

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

26. september 2013 (*)

»Moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 26, 62 og 63 – afgiftspligtens indtræden – gensidig levering – transaktioner mod vederlag – afgiftsgrundlag for en transaktion, i tilfælde af at modværdien udgøres af tjenesteydelser – en fysisk persons overdragelse til et selskab af en ret til brug og udlejning til tredjemænd af ejendomme mod udveksling af ydelser til forbedring og indretning med dette selskab«

I sag C-283/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad Varna (Bulgarien) ved afgørelse af 29. maj 2012, indgået til Domstolen den 6. juni 2012, i sagen:

Serebryannay vek EOOD

mod

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

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, E. Jaraši?nas (refererende dommer), og dommerne C. Toader og C.G. Fernlund,

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den bulgarske regering ved E. Petranova og Y. Atanasov, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved C. Soulay og R. Lyal, som befuldmægtigede,

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 2, stk. 1, litra c), og artikel 26, 62 og 63 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 Serebryannay vek EOOD (herefter »Serebryannay vek« og 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 berigtiget afgiftsansættelse, hvorved Serebryannay vek blev pålagt at betale merværdiafgift (herefter »moms«) for juli 2010.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, foreskriver:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

4 Direktivets artikel 26, stk. 1, bestemmer:

»Følgende transaktioner sidestilles med levering af ydelser mod vederlag:

a) anvendelse af en vare, der indgår i en virksomheds aktiver, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt denne vare har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen

b) vederlagsfri levering af ydelser, som af den afgiftspligtige person foretages til privat brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål. «

5 Direktivets artikel 62 er affattet således:

»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. «

6 Momsdirektivets artikel 63 fastsætter, at »[a]fgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted«.

7 Det bestemmes i samme direktivs artikel 65, at »[s]åfremt der betales afdrag, inden leveringen af varerne eller ydelserne finder sted, forfalder afgiften for det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor afdraget indgår«.

8 Følgende fremgår af momsdirektivets artikel 73:

»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.«

9 Momsdirektivets artikel 75 har følgende ordlyd:

»Ved levering af ydelser i form af anvendelse af en vare, der indgår i en virksomheds aktiver, til privat brug og ved vederlagsfri levering af ydelser som omhandlet i artikel 26, er afgiftsgrundlaget de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med leveringen af ydelsen.«

10 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.

Bulgarsk ret

11 I henhold til artikel 2, stk. 1, i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63, af 4. august 2006 (lov om merværdiafgift, herefter »ZDDS«), i den affattelse, der er gældende i hovedsagen, er enhver levering af en tjenesteydelse mod vederlag momspligtig.

12 ZDDS' artikel 9 bestemmer:

»1) Ved levering af tjenesteydelser forstås enhver udførelse af en tjenesteydelse.

2) Ved levering af en tjenesteydelse forstås også:

[...]

4. besidderens eller den brugsberettigedes levering af en tjenesteydelse ved reparation/forbedring af et formuegode, der er lejet eller overladt til brug.

3) Følgende sidestilles med levering af tjenesteydelser mod vederlag:

1. levering af en tjenesteydelse til privat brug for en afgiftspligtig fysisk person, ejeren, arbejdstageren eller tredjemand, for så vidt som den anvendes ved tilvirkningen af en vare, ved hvis fremstilling, indførsel eller erhvervelse der er sket helt eller delvist fradrag for indgående moms

2. vederlagsfri levering af en tjenesteydelse til privat brug for en afgiftspligtig fysisk person, ejeren, arbejdstageren eller tredjemand.

4) Stk. 3 omfatter ikke:

[...]

2. besidderens eller den brugsberettigedes vederlagsfrie levering af en tjenesteydelse ved reparation/forbedring af et formuegode, der er lejet eller overladt til brug i tilfælde, hvor formuegodet er udlejet til besidderen eller den brugsberettigede eller overladt til brug og faktisk bruges fast i ikke mindre end tre år

3. en koncessionshavers vederlagsfrie levering af en tjenesteydelse ved forbedring af et formuegode, der er overladt til brug, såfremt dette efter koncessionen er en betingelse og/eller forpligtelse.

