

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 26 september 2013 (*)

”Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 2.1 c, 26, 62 och 63 –
Beskattningsgrundande händelse – Ömsesidiga prestationer– Transaktioner mot ersättning –
Beskattningsunderlaget för en transaktion när ersättningen består av tjänster – Rätten att använda
och till tredje man upplåta fast egendom överläts av en fysisk person till ett bolag i utbyte mot att
detta bolag tillhandahåller tjänster avseende förbättring och möblering av egendomen”

I mål C-283/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av
Administrativen sad Varna (Bulgarien) genom beslut av den 29 maj 2012, som inkom till
domstolen den 6 juni 2012, i målet

Serebryannay vek EOOD

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Jarašinas (referent) samt domarna C. Toader och C.G.
Fernlund,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Bulgariens regering, genom E. Petranova och Y. Atanasov, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom C. Soulay och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till
avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 c, 26, 62 och 63 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 Begäran har framställts i ett mål mellan Serebryannay vek EOOD (nedan kallat Serebryannay vek) och Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören för avdelningen "Omprövning och verkställighet" i staden Varna, vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning) (nedan kallad Direktor). Målet rör det omprövningsbeslut varigenom Serebryannay vek EOOD ålades att erlægga mervärdesskatt för juli 2010.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

..."

4 I artikel 26.1 i direktivet föreskrivs följande:

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

a) Användning av en vara som ingår i en rörelses tillgångar för den beskattningsbara personens eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om avdragsrätt förelegat helt eller delvis för mervärdesskatten på dessa varor.

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."

5 Artikel 62 i direktivet har följande lydelse:

"I detta direktiv avses med

1) *beskattningsgrundande händelse*: den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt skall bli utkrävbar är uppfyllda,

2) *mervärdesskattens utkrävbarhet*: att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp."

6 Enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet "[inträffar den] beskattningsgrundande händelsen ... och [blir] mervärdesskatt ... utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum".

7 I artikel 65 i direktivet föreskrivs att:

”[o]m förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, skall mervärdesskatten på förskottsbetalningen vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet”.

8 I artikel 73 i direktivet föreskrivs följande:

”För 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.”

9 I artikel 75 i direktivet föreskrivs 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.”

10 I artikel 80.1 i direktivet föreskrivs att medlemsstaterna, för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt, får 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 ska motsvara marknadsvärdet.

Bulgarisk rätt

11 Artikel 2.1 i lagen om mervärdesskatt (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) (DV nr 63 av den 4 augusti 2006), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad ZDDS), föreskriver att mervärdesskatt ska betalas för varje tjänst som utförs mot vederlag.

12 I artikel 9 ZDDS föreskrivs följande:

”1) Med tillhandahållande av tjänst avses utförande av en tjänst

2) Med tillhandahållande av tjänst avses även:

...

4. besittar/användarens tillhandahållande av tjänst för reparation och/eller förbättring av en tillgång som hyrs ut eller ställs till förfogande för användning.

3) Med tillhandahållande av tjänst mot vederlag ska jämföras:

1. tillhandahållande av tjänst för den beskattningsbara fysiska personens, ägarens, de anställdas eller tredje mans privata bruk, under förutsättning att det för tillhandahållandet av tjänsten används en vara för vilken mervärdesskatten har dragits av helt eller delvis vid tillverkningen, importen eller förvärvet,

2. vederlagsfritt tillhandahållande av tjänst för den beskattningsbara fysiska personens, ägarens, de anställdas eller tredje mans privata bruk.

4) Punkt 3 ska inte gälla:

...

2. tillhandahållande av tjänst utan ersättning av en besittare/användare för reparation av hyrd eller för användning överlämnad egendom, om egendomen uthyrdes eller överlämnades till besittaren/användaren för användning och faktiskt nyttjades fortlöpande under minst tre år,

3. tillhandahållande av tjänst utan ersättning av en koncessionshavare för förbättring av egendom som överlämnats för användning, om detta är ett villkor eller en skyldighet enligt koncessionsavtalet,

...”

