ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

16 juli 2020*

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2006/112/EG – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Artikel 9, lid 1 – Begrip ‚belastingplichtige' – Persoon die het beroep van advocaat uitoefent – Definitieve rechterlijke uitspraak – Beginsel van gezag van gewijsde – Draagwijdte van dat beginsel wanneer die uitspraak in strijd is met het Unierecht"

In zaak C-424/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Curte de Apel Bucureşti (rechter in tweede aanleg Boekarest, Roemenië) bij beslissing van 15 februari 2019, ingekomen bij het Hof op 29 mei 2019, in de procedure

Cabinet de avocat UR

tegen

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

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice,

MJ,

NK,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: M. Safjan, kamerpresident, R. Silva de Lapuerta (rapporteur), vicepresident van het Hof, N. Jääskinen, rechter,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Cabinet de avocat UR, vertegenwoordigd door D. Rădescu, avocat,

* Procestaal: Roemeens.

– de Roemeense regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door C. R. Canțăr, R. I. Hațieganu en A. Rotăreanu, vervolgens door E. Gane, R. I. Hațieganu en A. Rotăreanu als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en A. Armenia als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), en het beginsel van gezag van gewijsde.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Cabinet de avocat UR (hierna: „UR") enerzijds en Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (dienst openbare financiën, sector 3, vertegenwoordigd door het directoraat-generaal openbare financiën van Boekarest, Roemenië), Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (dienst openbare financiën, sector 3, Roemenië), MJ en NK anderzijds over de vraag of UR is onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 2, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de BTW onderworpen:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]"

4 Artikel 9, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit' worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

Roemeens recht

5 Artikel 431 van de Cod de procedură civilă (wetboek van burgerlijk procesrecht), met als opschrift „Gevolgen van het gezag van gewijsde", in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, bepaalt:

„1. Niemand mag twee keer voor de rechter worden gedaagd in dezelfde hoedanigheid, om dezelfde reden en betreffende hetzelfde voorwerp.

2. Elke partij kan zich op het gezag van gewijsde van een andere zaak beroepen indien er een verband bestaat met de afhandeling van die zaak."

6 De verwijzende rechter merkt op dat de „negatieve of uitdovende werking" van het gezag van gewijsde in de weg staat aan een nieuwe rechterlijke uitspraak wanneer de partijen, de rechtsgrond en het voorwerp van de vordering identiek zijn, terwijl de „positieve werking" van het gezag van gewijsde inhoudt dat elke partij zich kan beroepen op het gezag van gewijsde van een geschil wanneer er een verband bestaat met de beslechting van dat geschil, zoals het geval is wanneer de litigieuze kwesties die rijzen identiek zijn.

7 Artikel 432 van dat wetboek, met als opschrift „Exceptie van gezag van gewijsde", bepaalt:

„De exceptie van gezag van gewijsde kan door de rechter of door de partijen in elk stadium van de procedure worden opgeworpen, zelfs voor de cassatierechter. Indien de exceptie wordt toegewezen, kan dit tot gevolg hebben dat de situatie van de betrokken partij ten gevolge van het door hem ingestelde beroep verslechtert ten opzichte van de situatie die uit de bestreden beslissing voortvloeit."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

8 UR, een in Roemenië gevestigd advocatenkantoor, heeft op 28 mei 2015 bij de dienst openbare financiën, sector 3, een verzoek ingediend tot schrapping, met ingang van 2002, uit het register van btw-plichtigen en tot teruggaaf van de btw die deze dienst in de periode van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2014 heeft geïnd, op grond dat hij ten onrechte in dat register was ingeschreven.

9 Aangezien de betrokken overheidsdienst niet op dit verzoek heeft geantwoord, heeft UR verweerders in het hoofdgeding voor de Tribunal București (rechter in eerste aanleg Boekarest, Roemenië) gedagvaard en die rechter verzocht om de dienst openbare financiën, sector 3, te gelasten hem uit het register van belastingplichtigen voor btw-doeleinden te schrappen en verweerders in het hoofdgeding hoofdelijk te gelasten hem de geïnde btw terug te betalen.

10 Bij beslissing van 17 februari 2017 heeft de Tribunal București het beroep van UR verworpen.

11 Ter ondersteuning van het bij de Curte de Apel București (rechter in tweede aanleg Boekarest, Roemenië) tegen die beslissing ingestelde beroep beroept UR zich op het gezag van gewijsde van een arrest van 30 april 2018, dat definitief geworden is en waarbij die rechter een uitspraak van 21 september 2016 van de Tribunal București heeft bevestigd en heeft geoordeeld dat een belastingplichtige als UR, die het vrij beroep van advocaat uitoefent, geen economische activiteit uitoefent en derhalve niet kan worden beschouwd als iemand die goederen levert of diensten verricht, aangezien de overeenkomsten die hij met zijn cliënten sluit, overeenkomsten voor juridische bijstand zijn en geen overeenkomsten voor het verrichten van diensten (hierna: „arrest van 30 april 2018").

12 In deze omstandigheden heeft de Curte de Apel Bucureşti de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Valt bij de toepassing van artikel 9, lid 1, van richtlijn [2006/112] ook de beoefenaar van het beroep van advocaat onder het begrip ‚belastingplichtige'?

