Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

16. juli 2020*

»Præjudiciel forelæggelse – direktiv 2006/112/EF – merværdiafgift (moms) – artikel 9, stk. 1 – begrebet »afgiftspligtig person« – person, der udøver erhverv som advokat – endelig retsafgørelse – princippet om retskraft – rækkevidden af dette princip, såfremt afgørelsen er uforenelig med EU-retten«

I sag C-424/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Curtea de Apel București (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien) ved afgørelse af 15. februar 2019, indgået til Domstolen den 29. maj 2019, i sagen

Cabinet de avocat UR

mod

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice,

MJ,

NK,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Safjan, Domstolens vicepræsident, R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), og dommer N. Jääskinen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Cabinet de avocat UR ved D. Rădescu, avocat,

* Processprog: rumænsk.

– den rumænske regering først ved C.R. Canțăr, R.I. Hațieganu og A. Rotăreanu, derefter ved E. Gane, R.I. Hațieganu og A. Rotăreanu, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og A. Armenia, 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 9, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) og af princippet om retskraft.

2 Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Cabinet de avocat UR (herefter »UR«) og på den anden side Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (myndigheden for offentlige finanser, 3. distrikt, ved det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest, Rumænien), Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (myndigheden for offentlige finanser, 3. distrikt, Rumænien), MJ og NK vedrørende UR's pligt til at betale merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 2, stk. 1, i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»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 9, stk. 1, bestemmer:

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

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

Rumænsk ret

5 Artikel 431 i Codul de procedură civilă (den civile retsplejelov) med overskriften »Virkninger af retskraft« bestemmer følgende i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen:

»1. Intet kan indbringes for retten i samme egenskab, af samme grund og med samme formål.

2. Enhver part kan påberåbe sig en andens sags retskraft, såfremt der er en forbindelse med afgørelsen af denne sag.«

6 Den forelæggende ret har præciseret, at retskraftens »negative eller udslukkende virkning« er til hinder for en ny dom, når parterne, den retlige grund eller genstanden for søgsmålet er de samme, mens retskraftens »positive virkning« giver enhver part mulighed for at påberåbe sig retskraften som led i en tvist, når der er forbindelse med afgørelsen af sidstnævnte, som f.eks. at de rejste omtvistede spørgsmål er identiske.

7 Denne lovs artikel 432 med overskriften »Undtagelse fra retskraften« bestemmer:

»En undtagelse til retskraften kan i alle faser af sagens behandling påberåbes af retten eller af parterne, også for appelinstansen. Såfremt undtagelsen antages, kan det forværre den berørte parts situation efter dennes eget søgsmål i forhold til situationen som følge af den anfægtede afgørelse.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 UR, som er et advokatkontor med hjemsted i Rumænien, anmodede den 28. maj 2015 myndigheden for offentlige finanser, 3. distrikt, om med virkning for 2002 at blive slettet fra registret over momspligtige personer og om tilbagebetaling af den moms, som denne myndighed havde opkrævet i perioden fra den 1. januar 2010 til den 31. december 2014, eftersom advokatkontoret var blevet indført i dette register ved en fejl.

9 Eftersom myndigheden ikke besvarede denne anmodning, indstævnede UR de sagsøgte i hovedsagen for Tribunalul Bucureşti (retten i første instans i Bukarest, Rumænien) med påstand om, at myndigheden for offentlige finanser, 3. distrikt, pålægges at slette advokatkontoret fra registret over momspligtige personer, og at sagsøgte i hovedsagen tilpligtes at tilbagebetale UR den opkrævede moms.

10 Ved afgørelse af 17. februar 2017 frifandt Tribunalul Bucureşti (retten i første instans i Bukarest) sagsøgte.

11 Til støtte for den appel, som er iværksat til prøvelse af denne afgørelse for Curtea de Apel Bucureşti (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien), har UR påberåbt sig den retskraft, der er knyttet til den endelige dom af 30. april 2018, hvorved samme retsinstans, idet den tiltrådte dom af 21. september 2016, afsagt af Tribunalul Bucureşti (retten i første instans i Bukarest), fastslog, at en afgiftspligtig person som UR, der udøver et liberalt erhverv som advokat, ikke udøver økonomisk virksomhed og derfor ikke kan anses for at udøve transaktioner med levering af varer eller udveksling af tjenesteydelser, eftersom de kontrakter, der indgås med kunderne, er kontrakter om juridisk bistand og ikke kontrakter om levering af tjenesteydelser (herefter »dommen af 30. april 2018«).

12 Curtea de Apel Bucureşti (appeldomstolen i Bukarest) har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Omfatter begrebet »afgiftspligtig person« ved anvendelse af artikel 9, stk. 1, i [direktiv 2006/112] også enhver, der udøver advokaterhvervet?

