A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2020. július 16.*

„Előzetes döntéshozatal – 2006/112/EK irányelv – Hozzáadottérték-adó (héa) – A 9. cikk (1) bekezdése – Az »adóalany« fogalma – Ügyvédi hivatást gyakorló személy – Jogerős bíróság határozat – A jogerő elve – Ezen elv terjedelme abban az esetben, ha e határozat összeegyeztethetetlen az uniós joggal”

A C-424/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel București (bukaresti ítélőtábla, Románia) a Bírósághoz 2019. május 29-én érkezett, 2019. február 15-i határozatával terjesztett elő

az **UR ügyvédi iroda**

és

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

az **Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice**,

MJ,

NK

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: M. Safjan tanácselnök, R. Silva de Lapuerta, a Bíróság elnökhelyettese (előadó), N. Jääskinen bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az UR ügyvédi iroda képviseletében D. Rădescu avocat,

* Az eljárás nyelve: román.

– a román kormány képviseletében kezdetben: C. R. Canțăr, R. I. Hațieganu és A. Rotăreanu, később: E. Gane, R. I. Hațieganu és A. Rotăreanu, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és A. Armenia, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 9. cikke (1) bekezdésének és a jogerő elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az UR ügyvédi iroda (a továbbiakban: UR), valamint az Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (a 3. kerület költségvetési hivatala képviseletében a bukaresti regionális költségvetési főigazgatóság, Románia), az Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (a 3. kerület költségvetési hivatala, Románia), MJ és NK között az UR hozzáadottérték-adó (héa) kötelezettsége tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[…]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[…]”

4 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

A román jog

5 A Codul de procedură civilă (polgári perrendtartás) alapeljárásban alkalmazandó változatának „A jogerő joghatásai” című 431. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Senkit sem lehet kétszer bíróság elé állítani ugyanabban a minőségében, ugyanazon cselekmény miatt és ugyanabban a tárgyban.

(2) Bármely fél hivatkozhat egy másik ügyben hozott jogerős határozatra, ha kapcsolat áll fenn e másik ügy elbírálásával.”

6 A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy a jogerő „negatív vagy kizáró hatása” akadályát képezi az új ítéletnek, amennyiben azonos a felek, a jogalap és a kereset tárgya, míg a jogerő „pozitív hatása” lehetővé teszi bármely fél számára, hogy valamely jogvita keretében hozott határozat jogerejére hivatkozzon, amennyiben e jogvita elbírálásával olyan kapcsolat áll fenn, mint például a felmerült vitatott kérdések azonossága.

7 E perrendtartásnak „A jogerő kifogása” című 432. cikke a következőket írja elő:

„A bíróság vagy a felek az eljárás bármely szakaszában, akár a fellebbviteli bíróság előtt is, hivatkozhatnak a jogerő kifogására. Amennyiben helyt adnak a kifogásnak, ez azzal járhat, hogy az érintett félnek súlyosbítja a saját keresete nyomán a megtámadott határozatból eredő helyzethez képest fennálló helyzetét.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8 Az UR, egy Romániában letelepedett ügyvédi iroda 2015. május 28-án kérte a 3. kerület költségvetési hivatalától, hogy a 2002. évtől kezdődő hatállyal töröljék a héaalanyok nyilvántartásából, és térítsék vissza az e hivatal által a 2010. január 1. és 2014. december 31. közötti időszakban beszedett héát, azzal az indokkal, hogy tévesen jegyezték be e nyilvántartásba.

9 Tekintettel arra, hogy a hatóság nem válaszolt e kérelemre, az UR keresetet indított az alapeljárás alperesei ellen a Tribunalul Bucureşti (bukaresti törvényszék, Románia) előtt annak érdekében, hogy az kötelezze a 3. kerület költségvetési hivatalát arra, hogy törölje őt a héaalanyok nyilvántartásából, és az alapeljárás alpereseit egyetemlegesen a beszedett héa részére való visszatérítésére kötelezze.

10 2017. február 17-i határozatával a Tribunalul Bucureşti (bukaresti törvényszék) elutasította az UR keresetét.

