Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 16 juli 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2006/112/EG – Mervärdesskatt – Artikel 9.1 – Begreppet ’beskattningsbar person’ – Person som utövar advokatyrket – Lagakraftvunnet domstolsavgörande – Principen om rättskraft – Principens räckvidd när avgörandet är oförenligt med unionsrätten”

I mål C-424/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel București (Appellationsdomstolen i Bukarest, Rumänien) genom beslut av den 15 februari 2019, som inkom till domstolen den 29 maj 2019, i målet

Cabinet de avocat UR

mot

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

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice,

MJ,

NK,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Safjan, domstolens vice ordförande R. Silva de Lapuerta (referent), samt domaren N. Jääskinen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

* Rättegångsspråk: rumänska.

– Rumäniens regering, inledningsvis genom C. R. Canțăr, R. I. Hațieganu och A. Rotăreanu, därefter genom E. Gane, R. I. Hațieganu och A. Rotăreanu, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och A. Armenia, 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 artikel 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) och av principen om rättskraft.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, Cabinet de avocat UR (nedan kallad UR) och, å andra sidan, Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (myndigheten för offentliga finanser, sektor 3, företrädd av det regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Bukarest, Rumänien), Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (myndigheten för offentliga finanser, sektor 3, Rumänien), MJ och NK, angående huruvida UR ska anses vara skyldig att betala mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 i direktiv 2006/112 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 Artikel 9.1 i samma direktiv har följande lydelse:

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

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

Rumänsk rätt

5 I artikel 431 i Codul de procedură civilă (civilprocesslagen), som har rubriken ”Rättskraft”, föreskrivs följande i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet:

”1. Ingen får stämmas två gånger i samma egenskap, på samma grund och avseende samma föremål.

2. Varje part kan åberopa ett tidigare lagakraftvunnet avgörande i ett annat mål om det finns en koppling till det sistnämnda.”

6 Den hänskjutande domstolen har preciserat att rättskraftens ”negativa eller utsläckande verkan” utgör hinder för ett nytt avgörande när parterna, den rättsliga grunden och föremålet är desamma, medan rättskraftens ”positiva verkan” ger parterna möjlighet att göra gällande ett tidigare lagakraftvunnet avgörande i ett annat mål om det finns en koppling till det sistnämnda, såsom att de omtvistade frågorna är identiska.

7 I artikel 432 i civilprocesslagen, som har rubriken ”Undantag från rättskraft”, föreskrivs följande:

”Undantag från rättskraft får göras gällande av domstolen eller av parterna när som helst under förfarandet, även vid domstolen som prövar överklagandet. Om undantag medges kan detta leda till att den berörda partens situation försämras till följd av dennes egen talan i förhållande till den situation som följer av det angripna beslutet.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 UR, en advokatbyrå etablerad i Rumänien, begärde den 28 maj 2015 att myndigheten för offentliga finanser, sektor 3, skulle stryka UR ur registret över beskattningsbara personer avseende mervärdesskatt, med verkan från och med år 2002, samt återbetalning av den mervärdesskatt som denna myndighet hade uppburit under perioden från den 1 januari 2010 till den 31 december 2014, med motiveringen att UR felaktigt hade skrivits in i registret.

9 Mot bakgrund av att myndigheten inte besvarade denna begäran väckte UR talan mot motparterna i det nationella målet vid Tribunalul Bucureşti (Förstainstansdomstolen i Bukarest, Rumänien) och yrkade att denna domstol skulle förelägga myndigheten för offentliga finanser, sektor 3, att stryka UR ur registret över beskattningsbara personer avseende mervärdesskatt och förplikta motparterna i det nationella målet att återbetala den uppburna mervärdesskatten till UR.

10 Genom beslut av den 17 februari 2017 ogillade Tribunalul Bucureşti (Förstainstansdomstolen i Bukarest) UR:s talan.

11 Till stöd för sitt överklagande av detta beslut, som ingavs till Curtea de Apel Bucureşti (Appellationsdomstolen i Bukarest, Rumänien), åberopade UR rättskraften hos en lagakraftvunnen dom av den 30 april 2018, genom vilken samma domstol, genom att fastställa en dom av den 21 september 2016 från Tribunalul Bucureşti (Förstainstansdomstolen i Bukarest), slog fast att en skattebetalare, såsom UR, som utövar ett fritt yrke som advokat, inte utövar någon ekonomisk verksamhet och, därmed, inte ska anses utföra transaktioner gällande leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, eftersom de avtal som UR ingått med sina klienter är avtal om juridiskt biträde och inte avtal om tillhandahållande av tjänster (nedan kallad domen av den 30 april 2018).

12 Mot denna bakgrund beslutade Curtea de Apel Bucureşti (Appellationsdomstolen i Bukarest) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Omfattar begreppet beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv [2006/112] även den som utövar advokatyrket?