[...]«

13 ZDDS' artikel 25 bestemmer:

»1) Afgiftspligten indtræder i denne lovs forstand ved levering af varer eller levering af tjenesteydelser, der foretages af personer, der er afgiftspligtige i henhold til nærværende lov [...].

2) Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor ejendomsretten til varen overdrages, eller tjenesteydelsen leveres.

3) Bortset fra de i stk. 2 omhandlede tilfælde indtræder afgiftspligten:

[...]

6. på det tidspunkt, hvor formuegodet faktisk tilbageleveres i repareret og/eller forbedret tilstand ved kontraktens udløb eller ophør af brug af formuegodet i de tilfælde, hvor en besidder eller en brugsberettiget har leveret en vederlagsfri tjenesteydelse ved reparation og/eller forbedring af et formuegode, der var lejet eller overladt til brug, og betingelserne i artikel 9, stk. 4, nr. 2) og 3), ikke foreligger.

[...]

6) På det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder i henhold til stk. 2, 3 og 4

1. forfalder afgiften i henhold til denne lov for afgiftspligtige transaktioner, og de momsregistrerede personer skal beregne afgift.

[...]«

14 ZDDS' artikel 26 bestemmer:

»[...]

2) Afgiftsgrundlaget fastsættes på grundlag af alt, hvad der indgår i det vederlag, som leverandøren eller tjenesteyderen har modtaget fra erhververen eller modtageren af tjenesteydelsen eller fra en anden person, eller som skyldes af erhververen eller modtageren af tjenesteydelsen eller en anden person i lewa og stotinki uden afgift efter denne lov. Renter og kontraktmæssige bøder, der har karakter af erstatning, anses ikke for vederlag.

[...]

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

afgiftsgrundlaget for denne transaktion den leverede vares eller den udførte ydelses normalværdi, beregnet på det tidspunkt, hvor afgiften forfalder.«

15 ZDDS' artikel 27, stk. 3, bestemmer:

»[...]

3) For følgende transaktioner er afgiftsgrundlaget markedsprisen:

1. En transaktion mellem forbundne personer

[...]

3. En vederlagsfri transaktion som omhandlet i artikel 9, stk. 2, nr. 4).«

16 ZDDS' artikel 130 har følgende ordlyd:

»1) Når der foreligger en transaktion, hvor vederlaget (helt eller delvist) er fastsat i varer eller tjenesteydelser, lægges det til grund, at der foreligger to transaktioner, der står i et gensidigt forhold til hinanden, hvorved hver leverandør anses for at være sælger af den ydelse, den pågældende leverer, og for at være køber af den ydelse, den pågældende modtager.

2) Afgiftspligten for transaktionerne efter stk. 1 indtræder i henhold til lovens almindelige bestemmelser.

3) En transaktion som omhandlet i stk. 1, for hvilken afgiftspligten indtræder på et tidligere tidspunkt, anses for hel eller delvis forudbetaling af den anden transaktion.«

17 I henhold til § 1, nr. 8), i tillægsbestemmelserne til ZDDS forstås ved »vederlagsfri« levering en transaktion, for hvilken der ikke betales nogen godtgørelse, eller hvor værdien af det givne overstiger værdien af de modtagne med det mangedobbelte.

18 Artikel 51 i Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (lov om selskabsbeskatning) bestemmer:

»1) Ved immaterielle investeringsgoder i skatte- og afgiftsmæssig forstand forstås:

1. midler, som ikke er penge, og som

a) ikke har nogen fysisk substans

b) kan anvendes i mere end 12 måneder

c) har en begrænset brugstid

d) har en værdi, der er nøjagtig lige så høj eller højere end den laveste af følgende værdier:

??) det immaterielle investeringsgodes mindsteværdi, som fastsat efter den skatte- eller afgiftspligtiges regnskabs- og værdiansættelsesmetoder

bb) 700 BGN

[...]

