Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

23. oktober 2025 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles system for merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – momspligtige transaktioner – artikel 2, stk. 1, litra c) – levering af ydelser foretaget mod vederlag – artikel 9, stk. 1 – afgiftspligtig person – juridisk bistand ydet vederlagsfrit af en advokat til en part i en retssag – den tabende modparts betaling af denne advokats salær«

I sag C-744/23 [Zlakov] [i],

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Sofijski rajonen sad (kredsdomstolen i Sofia, Bulgarien) ved afgørelse af 29. november 2023, indgået til Domstolen den 1. december 2023, i sagen

T.P.T.

mod

»Financial Bulgaria« EOOD,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, F. Biltgen, Domstolens vicepræsident, T. von Danwitz, som fungerende dommer for Første Afdeling, samt dommerne I. Ziemele, A. Kumin (refererende dommer) og S. Gervasoni,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– »Financial Bulgaria« EOOD ved P. Damyanov og M. Kozhuharova,

– den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,

* Processprog: bulgarsk.

[i] Den foreliggende sags navn er et vedtaget navn. Det svarer ikke til et navn på en part i sagen.

– Europa-Kommissionen ved M. Herold og G. Koleva, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 8. maj 2025,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 24, stk. 1, artikel 26, stk. 1, litra b), samt artikel 28 og 75 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem T.P.T. og »Financial Bulgaria« EOOD vedrørende en anmodning fremsat af T.P.T.'s advokat, hvorved denne har anmodet om, at Financial Bulgaria ud over hans salær skal betale ham merværdiafgiften (moms) beregnet på grundlag af dette salær.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), bestemmer, at »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, er momspligtig.

4 Direktivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, fastsætter:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

5 Direktivets artikel 24, stk. 1, bestemmer:

»Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.«

6 Direktivets artikel 26, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Følgende transaktioner sidestilles med levering af ydelser mod vederlag:

[...]

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.«

7 Momsdirektivets artikel 28 er sålydende:

»Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.«

8 Det nævnte direktivs artikel 75 er affattet således:

»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.«

Bulgarsk ret

9 Zakon za advokaturata (lov om advokatvirksomhed) fastsætter i den affattelse, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »ZA«), følgende i artikel 38:

»(1) En advokat eller en advokat fra en EU-medlemsstat kan vederlagsfrit yde retshjælp og juridisk bistand [...]:

[...]

2. til personer, som befinder sig i økonomiske vanskeligheder

[...]

(2) I de i stk. 1 omhandlede tilfælde har advokaten eller advokaten fra en EU-medlemsstat [...] ret til advokatsalær, hvis modparten i den pågældende sag tilpligtes at betale sagsomkostningerne. Retsinstansen fastsætter salæret til et beløb, der ikke må være lavere end det, som er fastsat i den i artikel 36, stk. 2, omhandlede bekendtgørelse, og tilpligter den anden part at betale det.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 T.P.T. anlagde et civilretligt søgsmål mod Financial Bulgaria med påstand om, at det blev fastslået, at en kautionsaftale indgået mellem dem i forbindelse med en forbrugerkredit var ugyldig. Med henblik herpå lod T.P.T. sig repræsentere i retssagen ved en advokat, der udøvede sine aktiviteter i en enkeltmandsadvokatvirksomhed, på grundlag af en aftale indgået med denne. Denne juridiske bistand blev ydet vederlagsfrit i overensstemmelse med ZA's artikel 38, stk. 1, punkt 2.

11 Eftersom T.P.T. fik medhold, pålagde Sofijski rajonen sad (kredsdomstolen i Sofia, Bulgarien), som er den forelæggende ret, ved afgørelse af 3. august 2023 Financial Bulgaria at betale 400 bulgarske leva (BGN) til T.P.T.'s advokat i overensstemmelse med ZA's artikel 38, stk. 2, uden dog i beløbet at medregne momsen.

12 Den 13. oktober 2023 fremsatte T.P.T.'s advokat en anmodning for den forelæggende ret om ændring af afgørelsen af 3. august 2023, således at han ud over sit salær skulle tilkendes betaling af momsen beregnet af beløbet på 400 BGN, hvilket udgør 80 BGN.

13 Financial Bulgaria har modsat sig denne anmodning, idet selskabet har gjort gældende, at der ikke var grundlag for at indrømme betaling af moms af advokatsalæret, eftersom den juridiske bistand var blevet ydet vederlagsfrit til T.P.T.

