Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

16 юли 2020 година*

„Преюдициално запитване — Директива 2006/112/ЕО — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Член 9, параграф 1 — Понятие „данъчнозадължено лице“ — Лице, упражняващо професията адвокат — Влязъл в сила правораздавателен акт — Принцип на силата на пресъдено нещо — Обхват на посочения принцип, ако този акт е несъвместим с правото на Съюза“

По дело C-424/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Curtea de Apel București (Апелативен съд Букурещ, Румъния) с акт от 15 февруари 2019 г., постъпил в Съда на 29 май 2019 г., в рамките на производство по дело

Cabinet de avocat UR

срещу

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

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice,

MJ,

NK,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: M. Safjan, председател на състава, R. Silva de Lapuerta (докладчик), заместник-председател на съда, N. Jääskinen, съдия,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Cabinet de avocat UR, от D. Rădescu, адвокат,

– за румънското правителство, първоначално от C. R. Canțăr, R. I. Hațieganu и A. Rotăreanu, а впоследствие от E. Gane, R. I. Hațieganu и A. Rotăreanu, в качеството на представители,

* Език на производството: румънски.

– за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и A. Armenia, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7) и на принципа на силата на пресъдено нещо.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между, от една страна, адвокатска кантора Cabinet de avocat UR (наричана по-нататък „UR“), и от друга страна, Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Администрация на публичните финанси, район 3, представлявана от Областната генерална дирекция на публичните финанси Букурещ, Румъния), Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (Администрация на публичните финанси, район 3, Румъния), MJ и NK, по повод на облагането на UR с данък върху добавената стойност (ДДС).

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно член 2, параграф 1 от Директива 2006/112:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]“.

4 Член 9, параграф 1 от тази директива гласи:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

Румънското право

5 Член 431 du Codul de procedură civilă (Граждански процесуален кодекс), озаглавен „Действие на силата на пресъдено нещо“, в приложимата му редакция към спора в главното производство гласи:

„1. Никой не може да бъде съден два пъти в същото качество, на същото основание и за същото нещо.

2. Всяка страна може да се позове на силата на пресъдено нещо по друго дело, ако съществува връзка с разрешаването на последното“.

6 Запитващата юрисдикция уточнява, че „отрицателното или погасителното действие“ на силата на пресъдено нещо е пречка за постановяване на ново съдебно решение, когато страните, правното основание и предметът на спора са еднакви, докато „положителното действие“ на силата на пресъдено нещо позволява на всяка страна да се позове на пресъденото нещо в рамките на спор, ако съществува връзка с разрешаването на последния, когато например повдигнатите спорни въпроси са еднакви.

7 Член 432 от този кодекс е озаглавен „Възражение за сила на пресъдено нещо“ и в него се предвижда следното:

„Съдът или страните могат да направят възражение за сила на пресъдено нещо на всеки етап от производството, дори пред касационния съд. Уважаването на възражението може да доведе до утежняване на положението на съответната страна вследствие на собствената ѝ жалба спрямо положението, произтичащо от обжалвания акт“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

8 На 28 май 2015 г. установената в Румъния адвокатска кантора UR иска от Администрацията на публичните финанси, район 3, считано от 2002 г., да бъде заличена от регистъра на данъчнозадължените лица по ДДС и да ѝ бъде възстановен ДДС, събран от същата администрация в периода от 1 януари 2010 г. до 31 декември 2014 г., твърдейки, че е била вписана погрешно в посочения регистър.

9 Тъй като не получава отговор на искането си от администрацията, UR завежда дело срещу ответниците в главното производство пред Tribunalul București (Окръжен съд Букурещ, Румъния) с цел последният да задължи Администрацията на публичните финанси, район 3, да заличи UR от регистъра на данъчнозадължените лица по ДДС и да осъди солидарно ответниците в главното производство да възстановят на UR събрания ДДС.

10 С решение от 17 февруари 2017 г. Tribunalul București (Окръжен съд Букурещ) отхвърля искането на UR.

11 В подкрепа на жалбата си, подадена срещу това решение до Curtea de Apel București (Апелативен съд Букурещ, Румъния), UR се позовава на силата на пресъдено нещо, произтичаща от влязло в сила съдебно решение от 30 април 2018 г., с което същият съд, потвърждавайки решение от 21 септември 2016 г. на Tribunalul București (Окръжен съд Букурещ), приема, че данъкоплатец като UR, който практикува свободната професия адвокат, не упражнява никаква икономическа дейност и съответно не може да се счита за извършващ сделки по доставка на стоки или предоставяне на услуги, тъй като договорите, сключени с неговите клиенти, са договори за правна помощ, а не договори за предоставяне на услуги (наричано по-нататък „съдебното решение от 30 април 2018 г.“).

12 При това положение Curtea de Apel București (Апелативен съд Букурещ) решава да спре производството и да отправи до Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Попадат ли в приложното поле на понятието „данъчнозадължено лице“ по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива [2006/112] и лицата, които упражняват професията адвокат?