11 Az e határozattal szemben a Curtea de Apel Bucureşti (bukaresti ítélőtábla, Románia) előtt benyújtott fellebbezés alátámasztására az UR a véglegessé vált 2018. április 30-i ítélet jogerejére hivatkozik, amelyben ugyanezen bíróság a Tribunalul Bucureşti (bukaresti törvényszék) 2016. szeptember 21-i ítéletét helybenhagyva kimondta, hogy az olyan adóalany, mint az UR, amely ügyvédi hivatást szabadon folytat, semmiféle gazdasági tevékenységet nem végez, és ezért nem tekinthető úgy, mint amely termékértékesítési vagy a szolgáltatásnyújtási ügyleteket végez, mivel az ügyfeleivel kötött szerződések jogi segítségnyújtásra, nem pedig szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződések (a továbbiakban: 2018. április 30-i ítélet).

12 E körülmények között határozott úgy a Curtea de Apel Bucureşti (bukaresti ítélőtábla), hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [2006/112] irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett »adóalany« fogalma magában foglalja-e az ügyvédi hivatást gyakorló személyeket is?

2) Az uniós jog elsőbbségének elve lehetővé teszi-e, hogy egy későbbi eljárásban el lehessen térni a *res iudicata* hatástól olyan jogerős bírósági határozat esetében, amelyben a bíróság lényegében azt állapította meg, hogy az ügyvéd a [héáról] szóló nemzeti szabályozás alkalmazása és értelmezése során nem ruház át termékeket, nem végez gazdasági tevékenységet és nem szolgáltatásnyújtásra, hanem jogi segítségnyújtásra köt szerződéseket?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

13 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az ügyvédi hivatást gyakorló személyt az e rendelkezés értelmében vett „adóalanynak" kell tekinteni.

14 A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése szerint „adóalany" az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

15 Az e rendelkezésben alkalmazott kifejezések, különösen az „az a személy" kifejezés, az „adóalany" fogalmának egy tág és a gazdasági tevékenység gyakorlásának önállóságára összpontosító meghatározást adnak abban az értelemben, hogy héaalanynak kell tekinteni valamennyi természetes és akár közjogi, akár magánjogi jogi személyt, még a jogi személyiséggel nem rendelkező szervet is, amelyek objektív módon eleget tesznek az e rendelkezésben foglalt kritériumoknak (2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet, C-276/14, EU:C:2015:635, 28. pont; 2016. október 12-i Nigl és társai ítélet, C-340/15, EU:C:2016:764, 27. pont).

16 Ami a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdését illeti, az a „gazdasági tevékenység" fogalmát úgy határozza meg, mint a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve többek között a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is.

17 Következésképpen, és mivel az ügyvédi hivatás szabad foglalkozásnak minősül, a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdéséből az következik, hogy az e hivatást gyakorló személy gazdasági tevékenységet folytat, és e rendelkezés értelmében „adóalanynak" kell tekinteni.

18 Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv nagyon tágan határozza meg a héa alkalmazási körét, ugyanis az adóköteles ügyletekre vonatkozó 2. cikkében a termékimporton kívül az adóalany által e minőségében belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített, Közösségen belüli termékbeszerzést, termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást is ide sorolja (2012. július 19-i Rēdlihs ítélet, C-263/11, EU:C:2012:497, 24. pont; 2015. szeptember 3-i Asparuhovo Lake Investment Company ítélet, C-463/14, EU:C:2015:542, 33. pont).

19 Ezenkívül a 2010. június 17-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-492/08, EU:C:2010:348) 49. pontjában a Bíróság kimondta, hogy valamely tagállam nem alkalmazhat kedvezményes héamértéket az ügyvédek által nyújtott olyan szolgáltatásokra, amelyekért azok a jogi segítségnyújtás keretében részben vagy egészben az államtól részesülnek költségtérítésben. Márpedig e megállapítás szükségképpen azt feltételezi, hogy e szolgáltatásokat a héa hatálya alá tartozónak tekintsék, és hogy ezen ügyvédeket, akiket ezen ítélet „nyereségszerzésre törekvő magánjogi jogalanyoknak" minősít, úgy tekintsék, mint akik adóalanyként járnak el.

20 A fentiekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az ügyvédi hivatást gyakorló személyt az e rendelkezés értelmében vett „adóalanynak" kell tekinteni.

