



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremSAT den 8. maj 2025¹

Sag C-744/23 [Zlakov]ⁱ

T.P.T.

mod

»Financial Bulgaria« EOOD

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Sofijski rajonen sad (kredsdomstolen i Sofia, Bulgarien))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – afgiftspligtige transaktioner – vederlagsfri tjenesteydelse på grund af usikkerhed om et resultatbaseret salær – juridiske tjenesteydelser, som en momsregistreret advokat har udført pro bono – lovbestemt mindstesalær, som den tabende part skal betale, hvis sagen vindes«

I. Indledning

1. Inden for momsretten lægges der principielt kun afgift på transaktioner, hvor en afgiftspligtig person ved hjælp af en levering af varer eller tjenesteydelser forsyner en anden person med et forbrugsgode *mod vederlag*. En afgiftspligtig persons vederlagsfrie forsyning af en forbruger er principielt ikke afgiftspligtig. Den forekommer imidlertid også kun sjældent, for i det normale økonomiske liv forærer en virksomhed ikke noget væk. Hvad der forekommer hyppigere, er resultatbaserede honorarer, hvor vederlaget for en tjenesteydelse kun skal betales på bestemte betingelser, og vederlagets størrelse derfor stadig er uvis, når ydelsen leveres.

2. Hvordan skal det imidlertid bedømmes momsretligt, når en advokat leverer tjenesteydelser vederlagsfrit til sin klient, men, hvis han vinder sagen, alligevel modtager et ved lov fastsat mindstehonorar fra den tabende modpart? Hvis en tredjemand betaler (i den foreliggende sag: skal betale) på grund af den leverede tjenesteydelse, kan der så være tale om en vederlagsfri tjenesteydelse, som ikke er afgiftspligtig?

3. For den tabende part udgør dette spørgsmål 20% af det advokatsalær, der skal betales – i den foreliggende sag i alt 80 bulgarske leva (BGN)². For advokaten er det afgørende, om han skal betale 20/120 af det modtagne mindstesalær til den bulgarske stat. For Bulgarien er spørgsmålet, om

¹ – Originalsprog: tysk.

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

² – Tvistens økonomiske værdi udgør således ca. 41 EUR.

landets afgiftsindtægter primært afhænger af, om advokaten i sidste ende modtager et vederlag, og i hvilken størrelse eller fra hvem henholdsvis på hvilket grundlag advokaten modtager vederlaget (i henhold til aftale fra sin klient eller tvunget i kraft af loven fra den tabende part).

4. I denne forbindelse har Domstolens dom i Baštová-sagen³ fra 2016 sørget for rigelig usikkerhed i praksis⁴, fordi der i denne dom – i hvert fald ved en overfladisk læsning – alene blev lagt vægt på uvisheden (»en vis usikkerhed«) vedrørende vederlaget for at begrunde, at vinderens præmie i en konkurrence ikke er et vederlag for en tjenesteydelse. Hvis et sådant er uvist, kan sammenhængen mellem den leverede tjenesteydelse og den eventuelt modtagne betaling ophæves. Denne udtalelse blev underbygget med en henvisning til Tolsma-sagen⁵, som imidlertid overvejende vedrørte betalinger ud fra uegennyttige motiver (navnlig af medlidenhed).

5. Domstolen får nu lejlighed til at præcisere sine reelt ret vage betragtninger i Baštová-dommen. I sidste ende drejer det sig i den foreliggende sag om at besvare et af de grundlæggende spørgsmål inden for momsretten, nemlig spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en afgiftspligtig tjenesteydelse, og ikke kun besvare det med det rigtige resultat, men også med den rigtige begrundelse.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

6. Artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem⁶ (herefter »momsdirektivet«) bestemmer følgende:

»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.«

7. Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

»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

³ – Dom af 10.11.2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 29 og 35), som omhandlede en gevinst i form af en pengepræmie ved et hestevæddeløb.

⁴ – Jf. blot [Bundesfinanzhofs (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland, herefter »BFH«)] afgørelser, hvor denne måtte understrege, at Domstolens dom i Baštová-sagen ikke er relevant for et resultatbaseret salær – BFH, kendelse af 30.3.2021 – V B 63/20, MwStR 2021, 723, præmis 37 ff.); lignende også allerede BFH, dom af 13.2.2019 – XI R 1/17, BStBl II 2021, 785, præmis 46 ff. I dom af 10.6.2020 – XI R 25/18, UR 2020,830, præmis 45 – lod BFH sågar udtrykkeligt spørgsmålet om rækkevidden af Domstolens afgørelse stå åbent.

⁵ – Dom af 10.11.2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 37), henviser til den i præmis 28 nævnte retspraksis og dermed til dom af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 17 ff.), som dog omhandlede forbigænderes frivillige betalinger til en gademusikant.