14 Den forelæggende ret har anført, at T.P.T.'s advokat er registreret i overensstemmelse med den bulgarske momslov, og at det forholder sig således, at såfremt denne advokat leverer sine ydelser på grundlag af en aftale, hvori der er fastsat et vederlag, som skal betales af den pågældendes klient, skal advokatsalæret som følge heraf pålægges moms.

15 Ifølge den forelæggende ret bør det afklares, om det samme gør sig gældende, når klienten repræsenteres vederlagsfrit af sin advokat i retssagen, og den kompetente retsinstans pålægger den tabende modpart direkte til denne advokat at betale det beløb, som advokaten ville have oppebåret, hvis denne repræsentationsydelse var blevet leveret mod betaling af salær. Navnlig ønsker den forelæggende ret oplyst, om advokaten under sådanne omstændigheder skal anses for en afgiftspligtig person, og om ydelsen af juridisk bistand udgør en levering af ydelser mod vederlag eller en vederlagsfri levering af ydelser, der skal sidestilles med en levering af ydelser mod vederlag.

16 På denne baggrund har Sofijski rajonen sad (kredsdomstolen i Sofia) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal begrebet »[levering af] ydelser« som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 2, stk. 1, litra [c)], artikel 24, stk. 1, artikel 26, stk. 1, litra b), og artikel 28 [...] fortolkes således, at det omfatter følgende:
   1. en advokats levering af vederlagsfrie juridiske tjenesteydelser (pro bono) til en part i en retssag[?]
   2. en parts advokats levering af vederlagsfrie juridiske tjenesteydelser (pro bono), når denne part [har vundet] retssagen, idet advokaten af retten tilkendes det salær, som han ville modtage, hvis der var aftalt et salær i forbindelse med en aftale om retsbeskyttelse og bistand i retssager[?]

2) Skal begrebet »vederlagsfri levering af [ydelser]« som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 26, stk. 1, litra b), [...] fortolkes således, at det omfatter følgende:
   1. en advokats levering af vederlagsfrie juridiske tjenesteydelser (pro bono) til en part i en retssag[?]
   2. en parts advokats levering af vederlagsfrie juridiske tjenesteydelser (pro bono), når denne part har vundet retssagen, idet advokaten af retten tilkendes det salær, som han ville modtage, hvis der var aftalt et salær i forbindelse med en aftale om retsbeskyttelse og bistand i retssager[?]

3) Skal begrebet »[levering af] ydelser mod vederlag« som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 2, stk. 1, litra [c)], artikel 24, stk. 1, og artikel 26, stk. 1, litra b), [...] fortolkes således, at det omfatter en parts advokats levering af vederlagsfrie juridiske tjenesteydelser (pro bono), når denne part [har vundet] retssagen, idet advokaten af retten tilkendes det salær, som han ville modtage, hvis der var aftalt et salær i forbindelse med en aftale om retsbeskyttelse og bistand i retssager[?]

4) Skal begrebet »afgiftspligtig person« som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 28 og 75 [...] fortolkes således, at det omfatter:
   1. en advokat (en enkeltmandsadvokatvirksomhed), som har leveret vederlagsfrie juridiske tjenesteydelser (pro bono) til en part i en retssag[?]

2. en advokat (en enkeltmandsadvokatvirksomhed), som har leveret vederlagsfrie juridiske tjenesteydelser (pro bono) til en part, som har vundet sagen, idet advokaten (enkeltmandsadvokatvirksomheden) af retten tilkendes det salær, som han ville modtage, hvis der var aftalt et salær i forbindelse med en aftale om retsbeskyttelse og bistand i retssager[?]«

Om de præjudicielle spørgsmål

17 Det fremgår af Domstolens faste praksis, at det som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, der er indført ved artikel 267 TEUF, tilkommer Domstolen at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den. Ud fra denne synsvinkel påhviler det Domstolen i givet fald at omformulere de spørgsmål, der forelægges den. Det tilkommer herved Domstolen ud fra samtlige de oplysninger, der er fremlagt af den nationale ret, navnlig af forelæggelsesafgørelsens præmisser, at udlede de EU-retlige elementer, som det under hensyn til sagens genstand er nødvendigt at fortolke (jf. i denne retning dom af 13.12.1984, Haug-Adrion, 251/83, EU:C:1984:397, præmis 9, og af 30.4.2024, M.N. (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, præmis 78).