2) Är det enligt principen om unionsrättens företräde möjligt att, i ett senare förfarande, göra avsteg från den rättskraft som gäller för ett lagakraftvunnet domstolsavgörande, i vilket det har fastställts att en advokat vid tillämpningen och tolkningen av den nationella lagstiftningen gällande mervärdesskatt, varken levererar varor, eller bedriver ekonomisk verksamhet eller ingår avtal om tillhandahållande av tjänster, utan ingår avtal om rättsligt biträde?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

13 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 9.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en person som utövar advokatyrket ska anses vara en beskattningsbar person i den mening som avses i denna bestämmelse.

14 Enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet avses med ”beskattningsbar person” den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

15 Det ord som används i denna bestämmelse, bland annat orden ”den som” ger begreppet beskattningsbar person en vid definition som fokuserar på självständigheten vid utövandet av en ekonomisk verksamhet, vilket innebär att samtliga fysiska eller juridiska personer, både offentligrättsliga och privaträttsliga, och till och med enheter som inte är egna rättssubjekt, vilka objektivt sett uppfyller kriterierna i denna bestämmelse, anses vara beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt (dom av den 29 september 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 28, och dom av den 12 oktober 2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 27).

16 I artikel 9.1 andra stycket i direktiv 2006/112 definieras begreppet ekonomisk verksamhet som varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, vilket bland annat inbegriper, verksamheter inom fria och därmed likställda yrken.

17 Eftersom advokatyrket är ett fritt yrke, följer det följaktligen av artikel 9.1 i direktiv 2006/112 att en person som utövar detta yrke utövar en ekonomisk verksamhet och ska anses vara en beskattningsbar person i den mening som avses i denna bestämmelse.

18 Det ska dessutom erinras om att direktiv 2006/112 fastställer ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt. I artikel 2, som avser beskattningsbara transaktioner, anges att mervärdesskatt, förutom för import av varor, ska betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor, leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning inom landets territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap (dom av den 19 juli 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punkt 24, och dom av den 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, punkt 33).

19 I punkt 49 i dom av den 17 juni 2010, kommissionen/Frankrike (C-492/08, EU:C:2010:348), slog domstolen dessutom fast att en medlemsstat inte får tillämpa en reducerad mervärdesskattesats för tjänster som advokater tillhandahåller inom ramen för rättshjälpssystemet och för vilka de ersätts helt

eller delvis av staten. Denna bedömning förutsätter med nödvändighet att dessa tjänster ansågs vara skattepliktiga och att dessa advokater, som i den domen kvalificerades som ”privata företag som drivs i vinstsyfte”, ansågs agera i egenskap av beskattningsbara personer.

20 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras på följande sätt: Artikel 9.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en person som utövar advokatyrket ska anses vara en beskattningsbar person i den mening som avses i denna bestämmelse.

Den andra frågan

21 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida unionsrätten ska tolkas så, att den utgör hinder för att en nationell domstol, i ett mål avseende mervärdesskatt, tillämpar principen om rättskraft, när tillämpningen av denna princip skulle hindra den nationella domstolen från att beakta unionsbestämmelserna på området för mervärdesskatt.

22 Domstolen erinrar inledningsvis om att principen om rättskraft har stor betydelse i såväl unionsrätten som de nationella rättsordningarna. För att säkerställa såväl en stabil rättsordning och stabila rättsförhållanden som en god rättskipning, är det viktigt att domstolsavgöranden som vunnit laga kraft efter det att tillgängliga rättsmedel har uttömts eller fristerna för dessa har löpt ut inte längre kan angripas (dom av den 3 september 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punkt 22, dom av den 11 september 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, punkt 26, och dom av den 4 mars 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 64).

23 En nationell domstol är enligt unionsrätten följaktligen inte skyldig att underlåta att tillämpa nationella processuella regler som innebär att domstolsavgöranden vinner laga kraft, även om den därmed skulle kunna bringa nationella förhållanden som är oförenliga med unionsrätten att upphöra (dom av den 11 september 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

24 Unionsrätten kräver nämligen inte att en nationell domstol, för att beakta EU-domstolens tolkning av en relevant unionsbestämmelse, i princip måste ändra sitt lagakraftvunna avgörande (dom av den 11 september 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, punkt 28, och dom av den 4 mars 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 66).

25 Eftersom det saknas unionslagstiftning på området bestäms formerna för att genomföra principen om rättskraft av medlemsstaternas nationella rättsordningar enligt principen om medlemsstaternas processuella autonomi. De får emellertid varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande förhållanden som grundas på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller vara utformade på sådant sätt att de medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen) (dom av den 3 september 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punkt 24, dom av den 10 juli 2014, Impresa Pizzarotti, C-213/13, EU:C:2014:2067, punkt 54, och dom av den 4 mars 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 58).