⁶ – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1) i den affattelse, der var gældende i det omtvistede år 2023, senest ændret ved Rådets direktiv (EU) 2022/890 af 3.6.2022 (EUT 2022, L 155, s. 1).

sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

8. Momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), omhandler vederlagsfri levering af tjenesteydelser og fastsætter følgende:

»1. 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.«

9. Momsdirektivets artikel 28 vedrører kommissionsforretninger i forbindelse med tjenesteydelser og har følgende ordlyd:

»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.«

10. Momsdirektivets artikel 73 fastsætter reglerne for beregningsgrundlaget:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

B. Bulgarsk ret

11. Bulgarien har gennemført momsdirektivet i bulgarsk ret ved *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (den bulgarske momslov, herefter »ZDDS«).

12. Desuden findes en *Grazhdanski protsesualen kodeks* (civil retsplejelov, herefter »GPK«), som indeholder diverse bestemmelser om fastsættelse af omkostninger i retssager.

13. GPK's artikel 78, stk. 1, omhandler afgørelsen vedrørende omkostningerne og er affattet således:

»De af sagsøgeren afholdte gebyrer, sagsomkostninger og salærer til advokat, såfremt han havde en sådan, afholdes af sagsøgte i det omfang, sagsøgeren har fået medhold i sin påstand.«

14. *Zakon za advokaturata* (lov om advokatvirksomhed, herefter »ZA«) omhandler udøvelse af advokatvirksomhed.

15. ZA's artikel 36, stk. 1 og 3, er affattet således:

»(1) Advokaten eller advokaten fra Den Europæiske Union har krav på vederlag for sit arbejde.

(3) Såfremt intet er aftalt, fastsætter advokatrådet efter anmodning fra advokaten, advokaten fra Den Europæiske Union eller klienten salæret i henhold til det øverste advokatråds bekendtgørelse.«

16. ZA's artikel 38 omhandler vederlagsfri levering af advokattjenesteydelser og er affattet således:

»(1) Advokaten eller advokaten fra en EU-medlemsstat må udføre juridiske tjenesteydelser vederlagsfrit [for følgende personer]:

1. personer, som er forsørgelsesberettigede
2. personer, som befinder sig i økonomiske vanskeligheder
3. slægtninge, nærtstående eller en anden jurist.

(2) Hvis modparten i de i stk. 1 nævnte tilfælde er blevet dømt til at betale omkostningerne, har advokaten eller advokaten fra en EU-medlemsstat krav på et advokatsalær. Retten fastsætter et salær, som mindst svarer til det beløb, der er fastsat i bekendtgørelsen i henhold til artikel 36, stk. 2, i lov om advokatvirksomhed, og dømmer modparten til at betale dette.«

17. I bekendtgørelsen i henhold til ZA's artikel 36, stk. 2 (Naredba 1 ot 09.07.2004g. za minimalnite razmeri na advokatskite vaznagrazhdenia (bekendtgørelse nr. 1 af 9.7.2004 om advokaters minimumssalær, herefter »salærbekendtgørelsen«)) fastsætter artikel 7, stk. 2:

»For repræsentation i sagen, forsvar og medvirken i sager med en bestemt værdi udgør salæret følgende:

1. ved en værdi på op til 1 000 BGN: 400 BGN.«

18. En tillægsbestemmelse hertil (herefter »tillægsbestemmelsen«) omhandler momsen og fastsætter i § 2a:

»For advokater, som ikke er registreret i henhold til ZDDS, er salæret fritaget for moms, mens der hos de registrerede advokater opkræves moms af de i henhold til denne bekendtgørelse fastsatte salærer, og momsen anses for en uadskillelig del af det advokatsalær, som klienten skal betale, idet den er skyldig i henhold til ZDDS' bestemmelser.«

III. Sagens faktiske omstændigheder

19. Den præjudicielle anmodning er baseret på et civilretligt søgsmål med påstand om, at det fastslås, at den mellem parterne indgåede aftale om en kaution i forbindelse med en forbrugerkreditaftale er ugyldig. Sagsøgeren i sagen er repræsenteret af et enkeltmandsadvokatselskab (herefter »advokatselskabet«).

20. Advokatselskabet har i sagen nedlagt påstand om, at retten bør tilkende selskabet et advokatsalær plus moms. Selskabet er momsregistreret i henhold til momsloven (ZDDS).

21. Ifølge den indleverede fuldmagt og aftalen om retsbeskyttelse og bistand i retssager blev advokattjenesteydelserne leveret vederlagsfrit til sagsøgeren. Sidstnævnte tillader ZA's artikel 38, stk. 1, nr. 2, for advokattjenesteydelser til personer, som befinder sig i økonomiske vanskeligheder.

22. Ved dom nr. 13461/03.08.2023 i den civile retssag nr. 20221110142769 i registreret for 2022 fik sagsøgeren medhold. Under henvisning til honorarbekendtgørelsen fastslog Retten, at advokatens mindstesalær ved en økonomisk interesse på 185,52 BGN (aftalens værdi) udgør 400 BGN. Da sagsøgeren blev repræsenteret af en advokat i henhold til betingelserne for vederlagsfrie juridiske tjenesteydelser, dømte retten sagsøgte til at betale beløbet på 400 BGN eksklusive moms. Betalingen skal ikke ske til parten, men i stedet direkte til advokatselskabet. Dommen blev ikke appelleret og blev endelig den 25. september 2023.