3. beløb, der er faktureret for erhvervsvirksomhed, og som fører til forøget økonomisk udbytte

af goder, der er lejet eller overladt til en bruger. Disse beløb er ikke materielle investeringsgoder i skatte- og afgiftsretlig forstand.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

19 Serebryannay vek er et bulgarsk enmandsselskab med begrænset ansvar, som tilhører Bodzuliak, der ligeledes er direktør. I henhold til virksomhedsregisteret er selskabets formål særligt ejendomsudlejning, turisme og hoteldrift.

20 I juni 2009 købte Bodzuliak personligt en lejlighed, der befandt sig i et lejlighedshotel i Varna. Han erhvervede ligeledes en anden lejlighed i samme by. Disse lejligheder blev opgivet som ejet i sameje mellem Bodzuliak og hans kone (herefter »ejerne«).

21 I april 2009 indgik Bodzuliak i eget navn to kontrakter med enslydende indhold med Serebryannay vek, hvorefter han overlod selskabet en »brugsret« til hans ejendom, der stod som råbyggeri, og bl.a. til de to omhandlede lejligheder, for en periode på fem år med mulighed for forlængelse. Det var bestemt, at Serebryannay vek skulle udleje de pågældende lejligheder til tredjemænd.

22 I henhold til disse kontrakter skulle Serebryannay vek ikke betale leje til ejerne i kontrakternes løbetid. Selskabet skulle derimod i eget navn, for selskabets regning og efter egen vurdering færdiggøre de afsluttende reparations- og installationsarbejder med henblik på at gøre lejlighederne funktionsdygtige til brug til det aftalte formål, herunder indkøb og levering af gulve, møbler, indretning og sanitet. Det er bestemt, at ejerne ved kontrakternes udløb får lejlighederne tilbage med den til den tid værende møblering.

23 Skattemyndigheden foretog en kontrolundersøgelse den 21. oktober 2010 og udstedte en berigtiget afgiftsansættelse for juli 2010. Myndigheden fandt, at Serebryannay vek havde leveret ejerne en tjenesteydelse uden vederlag, og at afgiftsgrundlaget for denne tjenesteydelse svarede til værdien af de udgifter, selskabet havde afholdt i forbindelse hermed.

24 Serebryannay vek påklagede denne afgiftsansættelse administrativt ved Direktor. Ved afgørelse af 10. juni 2011 annullerede Direktor den pågældende afgiftsansættelse og hjemviste sagen til skattemyndigheden til fornyet behandling. Direktor fastslog i det væsentlige, at der havde fundet en udveksling af tjenesteydelser sted, idet Serebryannay vek havde modtaget lejlighederne i leje som vederlag for sine ydelser med reparation og indretning af disse lejligheder. I lyset af denne fortolkning var Direktor i henhold til ZDDS' artikel 26, stk. 7, af den opfattelse, at afgiftsgrundlaget for reparations- og indretningsydelse udgjordes af disse tjenesteydelsers markedspris, og at det skulle fastsættes under en fornyet gennemgang.

25 Skattemyndigheden foretog således en anden kontrolundersøgelse og fastslog, at der havde fundet en udveksling af tjenesteydelser sted, nemlig Serebryannay veks reparations- og indretningsydelse og ejernes tjenesteydelse bestående i udlejning i henhold til ZDDS' artikel 130, med den begrundelse, at Bodzuliak ejede de pågældende lejligheder i sameje med sin kone, at han var den eneste kapitalindehaver i Serebryannay vek, og at der ikke var indgået aftale om nogen leje.

26 Skattemyndigheden har fundet, at datoen for udstedelsen af driftstilladelsen for det hotel, hvori den første lejlighed, nævnt i denne doms præmis 20, befinder sig, nemlig den 29. juni 2010, var datoen for udførelsen af reparations- og indretningsydelse. Hvad angår den anden lejlighed, nævnt i samme præmis, er det datoen for overtagelsesprotokollen, dvs. den 30. juni

2010, der er blevet anset som dato for levering af de pågældende ydelser.