18 I det foreliggende tilfælde skal de forelagte spørgsmål – henset til de faktiske omstændigheder, således som disse er beskrevet i forelæggelsesafgørelsen – forstås således, at Domstolen hermed anmodes om at afgøre, om bestemmelserne i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 24, stk. 1, artikel 26, stk. 1, litra b), samt artikel 28 og 75 skal fortolkes således, at en parts repræsentation ved en advokat i en retssag udgør en levering af ydelser mod vederlag eller en vederlagsfri levering af ydelser, der skal sidestilles med en levering af ydelser mod vederlag, under omstændigheder, hvor denne ydelse leveres vederlagsfrit, men hvor lovgivningen i den pågældende medlemsstat bestemmer, at modparten, såfremt denne dømmes til at betale sagsomkostningerne, ligeledes pålægges at betale den nævnte advokat et salær, hvis størrelse fastsættes i henhold til den nævnte lovgivning.

19 Med henblik på at besvare det således omformulerede spørgsmål skal det bemærkes, at det af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), fremgår, at levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, er momspligtig.

20 I denne henseende fastsætter momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, at der ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Desuden fremgår det af det nævnte direktivs artikel 24, stk. 1, at der ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.

21 Således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 33 og 34 i forslaget til afgørelse, skal T.P.T.'s advokat, der er registreret i henhold til den bulgarske momslov, i det foreliggende tilfælde anses for at være en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, uden at det i denne sammenhæng er relevant, at advokatsalæret er blevet tilkendt ham på vegne af en person, til hvem han vederlagsfrit har ydet juridisk bistand, og som har fået medhold.

22 Det skal endvidere bemærkes, at en advokats juridiske repræsentation af en klient udgør en levering af ydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 24, stk. 1.

23 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt en levering som den i hovedsagen omhandlede udgør en levering af ydelser foretaget »mod vederlag«, følger det af fast retspraksis, at kvalificeringen af en levering af ydelser som en transaktion »mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), alene forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem denne levering og en modydelse, som den afgiftspligtige person faktisk har modtaget. 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 (dom af 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Moms – bestyrelsesmedlem), C-288/22, EU:C:2023:1024, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

24 Derimod afbrydes den direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og modydelsen, når vederlaget ydes helt frivilligt og upåregneligt, således at det i praksis er umuligt at fastlægge størrelsen heraf, eller når vederlagets størrelse er vanskelig at værdiansætte eller usikker, henset til omstændighederne omkring dets fastsættelse (dom af 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Moms – bestyrelsesmedlem), C-288/22, EU:C:2023:1024, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

25 I det foreliggende tilfælde bemærkes for det første, at det af forelæggelsesafgørelsen fremgår, at der mellem T.P.T. og dennes advokat foreligger en aftale, som vedrører levering af vederlagsfri juridisk bistand i overensstemmelse med ZA's artikel 38, stk. 1, punkt 2. For det andet bemærkes, at for så vidt som T.P.T. fik medhold i den pågældende retssag, blev modparten i overensstemmelse med ZA's artikel 38, stk. 2, pålagt at betale advokaten et advokatsalær, hvis størrelse blev fastsat i henhold til de ved lov fastsatte angivelser under henvisning til de minimale advokatsalærbeløb.

26 Følgelig kommer eksistensen af en direkte sammenhæng mellem den juridiske bistand, som T.P.T.'s advokat ydede, og det advokatsalær, der blev betalt til ham, til udtryk både i en aftale og i loven.

27 Den omstændighed, at advokatsalæret ikke blev modtaget fra den part, som den juridiske bistand blev ydet til, men fra modparten og dermed en tredjemand, har i denne sammenhæng ingen relevans. Det er nemlig ikke nødvendigt for, at en levering af ydelser kan anses for at være foretaget »mod vederlag« i momsdirektivets forstand, at modydelsen for denne levering erlægges direkte af modtageren af leveringen (dom af 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Moms – bestyrelsesmedlem), C-288/22, EU:C:2023:1024, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

28 Desuden kan den betragtning, der er anført i nærværende doms præmis 26, ikke drages i tvivl af den usikkerhed omkring betalingen af et advokatsalær, som følger af den manglende garanti for, at der gives medhold i retssagen, og følgelig for, at modparten tilpligtes at betale dette salær.