23. Inden for appelfristen anmodede advokatselskabet imidlertid om ændring af dommen med hensyn til omkostningerne. Der anmodes om, at retten tilkender moms af beløbet på 400 BGN på 80 BGN (ved en momssats på 20% af afgiftsgrundlaget på 400 BGN).

24. Sagsøgte har modsat sig dette og anført, at retten ikke bør tilkende moms af salæret, da advokatens juridiske tjenesteydelser blev udført vederlagsfrit for sagsøgeren. Sagsøgte har påberåbt sig retspraksis (som dog er uensartet) fra Varhoven kasatsionen sad (øverste kassationsdomstol, Bulgarien).

IV. Præjudiciel procedure

25. Sofijski rajonen sad (kredsdomstolen i Sofia, Bulgarien), der skal træffe afgørelse om omkostningerne, har udsat sagen og i henhold til artikel 267 TEUF forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

- »1) Skal begrebet »ydelse« 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:
- a) en advokats levering af vederlagsfrie juridiske tjenesteydelser (pro bono) til en part i en retssag[...]
 - b) en parts advokats levering af vederlagsfrie juridiske tjenesteydelser (pro bono), når denne part vinder 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 tjenester« som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 26, stk. 1, litra b), fortolkes således, at det omfatter følgende:
- a) en advokats levering af vederlagsfrie juridiske tjenesteydelser (pro bono) til en part i en retssag[...]
 - b) 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 »ydelse 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 vinder 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:
 - a) en advokat (en enkeltmandsadvokatvirksomhed), som har leveret vederlagsfrie juridiske tjenesteydelser (pro bono) til en part i en retssag[...]
 - b) en advokat (en enkeltmandsadvokatvirksomhed), som har leveret vederlagsfrie juridiske tjenesteydelser (pro bono) til en part, som har vundet sagen, idet advokaten (enkeltsmandsadvokatvirksomheden) 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?«

26. I sagen for Domstolen har kun sagsøgte, Polen og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg. Domstolen har i henhold til artikel 76, stk. 2, i Domstolens procesreglement besluttet ikke at afholde mundtlig forhandling.

V. Retlig bedømmelse

A. De præjudicielle spørgsmål

27. Nærmere bestemt ønsker den forelæggende ret med sine ret lange spørgsmål egentlig oplyst, hvordan momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes. Ifølge denne bestemmelse er levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, en momspligtig transaktion (dvs. en afgiftspligtig transaktion). Hvis ydelsen ikke er leveret mod vederlag, kan momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), under visse omstændigheder operere med den retlige fiktion, at den er sket mod vederlag.

28. Begrebet afgiftspligtig person, som den forelæggende ret spørger om i forbindelse med momsdirektivets artikel 28 og 75, fremgår af momsdirektivets artikel 9 og forudsættes allerede i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c). Desuden finder momsdirektivets artikel 28 – som også Polen og Kommissionen korrekt har gjort gældende – ikke anvendelse, idet momsdirektivets artikel 28 lægger til grund, at leverandøren handler *i eget navn for fremmed regning*⁷. Dette er ikke tilfældet, idet den juridiske bistand leveres af advokatselskabet i eget navn for egen regning til klienten. En principal (kommittent), for hvis regning tjenesteydelserne indkøbes eller sælges, ses ikke i det foreliggende tilfælde.

⁷ – Jf. blot Domstolens allerede foreliggende praksis vedrørende artikel 28: dom af 30.3.2023, Gmina L. (C-616/21, EU:C:2023:280, præmis 31), af 4.5.2017, Kommissionen mod Luxembourg (C-274/15, EU:C:2017:333, præmis 85 ff.), og af 14.7.2011, Henfling m.fl. (C-464/10, EU:C:2011:489, præmis 34 ff.).

29. Da der i den foreliggende sag er betalt et vederlag af den tabende part, skal spørgsmålene – som Kommissionen korrekt har fremhævet – også kun antages til behandling og besvares for så vidt angår dette. Sammenfattet lyder det spørgsmål, som Domstolen skal besvare, derfor nærmere bestemt således:

Skal momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), fortolkes således, at en tjenesteydelse, som et advokatselskab vederlagsfrit leverer til en klient, men hvor den tabende part, såfremt sagen vindes, skal betale et ved lov fastsat salær, er leveret mod vederlag, eller er der tale om en vederlagsfri tjenesteydelse, som enten ikke er afgiftspligtig, eller hvor det som omhandlet i artikel 26 fingers, at den er leveret mod vederlag?