27 Henset til disse datoer har skattemyndigheden fundet, at Serebryannay vek senest den 5. juli 2010 burde have udstedt en faktura vedrørende de reparations- og indretningsydelser, som selskabet har leveret.

28 Da transaktionerne har fundet sted mellem forbundne personer, fandt myndigheden, at afgiftsgrundlaget for de af Serebryannay vek leverede ydelser skulle udgøres af markedsprisen for de pågældende varer og tjenesteydelser. Den samlede værdi af de to omhandlede lejligheder blev af en ekspert fastsat til 558 000 BGN. På dette grundlag har skattemyndigheden den 14. december 2011 udstedt en ny berigtiget afgiftsansættelse, hvori det blev fastslået, at Serebryannay vek for juli 2010 var skyldig i en moms-gæld på 111 600 BGN forhøjet med renter på i alt 6 341,55 BGN.

29 Serebryannay vek påklagede denne afgiftsansættelse administrativt til Direktor, der ved afgørelse af 12. marts 2012 afviste klagen. Selskabet anlagde herefter sag til prøvelse af denne afgørelse ved den forelæggende ret. Til støtte for søgsmålet gjorde selskabet gældende, at der ikke havde fundet udveksling af tjenesteydelser sted, men at selskabet havde foretaget en vederlagsfri levering af en tjenesteydelse i henhold til ZDDS' artikel 9, stk. 2, nr. 4. Selskabet har anført, at afgiftspligten for denne ydelse indtræder på det tidspunkt, hvor formuegodet faktisk tilbageleveres i forbedret tilstand ved kontraktens udløb eller ophør af brug af formuegodet i overensstemmelse med ZDDS' artikel 25, stk. 3, nr. 6.

30 Serebryannay vek har subsidiært gjort gældende, at momsen burde have været opkrævet for juni 2010, dvs. for den periode, hvori de omhandlede ydelser påstås at være blevet leveret, og ikke for juli 2010. Selskabet har ligeledes gjort gældende, at afgiftsgrundlaget burde have været værdien af den modtagne ydelse og ikke af de leverede ydelser.

31 Serebryannay vek er i øvrigt af den opfattelse, at den bulgarske lovgivning er uforenelig med momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 26, idet det alene er transaktioner mod vederlag, der kan beskattes.

32 Den forelæggende ret har anført, at for at behandle den sag, der er indbragt for den, skal det afgøres, om der har fundet udveksling af tjenesteydelser sted, og hvilke regler der i givet fald skal finde anvendelse med henblik på fastlæggelse af afgiftsgrundlaget for de to ydelser. Hvis det derimod ikke drejer sig om en udveksling, har den forelæggende ret rejst spørgsmålet, om de ydelser, som Serebryannay vek har leveret, udgør en afgiftspligtig ydelse, og i givet fald fra hvilket tidspunkt afgiftspligten indtræder for disse ydelser, og hvorledes afgiftsgrundlaget skal fastsættes.

33 Den forelæggende ret har anført, at skattemyndigheden med urette har kvalificeret ejernes overdragelse af de omhandlede lejligheder til Serebryannay vek som leje. En leje ville være en transaktion mod vederlag, hvilket ifølge denne ret ikke er tilfældet i hovedsagen, idet de omhandlede kontrakter udtrykkeligt fastsætter, at der ikke skal betales leje. Det drejer sig således om en vederlagsfri levering som består i et brugslån. Retten er af den opfattelse, at hvis de af Serebryannay vek leverede ydelser blev betragtet som svarende til betaling af en leje, ville dette være i strid med parternes vilje.

