Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

16. srpnja 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 2006/112/EZ – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Članak 9. stavak 1. – Pojam ‚porezni obveznik' – Osoba koja obavlja odvjetničku djelatnost – Konačna sudska odluka – Načelo pravomoćnosti – Doseg tog načela u slučaju kad odluka nije u skladu s pravom Unije"

U predmetu C-424/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska), odlukom od 15. veljače 2019., koju je Sud zaprimio 29. svibnja 2019., u postupku

Cabinet de avocat UR

protiv

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

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice,

MJ,

NK,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: M. Safjan, predsjednik vijeća, R. Silva de Lapuerta (izvjestiteljica), potpredsjednica Suda, N. Jääskinen, sudac,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Cabinet de avocat UR, D. Rădescu, *avocat*,

– za rumunjsku vladu, C. R. Canțăr, R. I. Hațieganu i A. Rotăreanu, zatim E. Gane, R. I. Hațieganu i A. Rotăreanu, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: rumunjski

– za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i A. Armenia, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 9. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) i načela pravomoćnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Cabineta de avocat UR (u daljnjem tekstu: UR), s jedne strane, i Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Uprava za javne financije Trećeg okruga, zastupana po Regionalnoj glavnoj upravi za javne financije u Bukureštu, Rumunjska), Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (Uprava za javne financije Trećeg okruga, Rumunjska), osobe MJ i osobe NK, s druge strane, u vezi s pitanjem podliježe li UR obvezi plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 2. stavkom 1. Direktive 2006/112:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[…]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[…]”

4 U članku 9. stavku 1. te direktive određuje se:

„‚Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

Rumunjsko pravo

5 U članku 431. Codula de procedură civilă (Zakonik o parničnom postupku), naslovljenom „Učinci pravomoćnosti”, u verziji koja se primjenjuje u sporu iz glavnog postupka, određuje se:

„1. Nitko ne može biti dvaput tužen u istom svojstvu, po istoj osnovi i u pogledu istog predmeta.

2. Svaka se stranka može pozvati na pravomoćnost u drugom sporu ako postoji povezanost s rješenjem tog spora.”

6 Sud koji je uputio zahtjev navodi da „negativni ili prekluzivni učinak” pravomoćnosti sprečava donošenje nove presude kada se radi o istim strankama, istoj pravnoj osnovi i predmetu postupka, dok „pozitivni učinak” pravomoćnosti omogućuje svakoj stranci da se u sporu pozove na pravomoćnost ako postoji povezanost s rješenjem tog spora, kao što je istovjetnost postavljenih spornih pitanja.

7 Članak 432. tog zakonika, naslovljen „Prigovor pravomoćnosti”, propisuje:

„Sud ili stranke mogu istaknuti prigovor pravomoćnosti u bilo kojem stadiju postupka, čak i pred žalbenim sudom. Ako se prigovor prihvati, to može dovesti do pogoršanja položaja dotične stranke povodom vlastite tužbe u odnosu na položaj koji proizlazi iz pobijane odluke.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

8 UR, odvjetnički ured sa sjedištem u Rumunjskoj, 28. svibnja 2015. zatražio je od Uprave za javne financije Trećeg okruga brisanje iz registra obveznika PDV-a s primjenom od 2002. godine i povrat PDV-a koji je ta uprava naplatila u razdoblju od 1. siječnja 2010. do 31. prosinca 2014., s obrazloženjem da je greškom bio upisan u taj registar.

9 Budući da upravno tijelo nije odgovorilo na taj zahtjev, UR je protiv tuženika iz glavnog postupka pokrenuo postupak pred Tribunalulom Bucureşti (Viši sud u Bukureštu, Rumunjska), tražeći od tog suda da Upravi za javne financije Trećeg okruga naloži da ga izbriše iz registra obveznika PDV-a i da tuženicima iz glavnog postupka naloži da mu solidarno vrate naplaćeni PDV.