30. Til dette formål vil jeg først redegøre for, at begrebet tjenesteydelse mod vederlag skal fortolkes bredt i forbindelse med en generel forbrugsafgift. Derfor kan det ikke komme an på, hvem der har betalt noget for en forbrugsfordel (kontrahenten eller en tredjemand), men kun på, om der er blevet betalt noget til en afgiftspligtig person for en forbrugsfordel (herom under B.1).

31. Efterfølgende vil jeg forklare, hvorfor en uvished (henholdsvis usikkerhed) vedrørende betalingens størrelse er irrelevant inden for momsretten og ikke sætter spørgsmålstegn ved, om en tjenesteydelse er leveret mod vederlag [herom under B.2.a)]. Heller ikke den omstændighed, at den tabende part i den foreliggende sag er forpligtet til at betale omkostninger i kraft af loven, ændrer på dette, da Domstolen nu forstår det retsforhold, som den kræver, bredt [herom under B.2.b)]. Hverken Domstolens ret vage betragtninger i Baštová-sagen eller de ret vidtgående betragtninger i Tolsma-sagen er til hinder for dette. Disse betragtninger er ganske vist principielt korrekte hvad resultatet angår, men deres begrundelser vedrører helt andre konstellationer [herom under B.2.c)].

B. Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en afgiftspligtig transaktion

1. Tjenesteydelse mod vederlag eller vederlagsfri tjenesteydelse

32. Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), taler om, at en ydelse, som mod vederlag leveres af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, er momspligtig. Det er uomtvistet, at advokatselskabet i den foreliggende sag leverede juridisk bistand til sin klient. Dette er ikke levering af varer som omhandlet i momsdirektivets artikel 14 og dermed levering af ydelser som omhandlet i artikel 24.

33. Advokatselskabet er registreret som en afgiftspligtig person. Der er ingen indikationer af, at det ikke udøver økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9. Selv hvis det i den foreliggende sag arbejdede vederlagsfrit for sin klient og også måtte dette (jf. ZA's artikel 38, stk. 1, nr. 2), kommer det ikke primært an på dette inden for momsretten.

34. Som anført i momsdirektivets artikel 9 forstås nemlig ved »afgiftspligtig person« enhver, der udøver økonomisk virksomhed *uanset* resultatet. Domstolen har flere gange præciseret, at det afgørende for dette er, om denne virksomhed kan sammenlignes med den typiske adfærd hos en erhvervsdrivende (typologisk betragtning)⁸. Dette kan for en advokat som i den foreliggende sag

⁸ – Dom af 4.7.2024, Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija (C-87/23, EU:C:2024:570, præmis 47 og 56), af 30.3.2023, Gmina O. (C-612/21, EU:C:2023:279, præmis 35), og af 30.3.2023, Gmina L. (C-616/21, EU:C:2023:280, præmis 43).

uden videre besvares bekræftende, da såvel resultatbaserede salærer som den omstændighed, at den tabende part som regel betaler salæret (direkte eller indirekte), er typiske inden for denne sektor.

35. Advokatselskabets juridiske bistand og repræsentation i sagen udgør derfor – som Polen også korrekt har gjort gældende – en ydelse, som er leveret af en afgiftspligtig person. Spørgsmålet er blot, om dette også skete mod vederlag.

36. Dette spørgsmål forekommer lidt ejendommeligt, idet tvisten for den forelæggende ret netop drejer sig om, hvorvidt der ud over mindstesalæret på 400 BGN også skal betales moms på 20% (i den foreliggende sag 80 BGN). Advokatselskabet modtager således åbenbart et salær for sin virksomhed som advokat. Dette betegnes i den nationale lovgivning sågar som et advokatsalær, som advokaten har krav på over for den tabende part (jf. ZA's artikel 38, stk. 2). Derfor er det overraskende, at der i en sådan situation tales om en vederlagsfri ydelse.

37. Det beror åbenbart alene på den kendsgerning, at klienten befandt sig i økonomiske vanskeligheder og derfor kunne modtage vederlagsfri bistand og også modtog denne. Da dette er aftalt således i kontrakten, skylder klienten ikke en modværdi for den juridiske bistand. Som Polen korrekt har gjort gældende, indebærer dette imidlertid ikke i sig selv, at advokatselskabets ydelse bliver til en vederlagsfri ydelse i momsrettens forstand.

38. Domstolen har også allerede udtrykkeligt fastslået, at det ikke kræves, at modydelsen for denne levering af ydelser skal erlægges direkte af modtageren heraf, idet denne modydelse også kan erlægges af en tredjemand⁹. Hvis en tredjemand betaler noget for transaktionerne, indgår beløbet således også i afgiftsgrundlaget. Momsdirektivet lægger således til grund, at der også er tale om en levering mod vederlag, hvis ikke aftalepartneren, men en anden erlægges modværdien for den leverede ydelse.

