven administrativen sad (den øverste forvaltningsdomstol) har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal [momsdirektivets] artikel 63 [...] fortolkes således, at den er til hinder for en undtagelse, hvorefter afgiftspligten for udførelse af byggeydelser i forbindelse med opførelse af visse selvstændige faste ejendomme i en bebyggelse indtræder før det tidspunkt, hvor byggeydelserne faktisk udføres, og denne afgiftspligt tager udgangspunkt i tidspunktet for indtrædelsen af afgiftspligten for den transaktion, der skal leveres til gengæld, hvilken transaktion består i stiftelsen af en bygge- og brugsret for andre faste ejendomme i denne bebyggelse, som ligeledes udgør modydelsen for byggeydelserne?

- 2) Er en national retsforordning, hvorefter beskatningsgrundlaget for transaktionen i alle tilfælde, hvor modværdien helt eller delvist er fastsat til varer eller ydelser, er den leverede vare eller ydelses normalværdi, forenelig med [momsdirektivets] artikel 73 og 80 [...]?
- 3) Skal [momsdirektivets] artikel 65 [...] fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at der skal betales moms af værdien af forudbetalingen, når denne betaling ikke foretages i penge, eller skal denne bestemmelse fortolkes vidt, og kan det lægges til grund, at momsen også forfalder i disse tilfælde, og at der skal opkræves afgifter, der svarer til størrelsen af den økonomiske modværdi af den transaktion, der skal foretages til gengæld?
- 4) Såfremt det tredje spørgsmål skal besvares i overensstemmelse med det andet alternativ, kan den brugs- og brugsret, der er stiftet i den foreliggende sag, da i betragtning af de konkrete omstændigheder opfattes som en forudbetaling som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 65 [...]?
- 5) Har [momsdirektivets] artikel 63, 65 og 73 [...] direkte virkning?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første, det tredje og det fjerde spørgsmål

- 25 Med det første, det tredje og det fjerde spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 63 og 65 skal fortolkes således, at de i et tilfælde, hvor en bygge- og brugsret stiftes til fordel for et selskab med henblik på dette selskabs opførelse af en bebyggelse mod levering af byggeydelser på visse faste ejendomme, der befinder sig i denne bebyggelse, hvilke faste ejendomme det nævnte selskab påtager sig at levere nøglefærdige til de personer, som har stiftet bygge- og brugsretten, er til hinder for, at momsen på disse byggeydelser forfalder på det tidspunkt, hvor bygge- og brugsretten stiftes, dvs. inden tjenesteydelsen udføres.
- 26 Direktør, den bulgarske regering og Europa-Kommissionen har i det væsentlige gjort gældende, at dette spørgsmål skal besvares benægtende. Direktør og den bulgarske regering har bl.a. anført, at begrebet »betales afdrag« i momsdirektivets artikel 65 ikke er begrænset til betaling med pengemidler, og at det med henblik på fortolkningen af bestemmelsen er tilstrækkeligt, at værdien af den foretagne betaling kan vurderes.
- 27 I denne forbindelse bemærkes, at momsdirektivets artikel 63 bestemmer, at afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted. Direktivets artikel 65 – hvorefter afgiften, såfremt der betales afdrag, inden leveringen af varerne eller ydelserne finder sted, forfalder for det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor afdraget indgår – udgør en undtagelsen fra reglen i artikel 63 og skal som sådan fortolkes strengt (dom af 21.2.2006, sag C-419/02, BUPA Hospitals og Goldsborough Developments, Sml. I, s. 1685, præmis 45).
- 28 For at afgiften kan forfalde, uden at leveringen af varer eller ydelser endnu har fundet sted, er det således nødvendigt, at alle relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser afgiftspligtens indtræden, dvs. den fremtidige levering af varer eller ydelser, allerede er kendt, og dermed navnlig, at varerne eller ydelserne er specifikt angivet på tidspunktet for betalingen af afdrag (dommen i sagen BUPA Hospitals og Goldsborough Developments, præmis 48, og dom af 3.5.2012, sag C-520/10, Lebara, præmis 26). Betaling af afdrag for leveringer af varer og tjenesteydelser, der endnu ikke er klart identificeret, kan således ikke være momspligtige (dommen i sagen BUPA Hospitals og Goldsborough Developments, præmis 50, og dom af 16.12.2010, sag C-270/09, MacDonald Resorts, Sml. I, s. 13179, præmis 31).

