Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 23 oktober 2025 *

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Mervärdesskattepliktiga transaktioner – Artikel 2.1 c – Tillhandahållande av tjänster mot ersättning – Artikel 9.1 – Beskattningsbar person – Juridiskt biträde som tillhandahålls kostnadsfritt av en advokat till en part i ett rättsligt förfarande – Betalning av advokatarvode av den part som tappat målet”

I mål C-744/23 [Zlakov] [1],

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Sofiyski rayonen sad (Distriktsdomstolen i Sofia, Bulgarien) genom beslut av den 29 november 2023, som inkom till domstolen den 1 december 2023, i målet

T.P.T.

mot

”Financial Bulgaria” EOOD,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Biltgen, domstolens vice ordförande T. von Danwitz, tillförordnad domare på första avdelningen samt domarna I. Ziemele, A. Kumin (referent), och S. Gervasoni,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– ”Financial Bulgaria” EOOD, genom P. Damyanov och M. Kozhuharova,

– Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: bulgariska.

[1] Förevarande mål har getts ett fiktivt namn. Detta namn är inte någon av rättegångsdeltagarnas verkliga namn.

– Europeiska kommissionen, genom M. Herold och G. Koleva, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 8 maj 2025 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 c, 24.1, 26.1 b, 28 och 75 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan T.P.T. och ”Financial Bulgaria” EOOD angående en begäran från T.P.T: s advokat om att Financial Bulgaria, utöver hans arvode, ska betala honom den mervärdesskatt som beräknats på arvodesbeloppet.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt”.

4 I artikel 9.1 första stycket i direktivet föreskrivs följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.”

5 I artikel 24.1 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Med *tillhandahållande av tjänster* avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”

6 I artikel 26.1 i samma direktiv anges följande:

”Följande transaktioner skall likställas med tillhandahållande av tjänster mot ersättning:

…

b) Tillhandahållande av tjänster utan ersättning som utförs av den beskattningsbara personen för hans eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål.”

7 I artikel 28 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”

8 I artikel 75 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”För sådana tillhandahållanden av tjänster i form av användning för privat bruk av varor som ingår i en rörelses tillgångar och sådana tillhandahållanden av tjänster utan ersättning som avses i artikel 26 skall beskattningsunderlaget utgöras av den beskattningsbara personens totala kostnad för att tillhandahålla tjänsterna.”

Bulgarisk rätt

9 I artikel 38 i Zakon za advokaturata (lagen om advokatyrket), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad ZA), föreskrivs följande:

”1) En advokat eller en EU-advokat får kostnadsfritt tillhandahålla juridiskt biträde till …:

…

2. Personer med ekonomiska svårigheter.

…

2) När motparten förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna i de fall som avses i punkt 1 ska advokaten eller EU-advokaten ha rätt till advokatarvode. Domstolen ska fastställa arvodet till minst det belopp som föreskrivs i den föreskrift som avses i artikel 36.2 och förplikta den part som tappat målet att betala arvodet.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 T.P.T. väckte en civilrättslig talan mot Financial Bulgaria för att få fastställt att en borgensförbindelse som han ingått inom ramen för en konsumentkredit var ogiltig. I detta syfte företrädde T.P.T. i domstol av en advokat, som agerade inom ramen för ett advokatbolag som är ett enmansbolag, på grundval av ett avtal som ingåtts med T.P.T. Detta juridiska biträde tillhandahölls honom kostnadsfritt i enlighet med artikel 38.1 led 2 ZA.

11 T.P.T:s talan bifölls och Sofiyski rayonen sad (Distriktsdomstolen i Sofia, Bulgarien), som är den hänskjutande domstolen, förpliktade genom beslut av den 3 augusti 2023 Financial Bulgaria att betala 400 bulgariska leva (BGN) till T.P.T:s advokat, i enlighet med artikel 38.2 ZA, dock utan att inkludera mervärdesskatt.

12 Den 13 oktober 2023 ingav T.P.T:s advokat en ansökan till den hänskjutande domstolen om ändring av beslutet av den 3 augusti 2023 så att han, utöver sina arvoden, skulle beviljas betalning av mervärdesskatt beräknad på 400 BGN, vilken uppgick till 80 BGN.