39. Dette følger uden vanskeligheder af momsens karakter af en generel forbrugsafgift¹⁰. Momsens formål er i sidste ende at lægge afgift på den finansielle udgift til at opnå et forbrugsgode (dvs. en forbrugsfordel, uanset om det er en håndgribelig genstand som i tilfælde af en vare eller en ikke-håndgribelig fordel som i tilfælde af en tjenesteydelse). Det afgørende er i denne forbindelse, at denne forbrugsfordel tilvejebringes af en afgiftspligtig person, og at en anden (som regel modtageren af ydelsen, men det kan også være en tredjemand – jf. momsdirektivets artikel 73) har betalt den afgiftspligtige person noget herfor.

40. Momsdirektivet forudsætter imidlertid ikke, at dette skal ske på basis af en aftale – dette vil være tilfældet i 99% af alle tilfælde. Momsen er ikke en afgift på en retshandel eller en aftale, men – som Domstolen til stadighed korrekt anfører¹¹ – en generel forbrugsafgift, som har til formål at belaste forbrugeren i forhold til dennes finansielle udgift. I den foreliggende sag er der imidlertid

⁹ – Dom af 4.7.2024, Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija (C-87/23, EU:C:2024:570, præmis 27). Jf. i denne retning også dom af 30.3.2023, Gmina O. (C-612/21, EU:C:2023:279, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁰ – Jf. i denne retning: dom af 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, præmis 23), af 11.10.2007, KÖGÁZ m.fl. (C-283/06 og C-312/06, EU:C:2007:598, præmis 37 – »dens størrelse fastsættes proportionalt med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer«, og af 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, præmis 20 og 23 – »Det er kun arten af den indgåede forpligtelse, der har betydning: for at være omfattet af det fælles merværdiafgiftssystem skal forpligtelsen medføre et forbrug«).

¹¹ – Dom af 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, præmis 23), af 12.10.2010, Kommissionen mod Polen (C-49/09, EU:C:2010:64, præmis 44), og af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 21).

ikke tvivl om, at klienten forbrugte tjenesteydelserne i form af juridisk bistand. Han skulle ganske vist ikke selv bære en finansiell udgift, men momsdirektivets artikel 73 udvider den afgiftspligtige finansielle udgift til en tredjemands betalinger *for* denne transaktion.

41. Hvis en tredjemand (i den foreliggende sag den tabende part) i kraft af loven betaler (henholdsvis skal betale) advokatselskabet et mindstesalær (som formuleret i ZA's artikel 38, stk. 2, og artikel 36, stk. 2, sammenholdt med salærbekendtgørelsen), er en sådan tjenesteydelse derfor leveret mod vederlag. Når tjenesteydelsen leveres, står det endnu ikke fast, om vederlaget vil blive betalt (af den tabende part), da dette kun sker, hvis sagen vindes.

42. I forbindelse med et ved aftale fastsat resultatbaseret salær, som klienten kun skal betale, hvis sagen vindes, ville ingen heller tale om en vederlagsfri tjenesteydelse, blot fordi betalingen først sker til allersidst, og hvis sagen vindes. Hvis sagen tabes, ville ingen heller tale om en vederlagsfri ydelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 26. En advokats juridiske bistand mod resultatbaseret salær udgør heller ikke en levering af en ydelse til virksomheden uvedkommende formål som omhandlet i denne bestemmelse. Dette ville imidlertid være betingelsen for en fiktion om en levering af ydelsen mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 26, som ville være fejlagtig i den foreliggende sag.

43. En sådan tjenesteydelse er ikke afgiftspligtig, *hvis sagen tabes*, af den grund, at ingen har afholdt en finansiell udgift over for den afgiftspligtige person (advokaten) for denne juridiske bistand, således at momsens belastningsgrundlag ikke er opfyldt. Heraf følger det imidlertid ikke, at der heller ikke skal pålægges moms, *hvis sagen vindes*.

44. Det, der er tale om i den foreliggende sag, er en rådgivningsydelse mod vederlag til gengæld for et endnu uvist salær fra en tredjemand, som advokatselskabet har krav på i kraft af loven (jf. ZA's artikel 38, stk. 2).

2. Betaling af modværdien for en ydelse

45. Den tabende parts betaling, som er fastsat ved lov, kan kun være momsretligt irrelevant, hvis den ikke er betalt for den juridiske bistand, men for en ikke-afgiftspligtig transaktion.

46. Dette kan f.eks. være tilfældet, hvis betalingen (dvs. en persons finansielle udgift) ikke modsvares af en forbrugsfordel, sådan som det f.eks. er tilfældet ved erstatning af rene formuetaab (tabt fortjeneste¹², morarenter etc.). Det samme gælder for ren foræring (eller donation) af penge, f.eks. ud fra uegennyttige motiver¹³. Pengepræmier f.eks. i forbindelse med et lotteri eller et hestevæddeløb udbetales heller ikke for en tjenesteydelse, der leveres til en anden, men »kun« som gevinst, hvis en uvis begivenhed indtræder¹⁴.