2) Is het op grond van het beginsel van voorrang van het Unierecht mogelijk dat in een latere procedure wordt afgeweken van het gezag van gewijsde van een definitieve rechterlijke uitspraak waarin in essentie is geoordeeld dat bij de toepassing en de uitlegging van de nationale regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde de advocaat geen goederen levert, geen economische activiteit verricht, en geen dienstenovereenkomsten maar overeenkomsten voor juridische bijstand sluit?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

13 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een persoon die het beroep van advocaat uitoefent, moet worden beschouwd als een „belastingplichtige" in de zin van die bepaling.

14 Volgens artikel 9, lid 1, eerste alinea, van die richtlijn wordt als „belastingplichtige" beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

15 Door de in die bepaling gebruikte bewoordingen, met name „eenieder", wordt het begrip „belastingplichtige" ruim gedefinieerd met de nadruk op de zelfstandigheid in de uitoefening van een economische activiteit, in die zin dat alle natuurlijke personen en – zowel publiekrechtelijke als privaatrechtelijke – rechtspersonen en zelfs entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid die objectief gezien de criteria van die bepaling vervullen, als btw-plichtigen worden beschouwd (arresten van 29 september 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punt 28, en 12 oktober 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, punt 27).

16 In artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 wordt het begrip „economische activiteit" omschreven als alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van met name de uitoefening van vrije beroepen.

17 Aangezien het beroep van advocaat een vrij beroep is, volgt uit artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 derhalve dat een persoon die dit beroep uitoefent, een economische activiteit uitoefent en moet worden beschouwd als een „belastingplichtige" in de zin van die bepaling.

18 Bovendien zij erop gewezen dat richtlijn 2006/112 de btw een zeer ruime werkingssfeer geeft, aangezien artikel 2, betreffende de belastbare handelingen, behalve op de invoer van goederen ook betrekking heeft op de intracommunautaire verwerving van goederen, de leveringen van goederen en de diensten die in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht (arresten van 19 juli 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punt 24, en 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, punt 33).

19 Voorts heeft het Hof in punt 49 van het arrest van 17 juni 2010, Commissie/Frankrijk (C-492/08, EU:C:2010:348), geoordeeld dat een lidstaat geen verlaagd btw-tarief mag toepassen op de diensten van advocaten waarvoor dezen door de staat geheel of gedeeltelijk worden vergoed in het kader van de

rechtsbijstandsregeling. Deze beoordeling veronderstelt echter noodzakelijkerwijs dat deze diensten worden beschouwd als aan btw onderworpen diensten en dat die advocaten – die in dat arrest worden omschreven als „particuliere entiteiten met winstoogmerk" – als belastingplichtigen hebben gehandeld.

20 Gelet op een en ander moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een persoon die het beroep van advocaat uitoefent, moet worden beschouwd als een „belastingplichtige" in de zin van die bepaling.

Tweede vraag

21 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat in het kader van een geding inzake btw een nationale rechter het beginsel van het gezag van gewijsde toepast wanneer dit beginsel eraan in de weg staat dat die rechter de regelgeving van de Unie inzake btw in aanmerking neemt.

22 In dit verband moet meteen worden gewezen op het belang van het beginsel van het gezag van gewijsde, zowel in de rechtsorde van de Unie als in de nationale rechtsordes. Ter verzekering zowel van de stabiliteit van het recht en de rechtsbetrekkingen als van een goede rechtsbedeling is het immers van belang dat rechterlijke beslissingen die definitief zijn geworden nadat de beschikbare beroepsmogelijkheden zijn uitgeput of na afloop van de voor deze beroepsmogelijkheden gestelde termijnen, niet meer in geding kunnen worden gebracht (arresten van 3 september 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punt 22; 11 september 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, punt 26, en 4 maart 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punt 64).

23 Derhalve gebiedt het recht van de Unie een nationale rechter niet, nationale procedureregels die een rechterlijke beslissing gezag van gewijsde verlenen buiten toepassing te laten, ook al zou daardoor een nationale situatie die onverenigbaar is met dat recht kunnen worden hersteld (arrest van 11 september 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 In het bijzonder vereist het Unierecht niet dat een nationale rechterlijke instantie uit principe terugkomt op een in kracht van gewijsde gegane beslissing om rekening te houden met de uitlegging die het Hof aan een relevante bepaling van dat recht heeft gegeven (arresten van 11 september 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, punt 28, en 4 maart 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punt 66).

25 Bij gebreke van een Unieregeling ter zake is de wijze waarop het beginsel van het gezag van gewijsde ten uitvoer wordt gelegd, krachtens het beginsel van de procedurele autonomie van de lidstaten een zaak van de interne rechtsorde van die staten. Deze nadere regels mogen evenwel niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke situaties krachtens intern recht gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel) en mogen de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel) (arresten van 3 september 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punt 24; 10 juli 2014, Impresa Pizzarotti, C-213/13, EU:C:2014:2067, punt 54, en 4 maart 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punt 58).