- 29 Det kan følgelig ikke udelukkes, at den skyldige afgift på byggeydelser i medfør af momsdirektivets artikel 65 forfalder på det tidspunkt, hvor bygge- og brugsretten, som udgør hele modværdien for disse ydelser, stiftes til fordel for det selskab, der skal levere nævnte ydelser, eftersom alle relevante enkeltheder vedrørende denne fremtidige tjenesteydelse allerede på dette tidspunkt er kendt, og de omhandlede ydelser dermed navnlig er specifikt angivet.
- 30 Den forelæggende ret har imidlertid rejst spørgsmålet, om det er muligt at anvende nævnte bestemmelse, når det betalte afdrag består af naturalydelser.
- 31 I denne forbindelse bemærkes, som Kommissionen bl.a. har anført, at det ganske vist er korrekt, at ordlyden af momsdirektivets artikel 65 navnlig i den bulgarske og den franske sprogversion synes at antyde, at denne bestemmelse alene omfatter betaling af afdrag, som består af et pengebeløb.
- 32 Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at en bestemmelse i den afledte EU-ret i videst muligt omfang skal fortolkes i overensstemmelse med traktaternes bestemmelser og de almindelige EU-retlige principper (dom af 21.3.1991, sag C-314/89, Rauh, Sml. I, s. 1647, præmis 17, og af 10.7.2008, sag C-413/06 P, Bertelsmann og Sony Corporation of America mod Impala, Sml. I, s. 4951, præmis 174 og den deri nævnte retspraksis).
- 33 Det fremgår ligeledes af fast retspraksis, at ligebehandlingsprincippet, som princippet om afgiftsneutralitet er et særligt udtryk for inden for den afledte EU-ret og i den særlige fiskale sektor, kræver, at ensartede situationer ikke behandles forskelligt, medmindre en forskellig behandling er objektivt begrundet (dom af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 49 og 51, og af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 44).
- 34 Princippet om afgiftsneutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, er således til hinder for, dels at sammenlignelige varer og tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen, dels at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (jf. bl.a. dom af 29.10.2009, sag C-29/08, SKF, Sml. I, s. 10413, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 Domstolen har dog allerede fastslået, at aftaler om byttemidler, hvor modværdien pr. definition består af en naturalydelse, og transaktioner, hvor modværdien består af penge, ud fra et økonomisk og kommercielt synspunkt er identiske (jf. i denne retning dom af 3.7.1997, sag C-330/95, Goldsmiths, Sml. I, s. 3801, præmis 23 og 25).
- 36 Heraf følger, at ligebehandlingsprincippet ville blive tilsidesat, hvis anvendelsen af momsdirektivets artikel 65 var afhængig af, i hvilken form den afgiftspligtige modtager modværdien. Nævnte princip kræver dermed, at artikel 65 fortolkes således, at den også finder anvendelse, når afdraget erlægges som naturalydelse, såfremt de betingelser, der er nævnt i denne doms præmis 28, er opfyldt. Det er dog nødvendigt, at afdragets værdi kan opgøres i penge. Selv om det fremgår af Domstolens faste praksis, at modværdien for en levering af tjenesteydelser kan bestå i en levering af varer og udgøre beskatningsgrundlaget for denne i henhold til momsdirektivets artikel 73, såfremt der er en direkte sammenhæng mellem leveringen af tjenesteydelserne og leveringen af varerne, er det nemlig på betingelse af, at sidstnævntes værdi kan opgøres i penge (jf. i denne retning dom af 3.7.2001, sag C-380/99, Bertelsmann, Sml. I, s. 5163, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).
- 37 Den omstændighed, at den i hovedsagen omhandlede stiftelse af en bygge- og brugsret udgør den fulde modværdi, og ikke kun en delvis, for de byggeydelser, som Orfey har påtaget sig at udføre, kan ikke anfægte en sådan fortolkning. For det første bestemmer nævnte artikel 65, at afgiften forfalder »for det modtagne beløb«. Ordlyden af denne bestemmelse er således ikke til hinder for, at det modtagne beløb svarer til hele modværdien for den tjenesteydelse, for hvilken momsen forfalder. Som Domstolen allerede har bemærket, anførte Kommissionen i bemærkningerne til forslaget til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – En fælles

ordning om merværdiomsætningsafgift: Ensartet grundlag, KOM(73) 950 endelig, af 20. juni 1973 (*Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, supplement 11/73, s. 13), som nu er erstattet af momsdirektivet, for det andet, at »modtagelsen af [...] afdrag [indebærer], at afgiften forfalder, eftersom de kontraherende parter dermed tilkendegiver deres hensigt om på forhånd at påtage sig alle de økonomiske følger, som er knyttet til afgiftspligtens indtræden« (dommen i sagen BUPA Hospitals og Goldsborough Developments, præmis 49). Dette er således også tilfældet, når forudbetalingen udgør hele den aftalte modværdi.