47. I den foreliggende sag skal det således alene afgøres, om tredjemandens (i den foreliggende sag den tabende part) betaling blev betalt *for* advokatselskabets juridiske bistand til dets klient. Dette forudsætter en bestemt forbindelse mellem betalingen og tjenesteydelsen. Denne forbindelse diskuteres i Domstolens praksis under stikordet »en direkte sammenhæng mellem denne levering og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget«.

¹² – Helt korrekt: dom af 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440).

¹³ – For så vidt korrekt dom af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 17 – »subjektive motiver, der blandt andet kan være udtryk for sympati«).

¹⁴ – For så vidt korrekt dom af 10.11.2016, Tolsma (C-432/15, EU:C:2016:855). Jf. herom også nedenfor, punkt 62 ff.

48. 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 modtageren¹⁵. Dette nødvendige retsforhold skal imidlertid – som det også fremgår af Domstolens nyere praksis – forstås bredt¹⁶.

a) Uvisheden om modværdiens konkrete størrelse

49. Der rejses navnlig ikke tvivl om den nødvendige sammenhæng (henholdsvis retsforholdet) som følge af uvisheden om modværdiens konkrete størrelse (i den foreliggende sag 0 eller 400 henholdsvis 480)¹⁷. Modværdiens konkrete størrelse er kun relevant for spørgsmålet om afgiftsgrundlaget, hvilket fremgår tydeligt af momsdirektivets artikel 90. Denne bestemmelse regulerer konsekvenserne og korrektionerne af den skyldige afgift på grund af en ændring af afgiftsgrundlaget (dette omfatter navnlig ændrede priser) og viser, at momsdirektivet ikke kræver, at modværdien skal være endeligt fastlagt allerede ved leveringen. Den (endelige) vished om modværdiens størrelse er således ikke konstitutiv for, om der foreligger en afgiftspligtig transaktion.

50. Dette fremgår endnu tydeligere af momsdirektivets artikel 66, hvorefter medlemsstaterne generelt kan indføre en ordning, hvor den skyldige moms alene fastsættes ud fra den modtagne modværdi. Uvisheden om, hvor stor en modværdi der vil blive betalt, er da alene relevant for afgiftsskyldens forfald, men ikke for, om der foreligger en tjenesteydelse, som foretages mod vederlag. Momsdirektivets artikel 66 taler i overensstemmelse hermed om det tidspunkt, hvor afgiften forfalder.

b) Nødvendigheden af et retsforhold og dettes rækkevidde

51. Den bulgarske lovgiver etablerede efter min opfattelse allerede ved det lovbestemte krav på advokatsalær i tilfælde af, at sagen vindes, en tilstrækkeligt direkte sammenhæng mellem tredjemandens betaling og advokatselskabets tjenesteydelse til klienten. Dette kan være et retsforhold, som ikke udelukkende er kontraktligt, men også lovbestemt, hvilket imidlertid – til forskel fra hvad sagsøgte åbenbart mener – hverken i henhold til direktivet eller Domstolens praksis udelukker, at der foreligger en afgiftspligtig transaktion.

52. Tværtimod har Domstolen anført¹⁸, at kriteriet om, at der skal foreligge et retsforhold, inden for rammerne af hvilket leveringen af varer og modværdien herfor finder sted, skal fortolkes under hensyntagen til samtlige omstændigheder i hvert enkelt tilfælde, således at princippet om afgiftsneutralitet ikke tilsidesættes. I denne sammenhæng skal dette kriterium – hvilket Domstolen udtrykkeligt anfører – *tillægges en bred betydning*. Hvis klienten havde betalt advokatselskabet direkte, ville der uomtvistet foreligge en afgiftspligtig transaktion. Hvis en tredjemand betaler (i den foreliggende sag skal betale) salæret, kan dette næppe bedømmes anderledes.

¹⁵ – Dom af 4.7.2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, præmis 36), af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 36), og af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 14).

¹⁶ – Dom af 27.4.2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, præmis 31).

¹⁷ – Til forskel fra hvad der muligvis blev antydnet i dom af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 14 ff.), af 27.9.2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 34), og af 10.11.2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 37).

¹⁸ – Dom af 27.4.2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, præmis 31).

53. Selv en elektricitetsstyvs betaling af stjålen elektricitet førte til, at der forelå en afgiftspligtig transaktion, fordi den direkte sammenhæng mellem det uberettigede forbrug og »erstatningsydelsen« var reguleret i loven, og »erstatningsydelsen« (bedre: det obligatoriske vederlag) var knyttet til det konkrete forbrug¹⁹. Derfor var der ingen grund til at behandle elektricitetsstyven anderledes end den normale forbruger, hvad momsretten angår. Heller ikke i den foreliggende sag er der nogen grund til at behandle transaktionen (dvs. den juridiske bistand) anderledes, alt efter hvem der skal betale for de leverede advokattjenesteydelser. Navnlig er det uden betydning, at den tabende part ikke betaler frivilligt, men skal betale i kraft af loven.