2) Er det i medfør af princippet om EU-rettens forrang muligt i en senere sag at fravige retskraften af en endelig retsafgørelse, hvori det ved anvendelse og fortolkning af de nationale bestemmelser om merværdiafgift i det væsentlige er blevet fastslået, at en advokat ikke leverer varer, ikke udøver økonomisk virksomhed og ikke indgår tjenesteydelsesaftaler, men aftaler om juridisk bistand?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål

13 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en person, der udøver erhverv som advokat, skal anses for at være »afgiftspligtig person« i denne bestemmelses forstand.

14 I henhold til dette direktivs artikel 9, stk. 1, første afsnit, forstås ved »afgiftspligtig person« enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

15 De ord, der anvendes i denne bestemmelse, herunder ordet »enhver«, giver begrebet »afgiftspligtig person« en bred fortolkning, der er koncentreret om uafhængigheden under udøvelse af økonomisk virksomhed, således at enhver fysisk eller juridisk person – såvel offentligretlig som privat, og selv enheder uden status som juridisk person – der objektivt opfylder kriterierne i nævnte bestemmelse, skal anses for momspligtige personer (dom af 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 28, og af 12.10.2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 27).

16 Hvad angår artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 definerer denne bestemmelse begrebet »økonomisk virksomhed«, således at det omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder navnlig liberale og dermed sidestillede erhverv.

17 Eftersom advokaterhvervet er et liberalt erhverv, følger det derfor af artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112, at en person, der udøver dette erhverv, udøver økonomisk virksomhed og skal anses for at være »afgiftspligtig person« i denne bestemmelses forstand.

18 Det skal endvidere bemærkes, at momsen i henhold til direktiv 2006/112 har et meget vidt anvendelsesområde, da de afgiftspligtige transaktioner i henhold til dets artikel 2 om momspligtige transaktioner ud over indførsel af goder omfatter erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab (dom af 19.7.2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, præmis 24, og af 3.9.2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, præmis 33).

19 Endvidere fastslog Domstolen i præmis 49 i dom af 17. juni 2010, Kommissionen mod Frankrig (C-492/08, EU:C:2010:348), at denne medlemsstat ikke kunne anvende en nedsat momssats på ydelser, som leveres af advokater, for hvilke disse godtgøres helt eller delvist af staten inden for rammerne af ordningen for fri proces. Denne vurdering forudsætter nødvendigvis, at disse ydelser er blevet anset for at være momspligtige, og at disse advokater, som i denne sag blev kvalificeret som »private virksomheder, der drives med gevinst for øje«, blev anset for at handle som afgiftspligtige personer.

20 Henset til det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en person, der udøver erhverv som advokat, skal anses for at være »afgiftspligtig person« i denne bestemmelses forstand.

Om det andet spørgsmål

21 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en national retsinstans som led i en tvist vedrørende moms anvender princippet om retskraft, når dette princip hindrer, at denne retsinstans tager hensyn til de gældende EU-bestemmelser på momsområdet.

22 I denne forbindelse bemærkes indledningsvis den betydning, som princippet om retskraft har i både Unionens retsorden og i de nationale retsordener. Såvel hensynet til at sikre en stabil retstilstand og stabile retlige relationer som retsplejehensyn gør det nemlig påkrævet, at retsafgørelser, der er blevet endelige, efter at de hjemlede appelmuligheder er udnyttet, eller efter at appelfristerne er udløbet, ikke længere kan anfægtes (dom af 3.9.2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, præmis 22, af 11.9.2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, præmis 26, og af 4.3.2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, præmis 64).

23 Følgelig er en national retsinstans ikke efter EU-retten forpligtet til at undlade at anvende nationale processuelle regler, hvorved en retsafgørelse tillægges retskraft, uanset at dette ville gøre det muligt at afhjælpe en national situation, der er i strid med EU-retten (dom af 11.9.2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

24 EU-retten kræver navnlig ikke, at en retsinstans for at tage hensyn til den fortolkning af en relevant bestemmelse i EU-retten, som er anlagt af Domstolen, principielt skal genoptage sin retskraftige afgørelse (dom af 11.9.2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, præmis 28, og af 4.3.2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, præmis 66).

25 Hvis der ikke findes EU-retlige bestemmelser på området, tilkommer det medlemsstaterne i deres interne retsorden at fastsætte fremgangsmåderne for gennemførelse af princippet om retskraft i medfør af princippet om medlemsstaternes procesautonomi. Disse må imidlertid ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende krav på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må ikke være udformet således, at de i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve rettigheder, som hjemles i Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) (dom af 3.9.2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, præmis 24, af 10.7.2014, Impresa Pizzarotti, C-213/13, EU:C:2014:2067, præmis 54, og af 4.3.2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, præmis 58).