34 Idet den forelæggende ret er af den opfattelse, at Serebryannay vek har erhvervet et immaterielt investeringsgode som modværdi for udgifter, som selskabet har afholdt til forbedring af de omhandlede lejligheder, har den rejst spørgsmålet, om erhvervelsen af et sådant gode kan betragtes som betaling for forbedringsydelser. I bekræftende fald drejer det sig ifølge retten om en levering mod vederlag, for hvilken fastlæggelsen af datoen for afgiftspligtens indtræden og afgiftsgrundlaget med henblik på betaling af moms ikke giver anledning til vanskeligheder. I

benægtende fald drejer det sig om en vederlagsfri levering af tjenesteydelser, der under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke kan sidestilles med en levering mod vederlag, idet en sådan levering ville finde sted som led i Serebryannay veks økonomiske virksomhed. Den forelæggende ret er under alle omstændigheder i tvivl om, hvorvidt de nationale bestemmelser vedrørende særligt den afgiftspligtige karakter, afgiftsgrundlaget og tidspunktet for afgiftspligtens indtræden for sådanne vederlagsfrie leveringer af ydelser er forenelige med momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 26, 62 og 63.

35 Det er på baggrund heraf, at Administrativen sad Varna har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan [momsdirektivets] artikel 2, stk. 1, litra c), [...] fortolkes således, at erhvervelse af et immaterielt investeringsgode mod overtagelse af udgifterne til forbedring af et formuegode, der er lejet eller overladt til brug, udgør en betaling for tjenesteydelsen om en forbedring, også når formuegenstandens ejer efter kontrakten ikke skal betale noget vederlag?

2) Er [momsdirektivets] artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 26 [...] til hinder for en national bestemmelse, hvorefter en vederlagsfri tjenesteydelse, der består i forbedring af et formuegode, der er lejet eller overladt til brug, altid er afgiftspligtig? Har det under omstændigheder som i hovedsagen betydning for besvarelsen af dette spørgsmål, at

– leverandøren af den vederlagsfri tjenesteydelse har udøvet sin ret til fradrag af momsen på de varer og tjenesteydelser, der er medgået til forbedringerne, hvilket indtil nu ikke er blevet ham nægtet efter foretagelse af en retskraftig afgiftskontrolafgørelse

– selskabet på kontrollens tidspunkt endnu ikke var begyndt at foretage afgiftspligtige transaktioner med grundstykkerne, men kontraktens gyldighedsperiode endnu ikke var udløbet?

3) Er [momsdirektivets] artikel 62 og 63 [...] til hinder for en national bestemmelse, hvorefter afgiftspligten ved levering af en tjenesteydelse (konkret udførelse af forbedringer) ikke indtræder ved tjenesteydelsens levering, men på det tidspunkt, hvor formuegodet tilbageleveres i forbedret tilstand ved ophør af kontrakten eller brugen?

4) Såfremt det første og andet spørgsmål besvares benægtende: Efter hvilken bestemmelse i [momsdirektivets] afsnit VII [...] skal momsgrundlaget fastsættes, såfremt den vederlagsfrie transaktion ikke er omfattet af direktivets artikel 26?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

36 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at en levering af ydelser til reparation og indretning af en lejlighed skal betragtes som leveret mod vederlag, hvis tjenesteyderen i henhold til en kontrakt, der er indgået med ejeren af denne lejlighed, på den ene side forpligter sig til at levere denne tjenesteydelse for egen regning og på den anden side får ret til at råde over denne lejlighed med henblik på at anvende den til sin økonomiske virksomhed i kontraktens løbetid uden at være forpligtet til at betale leje, mens ejeren får den indrettede lejlighed tilbage ved kontraktens udløb.

37 I denne henseende bemærkes for det første, at muligheden for at kvalificere en transaktion som en »transaktion mod vederlag« udelukkende forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem leveringen af goder eller leveringen af tjenesteydelser og en modværdi,

som den afgiftspligtige faktisk har modtaget (jf. dom af 20.1.2005, sag C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Sml. I, s. 743, præmis 22, og af 9.6.2011, sag C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio, Sml. I, s. 5059, præmis 25). En sådan direkte sammenhæng foreligger, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (jf. bl.a. dom af 3.9.2009, sag C-37/08, RCI Europe, Sml. I, s. 7533, præmis 24, og af 3.5.2012, sag C-520/10, Lebara, EU:C:2012:264, præmis 27).