26 Om det därför, i de tillämpliga nationella processuella bestämmelserna, föreskrivs en rätt för den nationella domstolen att, under vissa villkor, ändra ett lagakraftvunnet avgörande för att situationen ska bli förenlig med den nationella rätten, ska denna möjlighet ges företräde i enlighet med likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen, förutsatt att dessa villkor är uppfyllda, i syfte att göra den aktuella situationen förenlig med unionsrätten (dom av den 11 september 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, punkt 29, och där angiven rättspraxis).

27 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen uppgett att klaganden i det nationella målet har åberopat den ”positiva verkan” av den rättskraft som domen av den 30 april 2018 har.

28 Den hänskjutande domstolen har preciserat att om den skulle anse att domen vunnit laga kraft, skulle övervägandena i domen kunna få en prejudicerande verkan till förmån för klaganden och utgöra grund för utgången i det nationella målet.

29 Av beslutet om hänskjutande framgår även att målet vid den nationella domstolen gäller perioden från den 1 januari 2010 till den 31 december 2014, medan domen av den 30 april 2018 gäller perioden från den 1 januari 2011 till den 30 november 2014. Föremålet för det aktuella nationella målet, det vill säga en begäran om att strykas ur registret över beskattningsbara personer avseende mervärdesskatt, med verkan från och med år 2002, och återbetalning av den mervärdesskatt som den rumänska myndigheten för offentliga finanser uppburit under den aktuella perioden skiljer sig från föremålet i det mål som gav upphov till nämnda dom.

30 För det fall den hänskjutande domstolen enligt tillämpliga rumänska processuella regler skulle ha möjlighet att ogilla talan i det nationella målet, ankommer det på den hänskjutande domstolen att använda denna möjlighet och säkerställa att unionsrätten, i förevarande fall direktiv 2006/112, ges full verkan genom att, med stöd av sin egen behörighet, om det behövs, underlåta att tillämpa den tolkning som den gjorde i sin dom av den 30 april 2018, i den mån tolkningen inte är förenlig med unionsrätten (se, analogt, dom av den 4 mars 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 61, och dom av den 5 mars 2020, OPR-Finance, C-679/18, EU:C:2020:167, punkt 44).

31 För det fall den hänskjutande domstolen tvärtom skulle anse att tillämpningen av principen om rättskraft skulle hindra att ett domstolsavgörande, såsom domen av den 30 april 2018, ifrågasätts, trots att avgörandet innebär ett åsidosättande av unionsrätten, kan denna tillämpning inte även hindra den hänskjutande domstolen från att, vid domstolsprövningen av ett annat beslut från den behöriga skattemyndigheten avseende samma skattebetalare eller beskattningsbara person men ett annat beskattningsår, ifrågasätta varje fastställande rörande en gemensam fråga som avgjorts genom ett sådant avgörande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 september 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punkt 29).

32 En sådan tillämpning av principen om rättskraft skulle nämligen, för det fall det lagakraftvunna domstolsavgörandet grundade sig på en felaktig tolkning av unionsbestämmelserna på området för mervärdesskatt, få till följd att den felaktiga tillämpningen av dessa bestämmelser återupprepades för varje nytt beskattningsår, utan att det var möjligt att rätta till denna felaktiga tolkning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 september 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punkt 30).

33 Så omfattande hinder för en effektiv tillämpning av unionsbestämmelserna om mervärdesskatt kan emellertid inte rimligen motiveras av rättssäkerhetsprincipen och ska därför anses strida mot effektivitetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 september 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punkt 31).

34 Mot denna bakgrund ska den andra frågan besvaras på följande sätt: Unionsrätten utgör hinder för att en nationell domstol, i ett mål avseende mervärdesskatt, tillämpar principen om rättskraft, när detta mål inte avser en beskattningsperiod som är identisk med den beskattningsperiod som var aktuell i det mål som gav upphov till det rättskraftiga domstolsavgörandet, och inte heller har samma föremål som detta, och när tillämpningen av denna princip skulle hindra den nationella domstolen från att beakta unionsbestämmelserna på området för mervärdesskatt.

Rättegångskostnader

35 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 (sjätte avdelningen) följande:

1) **Artikel 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en person som utövar advokatyrket ska anses vara en beskattningsbar person i den mening som avses i denna bestämmelse.**

2) **Unionsrätten utgör hinder för att en nationell domstol, i ett mål avseende mervärdesskatt, tillämpar principen om rättskraft, när detta mål inte avser en beskattningsperiod som är identisk med den beskattningsperiod som var aktuell i det mål som gav upphov till det rättskraftiga domstolsavgörandet, och inte heller har samma föremål som detta, och när tillämpningen av denna princip skulle hindra den nationella domstolen från att beakta unionsbestämmelserna på området för mervärdesskatt.**

Underskrifter