13 Artikel 25 ZDDS har följande lydelse:

”1) Skattskyldighet inträder enligt denna lag vid leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som utförs av beskattningsbara personer i den mening som avses i denna lag ...

2) Den beskattningsgrundande händelsen inträffar vid den tidpunkten då äganderätten till varan övergår eller tjänsten utförs.

3) Frånsett de fall som anges i punkt 2, inträder skattskyldigheten

...

6. vid tidpunkten för det faktiska återlämnandet av egendomen i reparerat och/eller förbättrat skick vid avtalets eller användningens upphörande, när besittaren/användaren tillhandahåller en tjänst utan ersättning för reparation och/eller förbättring av uthyrd eller för användning överlämnad egendom och förutsättningarna i artikel 9.4 punkterna 2 och 3 inte föreligger.

...

6) Vid den tidpunkt som den beskattningsgrundande händelsen inträffar i enlighet med andra, tredje och fjärde styckena

1. uppkommer för en skattepliktig transaktion skattefordran enligt denna lag och skyldigheten för den registrerade personen att betala skatt.

...”

14 I artikel 26 ZDDS föreskrivs följande:

”...

2) Beskattningsunderlaget fastställs i leva och stotinki, exklusive mervärdesskatt, på grundval av allt som utgör den ersättning som tillhandahållaren eller leverantören i samband med transaktionen har mottagit eller har rätt att motta från mottagaren eller någon annan. Betalningar av ränta eller straffavgifter som är av kompenserande natur utgör inte ersättning.

...

7) Om ersättningen helt eller delvis består av varor eller tjänster (betalningen sker helt eller delvis med varor eller tjänster), utgörs beskattningsunderlaget av marknadsvärdet av varan eller tjänsten vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.”

15 Artikel 27.3 ZDDS har följande lydelse:

”...

3) Beskattningsunderlaget utgörs av marknadsvärdet vid följande transaktioner:

1. leverans mellan med varandra förbundna personer,

...

3. leverans utan ersättning i den mening som avses i artikel 9.2 punkt 4.”

16 Artikel 130 ZDDS har följande lydelse:

”1) Vid en leverans eller ett tillhandahållande där ersättningen (helt eller delvis) utgörs av varor eller tjänster, anses två leveranser eller tillhandahållanden föreligga, varvid var och en av leverantörerna eller tillhandahållarna av tjänster anses vara säljare av det denne ger och köpare av det denne erhåller.

2) För leveranser enligt artikel 130.1 inträder skattskyldigheten enligt de allmänna bestämmelserna i denna lag.

3) Den leverans enligt artikel 130.1 för vilken skattskyldighet inträder först, utgör (fullständig eller partiell) förskottsbetalning för den andra leveransen.”

17 Enligt 1 § punkt 8 i tilläggsbestämmelserna till ZDDS är en transaktion ”utan ersättning” om ingen ersättning erläggs eller om transaktionens värde vida överstiger ersättningen.

18 Artikel 51 i lagen om bolagsskatt och inkomstskatt (Zakon za korporativnoto i podohodno oblagane) föreskriver följande:

”(1) Beskattningsbara immateriella fasta tillgångar är:

1. mottagna icke-finansiella medel, som

a) inte har någon fysisk substans,

b) används under längre tid än tolv månader,

c) har en begränsad användningstid,

d) har ett värde som är lika högt eller högre än det lägsta värdet av

aa) den värdemässiga väsentlighetströskeln för den immateriella fasta tillgången, som fastställts enligt den beskattningsbara personens redovisnings- och värderingsmetoder;

bb) 700 BGN;

...