A második kérdésről

21 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az uniós jogot úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy valamely nemzeti bíróság a héával kapcsolatos jogvita keretében a jogerő elvét alkalmazza, amennyiben ezen elv alkalmazása akadályát képezné annak, hogy e bíróság figyelembe vegye a héára vonatkozó uniós szabályozást.

22 Ebben a tekintetben mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a jogerő elve úgy az uniós, mint a nemzeti jogrendekben jelentős szerepet tölt be. Ugyanis mind a jog, mind a jogviszonyok stabilitásához, illetve az igazságszolgáltatás megfelelő működésének biztosításához fontos, hogy ne lehessen többé vita tárgyává tenni azokat a bírósági határozatokat, amelyek a rendelkezésre álló jogorvoslatok kimerülését, illetve az azok előterjesztésére nyitva álló határidők elteltét követően jogerőre emelkedtek (2009. szeptember 3-i Fallimento Olimpiclub ítélet, C-2/08, EU:C:2009:506, 22. pont; 2019. szeptember 11-i Călin ítélet, C-676/17, EU:C:2019:700, 26. pont; 2020. március 4-i Telecom Italia ítélet, C-34/19, EU:C:2020:148, 64. pont).

23 Ennélfogva az uniós jog nem írja elő a nemzeti bíróságnak, hogy eltérjen a bírósági határozatokat jogerőre emelő belső eljárási szabályok alkalmazásától, még akkor sem, ha ez lehetővé tenné az uniós joggal összeegyeztethetetlen nemzeti helyzet orvoslását (2019. szeptember 11-i Călin ítélet, C-676/17, EU:C:2019:700, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Különösen, az uniós jog nem követeli meg, hogy valamely nemzeti bírósági szerv főszabály szerint visszavonja a jogerőre emelkedett határozatát az uniós jog releváns rendelkezése Bíróság által elfogadott értelmezésének a figyelembevétele céljából (2019. szeptember 11-i Călin ítélet, C-676/17, EU:C:2019:700, 28. pont; 2020. március 4-i Telecom Italia ítélet, C-34/19, EU:C:2020:148, 66. pont).

25 A tárgykörre vonatkozó uniós szabályozás hiányában ugyanis a jogerő elve megvalósításának részletes szabályai a tagállamok eljárási autonómiájának elve alapján azok belső jogrendjébe tartoznak. Nem lehetnek kedvezőtlenebbek azonban, mint a hasonló belső jellegű esetekre vonatkozó szabályok (az egyenértékűség elve), és nem tehetik a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (2009. szeptember 3-i Fallimento Olimpiclub ítélet, C-2/08, EU:C:2009:506, 24. pont; 2014. július 10-i Impresa Pizzarotti ítélet, C-213/13, EU:C:2014:2067, 54. pont; 2020. március 4-i Telecom Italia ítélet, C-34/19, EU:C:2020:148, 58. pont).

26 Ezért, ha az alkalmazandó belső eljárási szabályok lehetővé teszik a nemzeti bíróság számára, hogy bizonyos feltételek mellett visszavonjon egy jogerőre emelkedett határozatot annak érdekében, hogy az a határozat nyomán kialakult helyzetet a nemzeti joggal összeegyeztethetővé tegye, e feltételek teljesülése esetén az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés követelményének megfelelően e lehetőségnek érvényesülnie kell abból a célból, hogy a helyzet uniós joggal való összeegyeztethetőségét helyreállítsák (2019. szeptember 11-i Călin ítélet, C-676/17, EU:C:2019:700, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság rámutat, hogy az alapeljárás felperese a 2018. április 30-i ítéletéhez kapcsolódó jogerő „pozitív hatására” hivatkozik.

28 E bíróság pontosítja, hogy amennyiben meg kellene állapítania, hogy ezen ítélet jogerőre emelkedett, az abban szereplő megfontolások az említett felperes számára kedvező adójogi precedenst teremthetnének, és az alapeljárás megoldásának alapját képezhetnék.