54. Momsindtægterne i Bulgarien – som angiveligt endda har en direkte indflydelse på Unionens egne midler²⁰ – kan lige så lidt afhænge af, om det konsumerede forbrugsgode bliver betalt af klienten eller frivilligt af en tredjemand (henholdsvis skal betales ufrivilligt). Momsretten indeholder nemlig principielt ikke subjektive elementer²¹.

55. Derfor er det – ifølge Domstolen²² – tilstrækkeligt, hvis vederlaget for tilvejebringelse af en forbrugsfordel er reguleret ved lov. For det første er det nemlig netop denne lovgivningsmæssige ramme, der skaber en direkte sammenhæng mellem leveringen af disse ydelser og betalingen af vederlaget. For det andet fastsætter momsdirektivets artikel 25, litra c), udtrykkeligt, at levering af ydelser bl.a. kan bestå i udførelse af en tjenesteydelse i henhold til loven. Denne argumentation er også relevant i den foreliggende sag. Det afgørende er således alene, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem pengebetalingen og et konkret forbrugsgode²³.

56. Følgelig er – som Kommissionen også korrekt har fremhævet – det mindstesalær, som den tabende part i kraft af loven skal betale til advokatselskabet, et vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c). Dette skal behandles som en tredjemands betaling for den juridiske bistand til den vindende klient som omhandlet i dette direktivs artikel 73.

c) *Baštová-sagen og Tolsma-sagen*

57. De allerede nævnte afgørelser i Baštová-sagen²⁴ og Tolsma-sagen²⁵ er ikke til hinder for dette.

58. Tolsma-sagen omhandlede en gademusikant, som de forbipasserende gav penge, idet det var uafklaret, ud fra hvilke motiver dette skete. De var i hvert fald ikke forpligtet til det ved aftale. Domstolen mente, at det var afgørende, at de forbipasserende dels ikke har udtrykt ønske om, at

¹⁹ – Dom af 27.4.2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, præmis 32 og 33).

²⁰ – Dette udsagn optræder desværre igen og igen i Domstolens praksis (jf. blot dom af 13.10.2022, Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjino-osiguritelna praktika« (C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 58), af 5.12.2017, M.A.S. og M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, præmis 31), og af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 26), men er urigtigt i denne form, da de egne indtægter baseret på bruttonationalindkomsten (BNI) kompenserer for udgifter, der ikke dækkes af de traditionelle egne indtægter og de momsbaseede egne indtægter. Jf. blot Kommissionens direktivforslag af 24.4.2019 om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem og direktiv 2008/118/EF om den generelle ordning for punktafgifter for så vidt angår forsvarsindsats inden for EU's rammer, COM(2019) 192 final, s. 10 – version DA. Af uransagelige årsager anvender Domstolen imidlertid igen og igen dette urigtige tekstelement.

²¹ – I denne retning går vel udsagnet i dom af 10.11.2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 38), hvorefter »begrebet »levering af tjenesteydelser« har en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater«.

²² – Dom af 4.7.2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, præmis 40), og af 27.4.2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, præmis 32). Jf. i denne retning også dom af 21.1.2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, præmis 36 og 37).

²³ – I denne retning også dom af 20.1.2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, præmis 37 ff.), og af 27.4.2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, præmis 30 ff.).

²⁴ – Dom af 10.11.2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855).

²⁵ – Dom af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80).

der spilles musik for dem, dels betaler et beløb uden hensyn til den musikalske ydelse, men ud fra subjektive motiver, der bl.a. kan være udtryk for sympati²⁶. Sådanne betalinger er – fortsætter Domstolen – helt frivillige og upåregnelige²⁷.

59. Det er rigtigt, at nogle af de forbipasserende muligvis ikke betalte for tjenesteydelsen (musik), men f.eks. af sympati. En gave eller donation er imidlertid ikke et vederlag for en ydelse, men netop en pengebetaling uafhængigt af en »modværdi«. Formentlig er det imidlertid ligeledes udelukket, at ingen af de forbipasserende nød musikken og derfor betalte et pengebeløb for den.

60. Da det – som anført ovenfor (punkt 51 ff.) – ikke er afgørende, på hvilket grundlag (aftale, lov eller uden for kontraktforhold) en forbruger har betalt noget for at modtage en forbrugsfordel (nydelse af musik er vel uomtvistet en sådan fordel, som det fremgår af ethvert betalt koncertbesøg), burde en del af pengene have været anset for et vederlag for en tjenesteydelse. Spørgsmålet om, i hvilket omfang de indsamlede penge vedrører tjenesteydelsen (og der således foreligger en afgiftspligtig transaktion), og i hvilket omfang de var en pengegave henholdsvis en pengedonation (og der således ikke foreligger en afgiftspligtig transaktion), er sikkert ikke enkelt at besvare, og inden for skatte- og afgiftsretten besvares det egentlig ikke ud fra et »alt eller intet-princip«, men som regel ved et skøn²⁸.