3. de belopp som faktureras för ekonomiska transaktioner som leder till en höjning av den affärsmässiga nyttan av uthyrd eller för användning överlämnad egendom, utgör inte materiella fasta tillgångar i skattehänseende.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

19 Serebryannay vek är ett aktiebolag enligt bulgarisk rätt med en enda aktieägare, Bogdan Vladimirovitj Bodzuljak, som också är verkställande direktör. Enligt handelsregistret utgörs bolagsändamålen bland annat av uthyrning av fastigheter, turism och hotellverksamhet.

20 I juni 2009 köpte Bogdan Vladimirovitj Bodzuljak, i egenskap av fysisk person, en lägenhet i ett lägenhetshotell i Varna. Han förvärvade också en andra lägenhet i samma stad. Dessa lägenheter redovisades som samägda av honom och hans hustru (nedan kallade ägarna).

21 Den 8 april 2009 ingick Bogdan Vladimirovitj Bodzuljak, i eget namn, två likalydande avtal med Serebryannay vek, enligt vilka han gav bolaget en ”sakrättslig nyttjanderätt” till hans fasta egendom i halvfärdigt skick, däribland de två ifrågakvarande lägenheterna, för en period på fem år med möjlighet till förlängning. Enligt dessa avtal ska Serebryannay vek hyra ut lägenheterna till tredje man.

22 Enligt avtalen behöver Serebryannay vek inte betala hyra till ägarna under avtalens giltighetstid. Bolaget åtar sig istället att i eget namn, med egna medel och enligt sin egen bedömning utföra upprustnings- och monteringsarbeten för att lägenheterna ska färdigställas och kunna tas i bruk. Dessa arbeten innefattar bland annat inköp och montering av golv, möblering, inredning och iordningställande av sanitetsutrymmen. Enligt avtalen ska ägarna, vid avtalstidens slut, återta lägenheterna med den inredning som finns i dem.

23 Skattekontoret genomförde en kontroll den 21 oktober 2010 och meddelade ett ändrat beskattningsbeslut för juli 2010. Skattekontoret fastställde att bolaget hade tillhandahållit ägarna en tjänst utan ersättning och att beskattningsunderlaget för denna tjänst var kostnaderna som bolaget haft för att tillhandahålla tjänsten.

24 Serebryannay vek inkom till Direktor med en begäran om omprövning av det ändrade beskattningsbeslutet. Genom beslut av den 10 juni 2011 ogiltigförklarade Direktor beskattningsbeslutet och återförvisade ärendet till skattekontoret för förnyad prövning. Direktor fastslog i huvudsak att det förelåg ett byte, eftersom Serebryannay vek hade erhållit hyresrätt till de ifrågakvarande lägenheterna som ersättning för tjänsterna avseende iordningställande och möblering av lägenheterna. Mot bakgrund av denna bedömning ansåg Direktor, med hänvisning till artikel 26.7 ZDDS, att beskattningsunderlaget för tjänsterna avseende iordningställande och möblering av lägenheterna utgjordes av marknadspriset för dessa tjänster, vilket skulle fastställas vid en förnyad prövning.

25 Skattekontoret gjorde en förnyad prövning och kom fram till att det förelåg ett byte av tjänster, nämligen tjänster avseende iordningställande och möblering från Serebryannay veks sida och uthyrning från ägarnas sida, i den mening som avses i artikel 130 ZDDS. Skälen till denna slutsats var att Bodzuljak ägde lägenheterna i fråga tillsammans med sin hustru, var ensam aktieägare i Serebryannay vek och att det inte hade avtalats om någon hyresbetalning.

26 Skattekontoret ansåg att datumet för tillståndet att utnyttja det hotell, som den första

lägenheten som nämnts ovan i punkt 20 är belägen i, det vill säga den 29 juni 2010, var datumet för utförandet av tjänsterna avseende iordningställande och möblering. När det gäller den andra lägenheten som nämnts i samma punkt ansågs datumet för tillhandahållandet av nämnda tjänster vara det datum då den slutliga leveransen dokumenterades, det vill säga den 30 juni 2010.