- 38 I denne forbindelse har den forelæggende ret ligeledes rejst spørgsmålet, om den omstændighed, at den bygge- og brugsret, som er stiftet til fordel for Orfey, kan fortages, er relevant for fortolkningen af momsdirektivets artikel 63 og 65. Det er herved tilstrækkeligt at bemærke, at den forelæggende ret har anført, at den omhandlede bygge- og brugsret kun fortages, såfremt forældelsesfristen i ZZS' artikel 67, stk. 1, udtrykkeligt påberåbes. Denne mulighed må derfor anses for blot at udgøre en resolutiv betingelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 90, stk. 1. Som den bulgarske regering og Kommissionen med rette har gjort gældende, kan den omstændighed, at en sådan betingelse eventuelt vil kunne gøres gældende i fremtiden, dermed ikke anfægte den omstændighed, at transaktionen foretages på tidspunktet for stiftelsen af bygge- og brugsretten, såfremt alle relevante enkeltheder vedrørende denne fremtidige tjenesteydelse allerede på dette tidspunkt er kendt, og de omhandlede ydelser dermed navnlig er specifikt angivet, således som det er anført i denne doms præmis 29. En sådan mulighed er følgelig uden betydning for nævnte fortolkning.
- 39 Endelig bemærkes, at det med henblik på at fastlægge, om betingelserne for, at den skyldige afgift på en sådan fremtidig tjenesteydelse forfalder, er opfyldt, er uden betydning, om modværdien for denne fremtidige tjenesteydelse selv udgør en momspligtig transaktion. Som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 28 og 36, er det under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede tilstrækkeligt med henblik på, at den skyldige moms på en sådan fremtidig tjenesteydelse forfalder, at alle relevante enkeltheder vedrørende den fremtidige tjenesteydelse allerede er kendt, og at modværdien for ydelsen kan opgøres i penge.
- 40 Det følger af alt det ovenfor anførte, at det første, det tredje og det fjerde spørgsmål skal besvares med, at momsdirektivets artikel 63 og 65 skal fortolkes således, at de under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede i et tilfælde, hvor en bygge- og brugsret stiftes til fordel for et selskab med henblik på dette selskabs opførelse af en bebyggelse mod levering af byggeydelser på visse faste ejendomme, der befinder sig i denne bebyggelse, hvilke faste ejendomme nævnte selskab påtager sig at levere nøglefærdige til de personer, som har stiftet bygge- og brugsretten, ikke er til hinder for, at momsen på disse byggeydelser forfalder på det tidspunkt, hvor bygge- og brugsretten stiftes, dvs. inden tjenesteydelsen udføres, såfremt alle relevante enkeltheder vedrørende denne fremtidige tjenesteydelse allerede er kendt på tidspunktet for stiftelsen af bygge- og brugsretten, og de omhandlede ydelser dermed navnlig er specifikt angivet, og såfremt værdien af denne ret kan opgøres i penge, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at bedømme.

Det andet spørgsmål

- 41 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 73 og 80 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter beskatningsgrundlaget for en transaktion, når modværdien for denne transaktion i sin helhed består af varer eller tjenesteydelser, er normalværdien af de leverede varer eller tjenesteydelser.
- 42 Den bulgarske regering har bl.a. gjort gældende, at modværdien skal vurderes under hensyntagen til markedsmekanismerne, og at det kun er muligt at sikre ligebehandling af de erhvervsdrivende, som betaler med naturalydelser, og de erhvervsdrivende, som betaler med pengemidler, såfremt normalværdien lægges til grund.