26 Såfremt de anvendelige nationale processuelle regler indeholder en mulighed for, at den nationale retsinstans under visse omstændigheder kan genoptage en retskraftig afgørelse for at bringe situationen i overensstemmelse med national ret, skal denne mulighed i overensstemmelse med ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet følgelig anvendes, hvis disse betingelser er opfyldt, med henblik på at bringe situationen i hovedsagen i overensstemmelse med EU-retten (dom af 11.9.2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

27 I den foreliggende sag har den forelæggende ret anført, at appellanten i hovedsagen har påberåbt sig »den positive virkning« af den retskraft, der er knyttet til dens dom af 30. april 2018.

28 Denne retsinstans har præciseret, at såfremt den måtte finde, at denne dom er retskraftig, kan betragtningerne heri danne en afgiftsmæssig præcedens, som er gunstig for denne appellant, og udgøre grundlaget for afgørelsen af tvisten i hovedsagen.

29 Det fremgår ligeledes af forelæggelsesafgørelsen, at tvisten i hovedsagen vedrører perioden fra den 1. januar 2010 til den 31. december 2014, mens dommen af 30. april 2018 vedrørte perioden fra den 1. januar 2011 til den 30. november 2014. Genstanden for den nævnte tvist, nemlig anmodningen om med virkning for 2002 at blive slettet fra registret over momspligtige personer og om tilbagebetaling af den moms, som myndigheden for offentlige finanser havde opkrævet i den omhandlede periode, er endvidere anderledes end genstanden for den tvist, der gav anledning til nævnte dom.

30 Såfremt den forelæggende ret i medfør af de gældende rumænske procesbestemmelser havde mulighed for at frifinde indstævnte i hovedsagen, ville den være forpligtet hertil for at sikre den fulde virkning af EU-retten, i dette tilfælde direktiv 2006/112, ved om fornødent af egen drift at undlade at anvende den fortolkning, som den havde lagt til grund i dommen af 30. april 2018, eftersom denne fortolkning ikke er forenelig med EU-retten (jf. analogt dom af 4.3.2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, præmis 61, og af 5.3.2020, OPR-Finance, C-679/18, EU:C:2020:167, præmis 44).

31 I modsat fald – såfremt denne ret finder, at anvendelsen af princippet om retskraft er til hinder for, at der rejses tvivl om en retsafgørelse som dommen af 30. april 2018, også selv om denne afgørelse indebærer en tilsidesættelse af EU-retten – kan denne anvendelse ikke ligeledes hindre denne ret i at rejse tvivl med hensyn til nogen konstatering vedrørende et fælles grundlæggende forhold, som behandles i en sådan afgørelse, i forbindelse med domstolsprøvelsen af en anden afgørelse fra den kompetente afgiftsmyndighed vedrørende samme skatteyder eller afgiftspligtige person, men vedrørende et andet skatteår (jf. i denne retning dom af 3.9.2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, præmis 29).

32 En sådan anvendelse af princippet om retskraft bevirker således i et tilfælde, hvor den endelige retsafgørelse er baseret på en urigtig fortolkning af EU-lovgivningen på momsområdet, at den ukorrekte anvendelse af denne lovgivning gentages for hvert nyt skatteår, uden at det er muligt at korrigere denne urigtige fortolkning (jf. i denne retning dom af 3.9.2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, præmis 30).

33 Sådanne vidtgående hindringer for en effektiv anvendelse af de EU-retlige regler på momsområdet kan ikke med rimelighed begrundes under henvisning til retssikkerhedsprincippet og må derfor anses for at være i strid med effektivitetsprincippet (jf. i denne retning dom af 3.9.2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, præmis 31).

34 Henset til det ovenstående skal det andet spørgsmål besvares med, at EU-retten skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en national retsinstans som led i en tvist vedrørende moms anvender princippet om retskraft, når denne tvist ikke vedrører en tilsvarende afgiftsperiode som den, der var omhandlet i den tvist, der gav anledning til den retskraftige retsafgørelse, eller har samme genstand som denne, og når anvendelsen af dette princip hindrer, at denne retsinstans tager hensyn til gældende EU-bestemmelser på momsområdet.

Sagsomkostninger

35 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 de 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 (Sjette Afdeling) for ret:

1) **Artikel 9, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en person, der udøver erhverv som advokat, skal anses for at være »afgiftspligtig person« i denne bestemmelses forstand.**

2) **EU-retten er til hinder for, at en national retsinstans som led i en tvist vedrørende merværdiafgift (moms) anvender princippet om retskraft, når denne tvist ikke vedrører en tilsvarende afgiftsperiode som den, der var omhandlet i den tvist, der gav anledning til den retskraftige retsafgørelse, eller har samme genstand som denne, og når anvendelsen af dette princip hindrer, at denne retsinstans tager hensyn til gældende EU-bestemmelser på momsområdet.**

Underskrifter