27 Med beaktande av dessa datum ansåg skattekontoret att Serebryannay vek senast den 5 juli 2010 borde ha utfärdat en faktura för de tjänster avseende iordningställande och möblering som utförts.

28 Eftersom transaktionerna genomförts mellan personer som var förbundna med varandra ansågs beskattningsunderlaget för de tjänster som Serebryannay vek tillhandahållit vara marknadspriset för nämnda varor och tjänster. Det sammanlagda värdet av de båda lägenheterna fastställdes av en expert till 558 000 bulgariska leva (BGN). På grundval av detta meddelade skattekontoret den 14 december 2011 ett omprövningsbeslut i vilket fastställdes att Serebryannay vek, för juli 2010, hade en mervärdesskatteskuld på 111 600 BGN jämte dröjsmålsränta på 6 341,55 BGN.

29 Serebryannay vek inkom med en begäran om omprövning av detta omprövningsbeslut till Direktor, som genom beslut av den 12 mars 2012 fann att det saknades skäl att ändra det tidigare beslutet. Serebryannay vek väckte talan mot sistnämnda beslut vid den hänskjutande domstolen. Till stöd för sistnämnda talan anförde bolaget att det inte förelåg något utbyte av tjänster, utan att bolaget hade tillhandahållit en tjänst utan ersättning i den mening som avses i artikel 9.2 punkt 4 ZDDS. Bolaget anser att den beskattningsgrundande händelsen avseende mervärdesskatten för detta tillhandahållande inträffar vid tidpunkten för det faktiska återlämnandet av egendomen i förbättrat skick vid avtalets eller användningens upphörande, i enlighet med artikel 25.3 punkten 6 ZDDS.

30 I andra hand har bolaget gjort gällande att mervärdesskatten borde ha tagits ut för juni 2010, det vill säga för den period under vilken skattemyndigheten utgick från att tjänsterna tillhandahölls, och inte för juli 2010. Bolaget anser vidare att beskattningsunderlaget ska utgöras av värdet av den mottagna tjänsten och inte av värdet av den tillhandahållna tjänsten.

31 Serebryannay vek anser dessutom att den nationella lagstiftningen strider mot artiklarna 2.1 c och 26 i mervärdesskattedirektivet, eftersom endast transaktioner mot ersättning kan vara skattepliktiga.

32 Den hänskjutande domstolen anser att den, för att avgöra tvisten som anhängiggjorts vid den, behöver avgöra huruvida det föreligger ett byte av tjänster och, i sådana fall, vilka regler som ska tillämpas för att fastställa beskattningsunderlaget för de två tjänsterna. För det fall det inte rör sig om ett byte, ställer sig den hänskjutande domstolen frågan huruvida de tjänster som Serebryannay vek tillhandahållit utgör ett skattepliktigt tillhandahållande och, i sådana fall, vid vilken tidpunkt den beskattningsgrundande händelsen avseende mervärdesskatten för dessa tjänster inträffar och hur beskattningsunderlaget ska fastställas.

33 Den hänskjutande domstolen anser att skattemyndigheten felaktigt klassificerade ägarnas tillhandahållande av lägenheterna i fråga till bolaget som hyra. Hyra är en transaktion mot ersättning. Enligt den hänskjutande domstolen var det inte fråga om en sådan i förevarande fall, eftersom avtalen i fråga uttryckligen angav att det inte skulle erläggas några hyresbetalningar. Följaktligen rör det sig istället om en transaktion utan ersättning i form av ett lån. Att anse att de tjänster som Serebryannay vek tillhandahållit är att jämställa med erläggande av hyra skulle enligt den hänskjutande domstolen strida mot avtalsparternas vilja.