13 Financial Bulgaria motsatte sig detta yrkande och gjorde gällande att det saknades anledning att betala mervärdesskatt på advokatarvodena, eftersom T.P.T. hade tillhandahållits juridiskt biträde kostnadsfritt.

14 Den hänskjutande domstolen har angett att T.P.T:s advokat är registrerad i enlighet med den bulgariska mervärdesskattelagen och att om denna advokat tillhandahåller sina tjänster på grundval av ett avtal om ersättning som ska betalas av hans klient, ska advokatarvodena således vara mervärdesskattepliktiga.

15 Enligt den hänskjutande domstolen ska det klargöras huruvida det förhåller sig på samma sätt när klienten företräds av sin advokat utan kostnad och den behöriga domstolen förpliktar den part som tappat målet att direkt till advokaten betala det belopp som denne skulle ha erhållit om tjänsten hade tillhandahållits mot arvode. Den hänskjutande domstolen vill särskilt få klarhet i huruvida advokaten under sådana omständigheter ska anses vara en beskattningsbar person och huruvida tillhandahållandet av juridiskt biträde utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, eller till och med ett tillhandahållande av tjänster utan vederlag som ska likställas med tillhandahållande av tjänster mot ersättning.

16 Mot denna bakgrund beslutade Sofiyski rayonen sad (Distriktsdomstolen i Sofia) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1. Ska begreppet ’tillhandahållande av tjänster’ i den mening som avses i artikel 2.1 c, artikel 24.1, och artikel 26.1 b och 28 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att det omfattar
   1. tillhandahållande av juridiska tjänster utan ersättning (pro bono) av en advokat som är ombud för en part i ett domstolsförfarande
   2. tillhandahållande av juridiska tjänster utan ersättning (pro bono) av en advokat som är ombud för en part som har vunnit en tvist, varvid domstolen tillerkänner advokaten det arvode som han skulle ha fått om ett arvode hade överenskommits enligt ett avtal om juridiskt biträde i samband med tvister?

2. Ska begreppet ’tillhandahållande av tjänster utan ersättning’ i den mening som avses i artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet tolkas på så sätt att det innefattar
   1. tillhandahållande av juridiska tjänster utan ersättning (pro bono) av en advokat som är ombud för en part i ett domstolsförfarande
   2. tillhandahållande av juridiska tjänster utan ersättning (pro bono) av en advokat som är ombud för en part som har vunnit en tvist, varvid domstolen tillerkänner advokaten det arvode som han skulle ha fått om ett arvode hade överenskommits enligt ett avtal om juridiskt biträde i samband med tvister?

3. Ska begreppet ’tillhandahållande av tjänster mot ersättning’ i den mening som avses i artikel 2.1 c, artikel 24.1 och artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet tolkas på så sätt att det omfattar tillhandahållande av juridiska tjänster utan ersättning (pro bono) av en advokat som är ombud för en part som har vunnit en tvist, varvid domstolen tillerkänner advokaten det arvode som han skulle ha fått om ett arvode hade överenskommits enligt ett avtal om juridiskt biträde i samband med tvister?

4. Ska begreppet ’beskattningsbar person’ i den mening som avses i artikel 28 och artikel 75 i mervärdesskattedirektivet tolkas på så sätt att det avser
   1. en advokat (ett advokatbolag som är ett enmansbolag) som har tillhandahållit en part i ett domstolsförfarande juridiska tjänster utan ersättning (pro bono)

2. en advokat (ett advokatbolag som är ett enmansbolag) som har tillhandahållit juridiska tjänster utan ersättning (pro bono) till den vinnande parten i en tvist, varvid domstolen tillerkänner advokaten (advokatbolaget som är ett enmansbolag) det arvode som han skulle ha fått om ett arvode hade överenskommits enligt ett avtal om juridiskt biträde i samband med tvister?”