38 For det andet kan modværdien af en levering af goder bestå i en tjenesteydelse og udgøre beskatningsgrundlaget for denne i henhold til momsdirektivets artikel 73, såfremt der er en direkte sammenhæng mellem leveringen af goderne og tjenesteydelsen, og tjenesteydelsens værdi kan opgøres i penge (dom af 3.7.2001, sag C-380/99, Bertelsmann, Sml. I, s. 5163, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis). Det samme gør sig gældende, når en levering af tjenesteydelser udveksles med en anden levering af tjenesteydelser, forudsat at samme betingelser er opfyldt.

39 For det tredje er aftaler om byttehandler, hvor modværdien pr. definition består af en naturalydelse, og transaktioner, hvor modværdien består af penge, ud fra et økonomisk og kommercielt synspunkt identiske (jf. i denne retning dom af 3.7.1997, sag C-330/95, Goldsmiths, Sml. I, s. 3801, præmis 23-25, og af 19.12.2012, sag C-549/11, Orfey, EU:C:2012:832, præmis 35).

40 Det følger heraf, at når tjenesteyderen af en ydelse med reparation og indretning af en lejlighed i henhold til en kontrakt, der er indgået med ejeren af denne lejlighed, på den ene side forpligter sig til at levere denne tjenesteydelse for egen regning og på den anden side får ret til at råde over denne lejlighed med henblik på at anvende den til sin økonomiske virksomhed i kontraktens løbetid uden at være forpligtet til at betale leje, mens ejeren får den indrettede lejlighed tilbage ved kontraktens udløb, henhører denne ydelse med reparation og indretning under kategorien af levering af tjenesteydelser mod vederlag i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c). Der findes således en direkte sammenhæng mellem den pågældende levering og den modværdi, som faktisk modtages af tjenesteyderen herfor, nemlig retten til at råde over den omhandlede lejlighed med henblik på hans økonomiske virksomhed i kontraktens løbetid.

41 Den omstændighed, at leveringen af den omhandlede tjenesteydelse først kommer ejeren af den pågældende lejlighed til gode ved kontraktens udløb, ændrer intet i denne henseende, idet parterne i en sådan kontrakt fra dennes indgåelse er gensidigt forpligtede over for hinanden til at udføre de modsvarende ydelser (jf. analogt dom af 21.3.2002, sag C-174/00, Kennemer Golf, Sml. I, s. 3293, præmis 40, og RCI Europe-dommen, præmis 31 og 33).

42 Henset til ovenstående bemærkninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at en levering af ydelser til reparation og indretning af en lejlighed skal betragtes som leveret mod vederlag, hvis tjenesteyderen i henhold til en kontrakt, der er indgået med ejeren af denne lejlighed, på den ene side forpligter sig til at levere denne tjenesteydelse for egen regning og på den anden side får ret til at råde over denne lejlighed med henblik på at anvende den til sin økonomiske virksomhed i kontraktens løbetid uden at være forpligtet til at betale leje, mens ejeren får den indrettede lejlighed tilbage ved kontraktens udløb.

Det andet til det fjerde spørgsmål

43 Det fremgår af ordlyden af det andet til det fjerde spørgsmål, at de alene er blevet forelagt, i tilfælde af at det fremgår af besvarelsen af det første spørgsmål, at en levering af tjenesteydelser som den under det første spørgsmål beskrevne ikke henhører under kategorien af leveringer af

ydelser mod vederlag i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c).

44 Henset til ovenstående bemærkninger er det uforholdt at besvare det andet til det fjerde spørgsmål.

Sagens omkostninger

45 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:

Artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en levering af ydelser til reparation og indretning af en lejlighed skal betragtes som leveret mod vederlag, hvis tjenesteyderen i henhold til en kontrakt, der er indgået med ejeren af denne lejlighed, på den ene side forpligter sig til at levere denne tjenesteydelse for egen regning og på den anden side får ret til at råde over denne lejlighed med henblik på at anvende den til sin økonomiske virksomhed i kontraktens løbetid uden at være forpligtet til at betale leje, mens ejeren får den indrettede lejlighed tilbage ved kontraktens udløb.

Underskrifter

* Processprog: bulgarsk.