34 Den hänskjutande domstolen anser att Serebryannay vek har mottagit en immateriell fast

tillgång som ersättning för de kostnader som bolaget har haft för förbättring av lägenheterna i fråga. Följaktligen ställer sig den hänskjutande domstolen frågan huruvida mottagandet av en sådan tillgång kan anses utgöra betalning för förbättringstjänsterna. Om så är fallet rör det sig enligt den hänskjutande domstolen om en transaktion mot ersättning för vilken fastställandet av dagen för den beskattningsgrundande händelsen och beskattningsunderlaget inte är förenat med några svårigheter. Om så inte är fallet rör det sig om en tjänst utan ersättning som, mot bakgrund av omständigheterna i detta fall, inte kan jämföras med en transaktion mot ersättning, eftersom transaktionen gjordes för Serebryannay veks affärsverksamhet. Den hänskjutande domstolen är dock osäker på huruvida artiklarna 2.1 c, 26, 62 och 63 i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för de nationella bestämmelserna rörande bland annat skatteplikt, beskattningsunderlag och dag för beskattningsgrundande händelse avseende sådana transaktioner utan ersättning.

35 Det är mot bakgrund av dessa omständigheter som Administrativen sad Varna beslutade vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Kan artikel 2.1 c i [mervärdesskattedirektivet] tolkas på så sätt att mottagande av en immateriell tillgång mot övertagande av utgifterna för förbättring av uthyrd eller för användning överlämnad egendom utgör betalning för en förbättringstjänst, även om denna egendoms ägare enligt avtalet inte är skyldig att utge någon ersättning?

2) Utgör artiklarna 2.1 c och 26 i [mervärdesskattedirektivet] hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken tillhandahållande av en tjänst utan ersättning, som utgörs av förbättring av uthyrd eller för användning överlämnad egendom, alltid är skattepliktig? Har det, under omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, betydelse för svaret på denna fråga att

– tillhandahållaren av tjänsten utan ersättning har utnyttjat rätten till avdrag för mervärdesskatt på de varor och tjänster som använts för förbättringarna, vilket inte har vägrats honom i ett lagakraftvunnet skattebeslut;

– bolaget vid tidpunkten för kontrollen, då avtalets giltighetstid visserligen inte hade löpt ut, inte hade börjat utföra skattepliktiga transaktioner med fastigheterna?

3) Utgör artiklarna 62 och 63 i [mervärdesskattedirektivet] hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken skattskyldigheten för en transaktion inte inträder vid tidpunkten för tillhandahållandet av tjänsten (i detta fall genomförandet av förbättringar), utan vid tidpunkten för det faktiska tillbakalämnandet av egendomen i förbättrat skick, vilket äger rum vid avtalets eller användningens upphörande?

4) För det fall den första och den andra frågan besvaras nekande: Enligt vilken bestämmelse i avdelning VII i [mervärdesskattedirektivet] ska beskattningsunderlaget för mervärdesskatten fastställas när transaktionen utan ersättning inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 26 i direktivet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att tjänster avseende iordningställande och möblering av en lägenhet ska anses tillhandahållas mot ersättning när tillhandahållaren av dessa tjänster, enligt ett avtal som ingåtts med lägenhetens ägare, dels åtar sig att utföra dessa tjänster på egen bekostnad, dels erhåller rätten att disponera lägenheten för användning i sin affärsverksamhet under avtalstiden, utan skyldighet att erlagga hyra, medan ägaren återtar den

förbättrade lägenheten efter avtalstidens slut.

37 Domstolen erinrar om att det för att anse att en transaktion sker mot ersättning endast krävs att det finns ett direkt samband mellan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna och ett vederlag som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen (se dom av den 20 januari 2005 i mål C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, REG 2005, s. I?743, punkt 22, och av den 9 juni 2011 i mål C?285/10, Campsa Estaciones de Servicio, REU 2011, s. I?5059, punkt 25). Ett sådant direkt samband finns om det mellan tjänsteleverantören och mottagaren av tjänsten föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se, bland annat, dom av den 3 september 2009 i mål C-37/08, RCI Europe, REG 2009, s. I?7533, punkt 24, och av den 3 maj 2012 i mål C-520/10, Lebara, punkt 27).