2) Допуска ли принципът на предимство на правото на Съюза в последващо производство дерогация от силата на пресъдено нещо, с която се ползва влязъл в сила съдебен акт, в който по същество се приема, че при прилагането и тълкуването на националната правна уредба в областта на ДДС адвокатът не доставя стоки, не упражнява икономическа дейност и не сключва договори за предоставяне на услуги, а договори за правна помощ?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

13 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че лице, упражняващо професията адвокат, трябва да се счита за „данъчнозадължено лице“ по смисъла на тази разпоредба.

14 Съгласно член 9, параграф 1, първа алинея от посочената директива „данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

15 Изразите, използвани в тази разпоредба, и по-специално изразът „всяко лице“, дават на понятието „данъчнозадължено лице“ широко определение, фокусирано върху независимостта при упражняването на икономическа дейност, в смисъл че всички лица — физически или юридически, както публичноправни, така и частноправни, а дори и неперсонифицирани образувания — които обективно отговарят на критериите, съдържащи се в тази разпоредба, се считат за данъчнозадължени лица по ДДС (решения от 29 септември 2015 г., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, т. 28 и от 12 октомври 2016 г., Nigl и др., C-340/15, EU:C:2016:764, т. 27).

16 Що се отнася до член 9, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112, в него понятието „икономическа дейност“ се определя като обхващащо всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително по-специално свободните или приравнените професии.

17 Следователно, тъй като адвокатската професия е свободна професия, съгласно член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 лице, упражняващо тази професия, упражнява икономическа дейност и трябва да се счита за „данъчнозадължено лице“ по смисъла на тази разпоредба.

18 Трябва освен това да се припомни, че Директива 2006/112 очертава много широко приложно поле за ДДС, като в член 2, посветен на облагаемите сделки, освен вноса на стоки тя включва вътреобщностните придобивания на стоки и доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество (решения от 19 юли 2012 г., Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, т. 24 и от 3 септември 2015 г., Аспарухово Лейк Инвестмънт Къмпани, C-463/14, EU:C:2015:542, т. 33).

19 Освен това в точка 49 от решение от 17 юни 2010 г., Комисия/Франция (C-492/08, EU:C:2010:348), Съдът приема, че държава членка не може да прилага намалена ставка на ДДС за извършването на услуги от адвокатите, което им се заплаща изцяло или отчасти от държавата в рамките на правната помощ. Тази преценка впрочем непременно означава, че тези услуги са били разглеждани като облагаеми с ДДС и че адвокатите, квалифицирани в това решение като „частноправни субекти със стопанска цел“, са били счетени за действащи като данъчнозадължени лица.

20 С оглед на гореизложеното на първия въпрос следва да се отговори, че член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че лице, упражняващо професията „адвокат“, трябва да се счита за „данъчнозадължено лице“ по смисъла на тази разпоредба.

По втория въпрос

21 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че в спор, свързан с ДДС, не допуска прилагането от национална юрисдикция на принципа на силата на пресъдено нещо, когато прилагането на този принцип би възпрепятствало съобразяването от същата юрисдикция на правната уредба на Съюза в областта на ДДС.

22 В това отношение в самото начало трябва да се припомни значението на принципа на силата на пресъдено нещо както в правния ред на Съюза, така и в националните правни системи. Действително, за да се гарантират както стабилността на правото и на правоотношенията, така и доброто правораздаване, е важно правораздавателните актове, които са влезли в сила след изчерпване на наличните възможности за обжалване или изтичане на сроковете за това, да не могат повече да бъдат оспорвани (решения от 3 септември 2009 г., Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, т. 22, от 11 септември 2019 г., Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, т. 26 и от 4 март 2020 г., Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, т. 64).

23 Следователно правото на Съюза не задължава националния съд да остави без приложение вътрешноправните процесуални норми, от които произтича силата на пресъдено нещо на правораздавателен акт, дори ако това би позволило да се отстранят последиците от вътрешно правоотношение, които са несъвместими с това право (решение от 11 септември 2019 г., Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, т. 27 и цитираната съдебна практика).

24 По-специално в правото на Съюза няма изискване, задължаващо националния правораздавателен орган по принцип да преразгледа свой ползващ се със сила на пресъдено нещо акт, за да съобрази направено от Съда тълкуване на релевантна разпоредба от това право (решения от 11 септември 2019 г., Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, т. 28 и от 4 март 2020 г., Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, т. 66).

25 При липсата на правна уредба на Съюза в тази област редът и условията за прилагане на принципа на силата на пресъдено нещо се определят във вътрешния правен ред на държавите членки по силата на принципа на процесуалната автономия на последните. Те обаче не трябва да са по-неблагоприятни от тези, които уреждат подобни вътрешни положения (принцип на равностойност), нито да са формулирани така, че да правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правовия ред на Съюза (принцип на ефективност) (решения от 3 септември 2009 г., Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, т. 24, от 10 юли 2014 г., Impresa Pizzarotti, C-213/13, EU:C:2014:2067, т. 54 и от 4 март 2020 г., Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, т. 58).