26 Wanneer de toepasselijke nationale procedureregels voorzien in de mogelijkheid voor de nationale rechter om onder bepaalde voorwaarden terug te komen op een in gezag van gewijsde gegane beslissing om een situatie met het nationale recht verenigbaar te maken, moet die mogelijkheid, gelet op de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid, ook bestaan – mits aan die voorwaarden is voldaan – om de betrokken situatie weer in overeenstemming te brengen met het recht van de Unie (arrest van 11 september 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 In de onderhavige zaak geeft de verwijzende rechter aan dat verzoeker in het hoofdgeding zich beroept op de „positieve werking" van het gezag van gewijsde van zijn arrest van 30 april 2018.

28 De verwijzende rechter merkt op dat, indien hij zou oordelen dat dit arrest gezag van gewijsde heeft, de daarin vervatte overwegingen voor verzoeker een gunstig fiscaal precedent zouden kunnen scheppen en de grondslag zouden kunnen vormen voor de beslechting van het geschil in het hoofdgeding.

29 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt ook dat het hoofdgeding betrekking heeft op de periode van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2014, terwijl het arrest van 30 april 2018 betrekking had op de periode van 1 januari 2011 tot en met 30 november 2014. Bovendien verschilt het voorwerp van het hoofdgeding, namelijk een verzoek tot schrapping, met ingang van 2002, uit het register van btw-plichtigen en tot teruggaaf van de btw die door de Roemeense dienst openbare financiën in de betrokken periode is geïnd, van dat van de zaak die tot genoemd arrest heeft geleid.

30 Ingeval de verwijzende rechter krachtens de toepasselijke Roemeense procedureregels de mogelijkheid heeft om het beroep in het hoofdgeding te verwerpen, staat het dus aan hem om van deze mogelijkheid gebruik te maken en te zorgen voor de volle werking van het Unierecht – in casu richtlijn 2006/112 – door zo nodig op eigen gezag de uitlegging die hij in zijn arrest van 30 april 2018 heeft gegeven, buiten toepassing te laten wanneer deze uitlegging niet verenigbaar is met het Unierecht (zie naar analogie arresten van 4 maart 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punt 61, en 5 maart 2020, OPR-Finance, C-679/18, EU:C:2020:167, punt 44).

31 Indien deze rechter daarentegen zou oordelen dat de toepassing van het beginsel van het gezag van gewijsde belet dat een rechterlijke uitspraak, zoals het arrest van 30 april 2018, opnieuw in geding wordt gebracht, ook al bevat deze beslissing een schending van het Unierecht, mag de toepassing van dat beginsel hem niet ook beletten om bij de rechterlijke toetsing van een andere beslissing van de bevoegde belastingdienst ten aanzien van dezelfde belastingplichtige, doch voor een ander belastingjaar, een vaststelling betreffende een gemeen fundamenteel punt in een dergelijke uitspraak opnieuw in twijfel te trekken (zie in die zin arrest van 3 september 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punt 29).

32 Een dergelijke toepassing van het beginsel van het gezag van gewijsde heeft immers tot gevolg dat, gesteld dat de definitief geworden rechterlijke uitspraak steunt op een onjuiste uitlegging van de regelgeving van de Unie inzake btw, de onjuiste toepassing van deze regeling wordt herhaald voor elk nieuw belastingjaar, zonder dat deze onjuiste uitlegging kan worden bijgestuurd (zie in die zin arrest van 3 september 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punt 30).

33 Dermate grote belemmeringen van de daadwerkelijke toepassing van de Unierechtelijke regels inzake de belasting over de toegevoegde waarde kunnen niet redelijkerwijs worden gerechtvaardigd door het rechtszekerheidsbeginsel en moeten dus in strijd met het doeltreffendheidsbeginsel worden geacht (zie in die zin arrest van 3 september 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punt 31).

34 Gelet op het voorgaande moet op de tweede vraag worden geantwoord dat het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat een nationale rechter het beginsel van het gezag van gewijsde in een btw-geschil toepast, wanneer dit geschil geen betrekking heeft op hetzelfde belastingtijdvak als dat welk aan de orde was in het geschil dat heeft geleid tot de rechterlijke beslissing met gezag van gewijsde, en evenmin hetzelfde voorwerp heeft als dit geschil, en de toepassing van dit beginsel eraan in de weg staat dat die rechter de regelgeving van de Unie inzake btw in aanmerking neemt.

Kosten

35 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat een persoon die het beroep van advocaat uitoefent, moet worden beschouwd als een „belastingplichtige" in de zin van die bepaling.**

2) **Het Unierecht verzet zich ertegen dat een nationale rechter het beginsel van het gezag van gewijsde in een geschil inzake de belasting over de toegevoegde waarde (btw) toepast, wanneer dit geschil geen betrekking heeft op hetzelfde belastingtijdvak als dat welk aan de orde was in het geschil dat heeft geleid tot de rechterlijke beslissing met gezag van gewijsde, en evenmin hetzelfde voorwerp heeft als dit geschil, en de toepassing van dit beginsel eraan in de weg staat dat die rechter de regelgeving van de Unie inzake btw in aanmerking neemt.**

ondertekeningen