61. Hvis det derimod faktisk kan lægges til grund – som Domstolen anførte i Tolsma-dommens præmis 17 – at de forbipasserende betalte alle beløb ikke på grund af den musikalske ydelse, men ud fra subjektive motiver, der bl.a. kan være udtryk for sympati, var der faktisk ikke tale om en afgiftspligtig transaktion fra gademusikantens side. Det foreliggende tilfælde kan imidlertid ikke sammenlignes med den nævnte sag. Den tabende part betaler ikke ud fra subjektive motiver eller som udtryk for sympati. Den tabende parts betalinger sker hverken frivilligt eller upåregneligt. Tværtimod sker de på grund af loven, og deres størrelse fastsættes i henhold til loven.

62. Baštová-sagen handlede derimod om, hvorvidt en vinders pengepræmie (den pågældende sag drejede sig om et hestevæddeløb) kunne anses for en tjenesteydelse for vinderen. Dette besvarede Domstolen korrekt benægtende²⁹. Desværre begrundede den næsten udelukkende dette resultat med, at modtagelsen af denne præmie afhang af opnåelsen af et bestemt resultat i konkurrencen og var forbundet med *en vis usikkerhed*. En sådan usikkerhed skulle udelukke en direkte sammenhæng mellem overladelsen af hesten og modtagelsen af præmien. Dette »sikres« desuden med en henvisning til, at begrebet »levering af tjenesteydelser« har en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater.

63. Som allerede anført (jf. punkt 49 og 50) spiller usikkerheden omkring et vederlag højst en rolle for afgiftens størrelse henholdsvis tidspunktet for afgiftens forfald, men ikke for spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en levering af varer eller tjenesteydelser mod vederlag. Variable salærer (f.eks. 10% af en endnu uvis købspris), salærer under visse betingelser (f.eks. resultatbaserede salærer) eller fiktive salærer (uden konkret aftale fingerer loven, at det sædvanlige salær anses for aftalt) ændrer trods alle de usikkerheder, der er forbundet med dem, ikke ved, at der foreligger en tjenesteydelse mod vederlag, som det pågældende salær betales for.

²⁶ – Dom af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 17).

²⁷ – Dom af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 19).

²⁸ – Herom og vedrørende lovligheden i henhold til EU-retten jf. mit forslag til afgørelse Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere II) (C-794/23, EU:C:2024:1049, punkt 42 ff.).

²⁹ – Dom af 10.11.2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 36).

64. Resultatet i Baštová-sagen er rigtigt, fordi præmien ikke vedrører en aktivitet (f.eks. deltagelse i væddeløbet), men alene udgør en udmærkelse eller belønning, som gives for sejren. Sejren i et spil eller væddeløb er imidlertid ikke en tjenesteydelse, dvs. ikke en forbrugsfordel, som vinderen kan tilvejebringe for *en anden*. Dette adskiller præmien fra deltagerhonoraret for at deltage i et væddeløb. Deltagelse i et væddeløb kan – som Domstolen korrekt fastslog i samme sag³⁰ – udgøre en tjenesteydelse over for arrangøren, hvis denne f.eks. betaler et deltagerhonorar for dette.

3. *Sammenfatning*

65. Dermed fastholdes det, at advokatselskabet i den foreliggende sag leverede en afgiftspligtig tjenesteydelse til sin klient og som momsregistreret følgelig skal opkræve momsen og betale den til den bulgarske stat. Dette indebærer, at den tabende part ligeledes skal betale denne moms til advokatselskabet. Bestemmelsen i tillægsbestemmelsens § 2a, hvorefter »[salæret] for advokater, som ikke er registreret i henhold til ZDDS, er [...] fritaget for moms, mens der hos de registrerede advokater opkræves moms af de i henhold til denne bekendtgørelse fastsatte salærer, og momsen anses for en uadskillelig del af det advokatsalær, som klienten skal betale, idet den er skyldig i henhold til ZDDS' bestemmelser«, er således momsretligt korrekt.

VI. Forslag til afgørelse

66. På baggrund af de ovenfor anførte betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare den præjudicielle anmodning fra Sofijski rajonen sad (kredsdomstolen i Sofia, Bulgarien), således:

»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 tjenesteydelse, som et advokatselskab leverer vederlagsfrit til sin klient, idet den tabende part dog skal betale et ved lov fastsat salær, hvis sagen vindes, skal anses for at blive leveret mod vederlag og dermed at udgøre en afgiftspligtig transaktion. Hverken uvisheden om, hvorvidt og i hvilken størrelse der vil blive betalt et salær, eller den omstændighed, at salæret skyldes i kraft af loven, eller den omstændighed, at en tredjemand skal betale honoraret, er til hinder for pålæggelse af afgift på den tjenesteydelse, som advokatselskabet har leveret, svarende til det faktisk modtagne salær.«

³⁰ – Dom af 10.11.2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 39).