- 43 Kommissionen er derimod af den opfattelse, at når en afgiftspligtig transaktion udføres til gengæld for varer eller tjenesteydelser, der leveres på forskud, skal den skyldige moms på transaktionen beregnes på grundlag af den pengemæssige værdi af de varer eller tjenesteydelser, der er blevet leveret som modværdi for nævnte transaktion.
- 44 Det fremgår af fast retspraksis, at beskatningsgrundlaget ved levering af varer eller tjenesteydelser mod vederlag udgøres af den modværdi, som den afgiftspligtige person faktisk har modtaget i denne forbindelse. Denne modværdi udgør den subjektive værdi, dvs. den faktisk modtagne værdi, og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier. Nævnte modværdi skal desuden kunne opgøres i penge (jf. i denne retning dom af 29.7.2010, sag C-40/09, Astra Zeneca UK, Sml. I, s. 7505, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 45 Hvis denne værdi ikke er et pengebeløb, som parterne er blevet enige om, må den for at være subjektiv være lig med den værdi, som modtageren af de tjenesteydelser, der udgør modværdien for leveringen af varer, tillægger de tjenesteydelser, han efterspørger, og svare til det beløb, som han er villig til at betale for at opnå tjenesteydelsen (dom af 2.6.1994, sag C-33/93, Empire Stores, Sml. I, s. 2329, præmis 19).
- 46 Det bemærkes i øvrigt, at momsdirektivets artikel 80 bestemmer, at 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 de tilfælde, som bestemmelsen opregner.
- 47 De anvendelsesbetingelser, der er fastsat i momsdirektivets artikel 80, stk. 1, er imidlertid udtømmende, og national lovgivning kan dermed ikke på grundlag af denne bestemmelse fastsætte, at beskatningsgrundlaget udgøres af transaktionens normalværdi i andre tilfælde end dem, der er opregnet i bestemmelsen (dom af 26.4.2012, forenede sager C-621/10 og C-129/11, Balkan and Sea Properties, præmis 51).
- 48 I det foreliggende tilfælde fremgår det ikke af forelæggelsesafgørelsen, at den i hovedsagen omhandlede transaktion skulle være foretaget mellem personer, blandt hvem der findes bindinger som dem, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 80, stk. 1, hvilket det dog tilkommer den forelæggende ret at bedømme. Under sådanne omstændigheder kan nævnte artikel ikke fortolkes således, at nævnte transaktions normalværdi kan være beskatningsgrundlaget for transaktionen.
- 49 Det følger af det ovenfor anførte, at det andet spørgsmål skal besvares med, at momsdirektivets artikel 73 og 80 under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor transaktionen ikke er foretaget mellem parter, der er forbundet som omhandlet i momsdirektivets artikel 80, stk. 1, hvilket det dog tilkommer den forelæggende ret at bedømme, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter beskatningsgrundlaget for en transaktion, når modværdien for denne transaktion i sin helhed består af varer eller tjenesteydelser, er normalværdien af de leverede varer eller tjenesteydelser.

Det femte spørgsmål

- 50 Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 63, 65 og 73 har direkte virkning.
- 51 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 (dom af 5.10.2004, forenede sager C-397/01 - C-403/01, Pfeiffer m.fl., Sml. I, s. 8835, præmis 103, og af 12.7.2012, forenede sager C-55/11, C-57/11 og C-58/11, præmis 37).

- 52 Domstolen har således allerede fastslået, at artikel 10, stk. 2, i 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), nu momsdirektivets artikel 63, opfylder disse kriterier. Domstolen har fastslået det samme med hensyn til momsdirektivets artikel 73 (dommen i sagen *Balkan and Sea Properties*, præmis 61).
- 53 Det bemærkes desuden, at momsdirektivets artikel 65 klart og ubetinget fastsætter, under hvilke omstændigheder momsen forfalder, inden leveringen af varerne eller ydelserne finder sted, samt med hensyn til hvilket beløb. Denne bestemmelse opfylder således også nævnte kriterier.
- 54 Heraf følger, at det femte spørgsmål skal besvares med, at momsdirektivets artikel 63, 65 og 73 har direkte virkning.

Sagens omkostninger

- 55 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. 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 (Ottende Afdeling) for ret:

- 1) Artikel 63 og 65 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede i et tilfælde, hvor en bygge- og brugsret stiftes til fordel for et selskab med henblik på dette selskabs opførelse af en bebyggelse mod levering af byggeydelser på visse faste ejendomme, der befinder sig i denne bebyggelse, hvilke faste ejendomme det nævnte selskab påtager sig at levere nøglefærdige til de personer, som har stiftet bygge- og brugsretten, ikke er til hinder for, at merværdiafgiften på disse byggeydelser forfalder på det tidspunkt, hvor bygge- og brugsretten stiftes, dvs. inden tjenesteydelsen udføres, såfremt alle relevante enkeltheder vedrørende denne fremtidige tjenesteydelse allerede er kendt på tidspunktet for stiftelsen af bygge- og brugsretten, og de omhandlede ydelser dermed navnlig er specifikt angivet, og såfremt værdien af denne ret kan opgøres i penge, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at bedømme.
- 2) Under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor transaktionen ikke er foretaget mellem parter, der er forbundet som omhandlet i artikel 80, stk. 1, i direktiv 2006/112, hvilket det dog tilkommer den forelæggende ret at bedømme, skal direktivets artikel 73 og 80 fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter beskatningsgrundlaget for en transaktion, når modværdien for denne transaktion i sin helhed består af varer eller tjenesteydelser, er normalværdien af de leverede varer eller tjenesteydelser.
- 3) Artikel 63, 65 og 73 i direktiv 2006/112 har direkte virkning.

Underskrifter