29 Selv om det er korrekt, at det af Domstolens praksis og nærmere bestemt af dom af 3. marts 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 19), og af 10. november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 29), fremgår, at den omstændighed, at det er usikkert, om der overhovedet foreligger et vederlag, kan afbryde den direkte sammenhæng mellem den tjenesteydelse, som leveres til modtageren, og det vederlag, som i givet fald er modtaget, forholder det sig nemlig ikke desto mindre således, at den i hovedsagen omhandlede situation og de situationer, der lå til grund for de sager, der gav anledning til de nævnte domme, ikke er sammenlignelige.

30 Dom af 3. marts 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), vedrørte således en gademusikant, der modtog penge fra forbipasserende. I denne henseende fastslog Domstolen i dommens præmis 16 og 17, at disse indtægter ikke udgjorde modværdien af en tjenesteydelse, som blev leveret til de forbipasserende, eftersom der for det første ikke forelå nogen aftale mellem parterne, idet de forbipasserende frivilligt betalte et beløb, hvis størrelse de selv bestemte, og der for det andet ikke var nogen nødvendig sammenhæng mellem den musikalske ydelse og de betalinger, som den gav anledning til.

31 Dom af 10. november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), vedrørte for sin del bl.a. spørgsmålet om, hvorvidt en afgiftspligtig persons tilrådighedsstillelse af en hest til arrangøren af et hestevæddeløb med henblik på hestens deltagelse i dette væddeløb udgjorde en levering af en ydelse mod vederlag.

32 I denne henseende fastslog Domstolen i den nævnte doms præmis 35 og 37, at modværdien for en sådan tilrådighedsstillelse principielt ikke reelt kan være den ydelse, der leveres af væddeløbsarrangøren, og som består i muligheden for den nævnte ejer for at lade sin hest deltage i løbet, eftersom denne tjeneste aflønnes ved hesteejerens betaling af indskrivnings- og deltagelsesgebyrer, der afspejler den reelle modværdi af deltagelsen i løbet, og eftersom enhver fordel, som hesteejeren eventuelt kan drage af denne deltagelse gennem en forhøjelse af hestens værdi eller gennem den reklame, som deltagelsen giver den pågældende, er vanskelig at værdiansætte og usikker. Desuden kan den præmie, der i givet fald vindes som følge af hestens placering i mål, heller ikke udgøre den faktiske modværdi for tilrådighedsstillelsen af hesten, eftersom det ikke er denne af hesteejeren foretagne tilrådighedsstillelse for arrangøren af hestevæddeløbet, der som sådan giver anledning til betaling af en præmie, men opnåelsen af et bestemt resultat i løbet.

33 Selv om det i hovedsagen forholder sig således, at betalingen af advokatens salær er underlagt en usikkerhed i forhold til udfaldet af retssagen, udgør salæret derimod den faktiske modværdi for den ydelse, der består i repræsentation af klienten for retsinstansen.

34 For så vidt som den forelæggende ret i øvrigt har henvist til momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), samt artikel 28 og 75, skal det blot bemærkes, at ingen af disse bestemmelser finder anvendelse på en tjenesteydelse som den omhandlede.

35 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at en parts repræsentation ved en advokat i en retssag udgør en levering af ydelser mod vederlag i denne bestemmelses forstand under omstændigheder, hvor denne ydelse leveres vederlagsfrit, men hvor lovgivningen i den pågældende medlemsstat bestemmer, at modparten, såfremt denne dømmes til at betale sagsomkostningerne, ligeledes pålægges at betale den nævnte advokat et salær, hvis størrelse fastsættes i henhold til den nævnte lovgivning.

Sagsomkostninger

36 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 sagsomkostningerne. 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 (Første 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 parts repræsentation ved en advokat i en retssag udgør en levering af ydelser mod vederlag i denne bestemmelses forstand under omstændigheder, hvor denne ydelse leveres vederlagsfrit, men hvor lovgivningen i den pågældende medlemsstat bestemmer, at modparten, såfremt denne dømmes til at betale sagsomkostningerne, ligeledes pålægges at betale den nævnte advokat et salær, hvis størrelse fastsættes i henhold til den nævnte lovgivning.

Underskrifter