Prövning av tolkningsfrågorna

17 Det följer av domstolens fasta praxis att det enligt det förfarande för samarbete mellan nationella domstolar och EU-domstolen som införts genom artikel 267 FEUF ankommer på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, som gör det möjligt för den domstolen att avgöra det mål som den ska pröva. I detta syfte kan EU-domstolen behöva omformulera de frågor som hänskjutits. Det ankommer på EU-domstolen att utifrån samtliga uppgifter som den nationella domstolen har lämnat, och i synnerhet utifrån skälen i beslutet om hänskjutande, avgöra vilka delar av unionsrätten som behöver tolkas med hänsyn till saken i målet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 december 1984, Haug-Adrion, 251/83, EU:C:1984:397, punkt 9, och dom av den 30 april 2024, M.N. (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, punkt 78).

18 I förevarande fall ska de frågor som ställts, med hänsyn till de faktiska omständigheter som anges i beslutet om hänskjutande, förstås så, att domstolen ombeds att avgöra huruvida bestämmelserna i artikel 2.1 c, artikel 24.1, artikel 26.1 b, artikel 28 och artikel 75 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning eller ett tillhandahållande av tjänster utan ersättning som ska likställas med ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning när en advokat företräder en part i domstol, när denna tjänst tillhandahålls kostnadsfritt men det i lagstiftningen i den berörda medlemsstaten föreskrivs att motparten, för det fall denne förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, även ska förpliktas att till advokaten betala ett arvode vars belopp regleras i denna lagstiftning.

19 Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tjänster som tillhandahålls mot ersättning inom en medlemsstats territorium vara föremål för mervärdesskatt om de tillhandahålls av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap.

20 Enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet avses med beskattningsbar person den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Enligt artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet avses med tillhandahållande av tjänster varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

21 I förevarande fall ska, såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 33 och 34 i sitt förslag till avgörande, T.P.T:s advokat, som är registrerad i enlighet med den bulgariska mervärdesskattelagen, anses vara en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, utan att det i detta sammanhang är relevant att advokatarvodet har beviljats honom för en person som han har tillhandahållit juridiskt biträde kostnadsfritt och som har vunnit målet.

22 Det ska dessutom påpekas att den omständigheten att en klient företräds i domstol av en advokat utgör ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

23 Vad gäller frågan huruvida ett sådant tillhandahållande som det som är aktuellt i det nationella målet utgör ett tillhandahållande av tjänster ”mot ersättning”, följer det av fast rättspraxis att en förutsättning för att ett tillhandahållande av tjänster ska kunna kvalificeras som en transaktion ”mot ersättning”, i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet, endast är att det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet och ett vederlag som faktiskt erhålls av den beskattningsbara personen. Det är fråga om ett sådant direkt samband om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som tar emot den föreligger ett rättsförhållande inom ramen för vilket det sker ett utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se dom av den 21 december 2023, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Mervärdesskatt – Styrelseledamot), C-288/22, EU:C:2023:1024, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

24 Däremot bryts det direkta sambandet mellan tjänsten och vederlaget när ersättningen betalas på ett frivilligt och oförutsebart sätt, så att ersättningens storlek i praktiken är omöjlig att fastställa eller när ersättningens storlek är svår att kvantifiera eller osäker med hänsyn till omständigheterna kring dess fastställande (dom av den 21 december 2023, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Mervärdesskatt – Styrelseledamot), C-288/22, EU:C:2023:1024, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

25 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att det föreligger ett avtal mellan T.P.T. och hans advokat om juridiskt biträde utan ersättning, i enlighet med artikel 38.1 led 2 ZA. Vidare, eftersom T.P.T. hade vunnit målet i fråga förpliktades motparten i enlighet med artikel 38.2 ZA att erlägga advokatarvode med ett i lagen fastställt belopp, med hänvisning till de föreskrivna minimibeloppen för advokatarvoden.

26 Förekomsten av ett direkt samband mellan det juridiska biträde som T.P.T:s advokat har tillhandahållit och de advokatarvoden som betalats till honom framgår således både av ett avtal och av lag.