38 Ersättningen för en leverans av varor kan bestå av tillhandahållande av tjänster och utgöra beskattningsunderlag i den mening som avses i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, om det finns ett direkt samband mellan leveransen av varor och tillhandahållandet av tjänster, under förutsättning att värdet på leveransen kan mätas i pengar (dom av den 3 juli 2001 i mål C?380/99, Bertelsmann, REG 2001, s. I?5163, punkt 17 och där angiven rättspraxis). Detsamma gäller när en tjänst byts mot en annan tjänst, i den mån samma villkor är uppfyllda.

39 Bytesavtal, i vilka ersättningen per definition är in natura, och transaktioner där ersättningen består av pengar utgör två identiska situationer från ekonomisk och kommersiell synpunkt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juli 1997 i mål C?330/95, Goldsmiths, REG 1997, s. I?3801, punkterna 23–25, och av den 19 december 2012 i mål C-549/11, Orfey, punkt 35).

40 Av detta följer att en tjänst avseende iordningställande och möblering av en lägenhet ska anses utgöra en tjänst mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet, när tillhandahållaren av dessa tjänster, enligt ett avtal som ingåtts med lägenhetens ägare, dels åtar sig att utföra denna tjänst på egen bekostnad, dels erhåller rätten att disponera lägenheten för användning i sin affärsverksamhet under avtalstiden, utan skyldighet att erlagga hyra, medan ägaren återtar den iordningställda lägenheten efter avtalstidens slut. Det föreligger nämligen ett direkt samband mellan nämnda tillhandahållande och den ersättning som tillhandahållaren faktiskt mottar i utbyte, nämligen rätten att för sin affärsverksamhet disponera lägenheten i fråga under avtalstiden.

41 Den omständigheten att tjänsten i fråga inte kommer lägenhetens ägare till del förrän efter utgången av avtalstiden förändrar inget i detta hänseende, eftersom parterna i ett sådant ömsesidigt avtal, vid ingåendet av avtalet, gör ett ömsesidigt åtagande om att tillhandahålla varandra tjänster (se, analogt, dom av den 21 mars 2002 i mål C-174/00, Kennemer Golf, REG 2002, s. I?3293, punkt 40, och domen i det ovannämnda målet RCI Europe, punkterna 31 och 33).

42 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras på följande sätt. Artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att tjänster avseende iordningställande och möblering av en lägenhet ska anses tillhandahållas mot ersättning när tillhandahållaren av dessa tjänster, enligt ett avtal som ingåtts med lägenhetens ägare, dels åtar sig att utföra dessa tjänster på egen bekostnad, dels erhåller rätten att disponera lägenheten för användning i sin affärsverksamhet under avtalstiden, utan skyldighet att erlagga hyra, medan ägaren återtar den förbättrade lägenheten efter avtalstidens slut.

Frågorna 2–4

43 Det framgår av lydelsen av frågorna 2–4 att de endast har ställts för det fall det följer av svaret på den första frågan att ett sådant tillhandahållande av tjänster som beskrivits i den första

frågan inte utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.

44 Med hänsyn till det ovan anförda behöver frågorna 2–4 inte besvaras.

Rättegångskostnader

45 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 (åttonde 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 på så sätt att tjänster avseende iordningställande och möblering av en lägenhet ska anses tillhandahållas mot ersättning när tillhandahållaren av dessa tjänster, enligt ett avtal som ingåtts med lägenhetens ägare, dels åtar sig att utföra dessa tjänster på egen bekostnad, dels erhåller rätten att disponera lägenheten för användning i sin affärsverksamhet under avtalstiden, utan skyldighet att erlagga hyra, medan ägaren återtar den iordningställda lägenheten efter avtalstidens slut.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: bulgariska.