26 Следователно, ако приложимите вътрешноправни процесуални норми предвиждат възможност при определени условия националният съд да преразгледа ползващ се със сила на пресъдено нещо акт, за да приведе правоотношението в съответствие с националното право, съгласно принципите на равностойност и ефективност на посочената възможност трябва да се даде предимство, ако тези условия са налице, така че да бъде възстановено съответствието на правоотношението с правото на Съюза (решение от 11 септември 2019 г., Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, т. 29 и цитираната съдебна практика).

27 В разглеждания случай запитващата юрисдикция посочва, че жалбоподателят в главното производство се позовава на „положителното действие“ на силата на пресъдено нещо, с което се ползва нейното решение от 30 април 2018 г.

28 Според уточненията на тази юрисдикция, ако тя приеме, че посоченото съдебно решение се ползва със силата на пресъдено нещо, съдържащите се в него съображения могат да създадат данъчен прецедент, благоприятстващ жалбоподателя, и да послужат за основа за разрешаването на спора в главното производство.

29 От акта за преюдициално запитване също така следва, че спорът в главното производство се отнася за периода от 1 януари 2010 г. до 31 декември 2014 г., докато съдебното решение от 30 април 2018 г. засяга периода от 1 януари 2011 г. до 30 ноември 2014 г. Освен това предметът на въпросния спор — а именно искане за заличаване, считано от 2002 г., от регистъра на данъчнозадължените лица по ДДС и за възстановяване на събрания ДДС от румънската администрация на публичните финанси през съответния период — е различен от този по делото, по което е постановено въпросното съдебно решение.

30 Поради това, ако по силата на приложимите румънски процесуалноправни норми запитващата юрисдикция има възможност да отхвърли жалбата в главното производство, тя трябва да използва тази възможност и да осигури пълното действие на правото на Съюза, в случая това на Директива 2006/112, като при необходимост по собствена инициатива остави без приложение тълкуването, възприето от нея в решението ѝ от 30 април 2018 г., след като това тълкуване не е съвместимо с правото на Съюза (вж. по аналогия решения от 4 март 2020 г., Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, т. 61 и от 5 март 2020 г., OPR-Finance, C-679/18, EU:C:2020:167, т. 44).

31 В противен случай, ако тази юрисдикция счете, че прилагането на принципа на силата на пресъдено нещо възпрепятства преразглеждането на правораздавателен акт като съдебното решение от 30 април 2018 г., макар този акт да води до нарушаване на правото на Съюза, това прилагане не може също да пречи на посочената юрисдикция да преразгледа всяка констатация, засягаща общ въпрос, разрешен с този акт, при правораздавателния контрол върху друг акт на компетентния данъчен орган, засягащ същия данъкоплатец или същото данъчнозадължено лице, но различна данъчна година (вж. в този смисъл решение от 3 септември 2009 г., Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, т. 29).

32 Всъщност, ако влезлият в сила правораздавателен акт се основава на погрешно тълкуване на правната уредба на Съюза в областта на ДДС, такова прилагане на принципа на силата на пресъдено нещо би довело до възпроизвеждане на неправилното прилагане на тази правна уредба за всяка нова данъчна година, без да е възможно това неправилно тълкуване да се поправи (вж. в този смисъл решение от 3 септември 2009 г., Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, т. 30).

33 Пречки от такъв мащаб пред ефективното прилагане на правилата на Съюза в областта на ДДС впрочем не могат да бъдат разумно обосновани с принципа на правна сигурност и съответно трябва да се считат за противоречащи на принципа на ефективност (вж. в този смисъл решение от 3 септември 2009 г., Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, т. 31).

34 С оглед на гореизложеното на втория въпрос следва да се отговори, че правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че в спор, свързан с ДДС, не допуска прилагането от национална юрисдикция на принципа на силата на пресъдено нещо, когато спорът не засята данъчен период, идентичен на разглеждания в спора, по който е постановен ползващият се с тази сила правораздавателен акт, нито пък е със същия предмет, и когато прилагането на този принцип би възпрепятствало съобразяването от същата юрисдикция на правната уредба на Съюза в областта на ДДС.

По съдебните разноски

35 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

1) **Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че лице, упражняващо професията адвокат, трябва да се счита за „данъчнозадължено лице“ по смисъла на тази разпоредба.**

2) **Правото на Съюза не допуска в спор, свързан с данъка върху добавената стойност (ДДС), прилагането от национална юрисдикция на принципа на силата на пресъдено нещо, когато спорът не засята данъчен период, идентичен на разглеждания в спора, по който е постановен ползващият се с тази сила правораздавателен акт, нито пък е със същия предмет, и когато прилагането на този принцип би възпрепятствало съобразяването от същата юрисдикция на правната уредба на Съюза в областта на ДДС.**

Подписи