27 Det saknar i detta sammanhang betydelse att advokatarvodena inte erhålls från den part till vilken juridiskt biträde har tillhandahållits, utan från motparten och således från en tredje part. För att ett tillhandahållande av tjänster ska kunna anses ha skett ”mot ersättning”, i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, är det nämligen inte nödvändigt att ersättningen för tjänsten erhålls direkt från mottagaren av tjänsten (dom av den 21 december 2023, Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (Mervärdesskatt – Styrelseledamot), C-288/22, EU:C:2023:1024, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

28 Det övervägande som anges i punkt 26 i förevarande dom påverkas inte heller av osäkerheten kring betalningen av advokatarvoden på grund av att det saknas garantier för att nå framgång i domstolsförfarandet och, följaktligen, vad gäller motpartens skyldighet att betala dessa arvoden.

29 Det framgår visserligen av domstolens praxis, och närmare bestämt av domen av den 3 mars 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 19), och domen av den 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 29), att den osäkerhet som är förknippad med själva förekomsten av en ersättning kan bryta det direkta sambandet mellan den tjänst som tillhandahålls mottagaren och den ersättning som i förekommande fall erhålls. Den situation som är aktuell i det nationella målet och de situationer som gav upphov till dessa domar är emellertid inte jämförbara.

30 Domen av den 3 mars 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), avsåg således en musiker som framträdde på allmän plats och som fick bidrag från förbipasserande. I detta avseende fann domstolen, i punkterna 16 och 17 i den domen, att dessa intäkter inte utgjorde vederlag för en tjänst som tillhandahållits de förbipasserande, dels eftersom det inte fanns något avtal mellan parterna, då de förbipasserande frivilligt lämnade ett bidrag vars belopp de bestämde efter eget gottfinnande, dels eftersom det inte fanns något nödvändigt samband mellan den musikaliska tjänsten och de betalningar som den gav upphov till.

31 Domen av den 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), avsåg bland annat frågan huruvida en beskattningsbar persons tillhandahållande av en häst till en kapplöpningsarrangör för hästens deltagande i kapplöpningen utgjorde ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning.

32 Domstolen slog i detta avseende, i punkterna 35 och 37 i den domen, fast att ett sådant ställande till förfogande i princip inte kan få någon faktisk motprestation i den tjänst som kapplöpningsarrangören tillhandahåller och som består i att göra det möjligt för hästägaren att låta sin häst delta i kapplöpningen, eftersom denna tjänst ersätts av hästägarens betalning av inskrivnings- och deltagaravgifter som återspeglar det faktiska motvärdet för deltagandet i kapplöpningen, och att det är svårt att kvantifiera och osäkert huruvida hästägaren eventuellt kan dra nytta av detta deltagande genom att öka hästens värde eller göra reklam. Det pris som i förekommande fall erhölls på grund av hästens placering i kapplöpningen kan inte heller utgöra ett faktiskt vederlag, eftersom det inte är ägarens tillhandahållande av hästen till kapplöpningsarrangören som i sig ger upphov till betalning, utan ett visst resultat efter kapplöpningen.

33 I målet vid den nationella domstolen är betalningen av advokatens arvode osäker beroende på utgången av rättegången, men arvodena utgör däremot det faktiska vederlaget för den tjänst som består i att företräda klienten i domstol.

34 I den mån den hänskjutande domstolen dessutom har hänvisat till artikel 26.1 b, artikel 28 och artikel 75 i mervärdesskattedirektivet, räcker det att påpeka att ingen av dessa bestämmelser är tillämplig på en sådan tjänst som den som är aktuell i det nationella målet.

35 Av det anförda följer att de ställda frågorna ska besvaras enligt följande: Artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i denna bestämmelse när en advokat företräder en part i domstol, när denna tjänst tillhandahålls kostnadsfritt och när det i lagstiftningen i den berörda medlemsstaten föreskrivs att motparten, för det fall denne förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, även ska förpliktas att till advokaten betala ett arvode vars belopp regleras i denna lagstiftning.

Rättegångskostnader

36 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (första avdelningen) följande:

Artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så,

att det utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i denna bestämmelse när en advokat företräder en part i domstol, när denna tjänst tillhandahålls kostnadsfritt men det i lagstiftningen i den berörda medlemsstaten föreskrivs att motparten, för det fall denne förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, även ska förpliktas att till advokaten betala ett arvode vars belopp regleras i denna lagstiftning.

Underskrifter