29 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból továbbá kitűnik, hogy az alapügy a 2010. január 1-jétől 2014. december 31-ig tartó időszakra, míg a 2018. április 30-i ítélet a 2011. január 1-jétől 2014. november 30-ig tartó időszakra vonatkozik. Ezenkívül az említett alapügy tárgya, vagyis a

héaalanyoknak a nyilvántartásából a 2002. évvel kezdődő hatállyal való törlése, és a román költségvetési hatóság által a szóban forgó időszakban beszedett héa visszatérítése iránti kérelem, eltér az említett ítélet alapjául szolgáló ügy tárgyától.

30 Következésképpen abban az esetben, ha a kérdést előterjesztő bíróságnak az alkalmazandó román eljárási szabályok értelmében lehetősége lenne arra, hogy az alapügyben indított keresetet elutasítsa, e bíróságnak élnie kellene ezzel, és biztosítania kellene az uniós jog, a jelen esetben a 2006/112 irányelv teljes érvényesülését, szükség esetén – saját hatáskörénél fogva – mellőzve az általa a 2018. április 30-i ítéletében elfogadott értelmezés alkalmazását, mivel ez az értelmezés nem egyeztethető össze az uniós joggal (lásd analógia útján: 2020. március 4-i Telecom Italia ítélet, C-34/19, EU:C:2020:148, 61. pont; 2020. március 5-i OPR-Finance ítélet, C-679/18, EU:C:2020:167, 44. pont).

31 Ellenkező esetben, ha e bíróság megállapítaná, hogy a jogerő elvének alkalmazása megakadályozná egy olyan bírósági határozat megkérdőjelezését, mint a 2018. április 30-i ítélet, holott e határozat sérti az uniós jogot, ezen alkalmazás nem akadályozhatja meg az említett bíróságot abban sem, hogy bármely, ilyen határozattal eldöntött közös kérdésre vonatkozó megállapítást megkérdőjelezzen a hatáskörrel rendelkező adóhatóság ugyanazon adóalanyra, azonban eltérő adóévre vonatkozó másik határozatának a bírósági felülvizsgálata során (lásd ebben az értelemben: 2009. szeptember 3-i Fallimento Olimpiclub ítélet, C-2/08, EU:C:2009:506, 29. pont).

32 A jogerő elvének ilyen alkalmazása ugyanis azzal a következménnyel járna, hogy abban az esetben, ha a jogerőssé vált bírósági határozat az uniós héaszabályozás téves értelmezésén alapul, e szabályozás helytelen alkalmazása minden új adóévben megismétlődne anélkül, hogy lehetséges lenne e téves értelmezés kiigazítása (lásd ebben az értelemben: 2009. szeptember 3-i Fallimento Olimpiclub ítélet, C-2/08, EU:C:2009:506, 30. pont).

33 Márpedig az uniós héaszabályok tényleges alkalmazásának ilyen mértékű akadályozása nem igazolható észszerűen a jogbiztonság elvével, és ezért azt a tényleges érvényesülés elvével ellentétesnek kell tekinteni (lásd ebben az értelemben: 2009. szeptember 3-i Fallimento Olimpiclub ítélet, C-2/08, EU:C:2009:506, 31. pont).

34 A fentiekre tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy valamely nemzeti bíróság a héával kapcsolatos jogvita keretében a jogerő elvét alkalmazza, ha e jogvita nem olyan adózási időszakra vonatkozik, amely megegyezik az e jogerővel bíró bírósági határozat alapjául szolgáló jogvitában szóban forgó adózási időszakkal, és nem is ugyanaz a tárgya, mint ez utóbbinak, és ha ezen elv alkalmazása akadályát képezné az uniós héaszabályozás e bíróság általi figyelembevételének.

A költségekről

35 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az ügyvédi hivatást gyakorló személyt az e rendelkezés értelmében vett „adóalanynak” kell tekinteni.

2) Az uniós joggal ellentétes az, hogy valamely nemzeti bíróság a hozzáadottérték-adóval (héa) kapcsolatos jogvita keretében a jogerő elvét alkalmazza, ha e jogvita nem olyan adózási időszakra vonatkozik, amely megegyezik az e jogerővel bíró bírósági határozat alapjául szolgáló jogvitában szóban forgó adózási időszakkal, és nem is ugyanaz a tárgya, mint ez utóbbinak, és ha ezen elv alkalmazása akadályát képezné az uniós héaszabályozás e bíróság általi figyelembevételének.

Aláírások