10 Odlukom od 17. veljače 2017. Tribunalul Bucureşti (Viši sud u Bukureštu) odbio je UR-ovu tužbu.

11 U prilog žalbi podnesenoj protiv te odluke pred Curteom de Apel Bucureşti (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska) UR se poziva na pravomoćnost konačne presude od 30. travnja 2018., kojom je taj sud zaključio, potvrđujući presudu Tribunalula Bucureşti (Viši sud u Bukureštu) od 21. rujna 2016., da porezni obveznik kao što je UR, koji ima samostalnu odvjetničku djelatnost, ne obavlja gospodarsku djelatnost i da se stoga ne može smatrati da izvršava transakcije isporuke dobara ili obavljanja usluga s obzirom na to da su ugovori koje sklapa sa svojim strankama ugovori o pružanju pravne pomoći, a ne ugovori o obavljanju usluga (u daljnjem tekstu: presuda od 30. travnja 2018.).

12 U tim je okolnostima Curtea de Apel Bucureşti (Žalbeni sud u Bukureštu) odlučila prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Obuhvaća li područje primjene pojma ‚porezni obveznik’ u smislu članka 9. stavka 1. Direktive [2006/112] također i osobe koje obavljaju odvjetničku djelatnost?

2. Dopušta li načelo nadređenosti prava Unije da se u naknadnom postupku odstupi od pravomoćnosti koju uživa konačna sudska odluka kojom je u bitnome utvrđeno da, u kontekstu primjene i tumačenja nacionalnog prava u području PDV-a, odvjetnik ne isporučuje robu, ne obavlja gospodarsku djelatnost i ne sklapa ugovore o pružanju usluga već ugovore o pružanju pravne pomoći?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

13 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita treba li članak 9. stavak 1. Direktive 2006/112 tumačiti na način da osobu koja obavlja odvjetničku djelatnost treba smatrati „poreznim obveznikom" u smislu te odredbe.

14 Prema članku 9. stavku 1. prvom podstavku te direktive, „porezni obveznik" znači svaka osoba koja samostalno obavlja gospodarsku djelatnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te djelatnosti.

15 Izrazi korišteni u toj odredbi, posebice pojam „svaka osoba", daju pojmu „poreznog obveznika" široku definiciju koja se fokusira na samostalnost u obavljanju gospodarske djelatnosti, u smislu da svaku osobu – fizičku ili pravnu, javnu ili privatnu, uključujući i subjekte bez pravne osobnosti – koja objektivno ispunjava uvjete iz te odredbe, treba smatrati obveznikom PDV-a (presude od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, t. 28. i od 12. listopada 2016., Nigl i dr., C-340/15, EU:C:2016:764, t. 27.).

16 Što se tiče članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive 2006/112, on definira pojam „gospodarske aktivnosti" na način da obuhvaća sve djelatnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarske i poljoprivredne djelatnosti te djelatnosti slobodnih zanimanja.

17 Prema tome, s obzirom na to da odvjetnička djelatnost predstavlja samostalnu djelatnost, iz članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112 proizlazi da osoba koja se bavi tim zanimanjem obavlja gospodarsku djelatnost i da je treba smatrati „poreznim obveznikom" u smislu te odredbe.

18 Osim toga, valja podsjetiti da Direktiva 2006/112 PDV-u daje vrlo široko područje primjene, tako da u članku 2., koji uređuje oporezive transakcije, osim uvoza dobara spominje i stjecanje dobara unutar Zajednice te isporuku dobara i obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koje izvrši porezni obveznik koji djeluje kao takav (presude od 19. srpnja 2012., Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, t. 24. i od 3. rujna 2015., Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, t. 33.).

19 Nadalje, u točki 49. presude od 17. lipnja 2010., Komisija/Francuska (C-492/08, EU:C:2010:348), Sud je utvrdio da država članica ne može primijeniti nižu stopu PDV-a na usluge koje pružaju odvjetnici, a čije troškove država u cijelosti ili djelomično naknađuje u okviru besplatne pravne pomoći. Međutim, ta ocjena nužno podrazumijeva da se smatralo da te usluge podliježu obvezi plaćanja PDV-a i da se za te odvjetnike, koji se u navedenoj presudi kvalificiraju kao „privatni subjekti koji posluju s ciljem stjecanja dobiti", smatralo da djeluju kao porezni obveznici.

20 Imajući u vidu navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 9. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da osobu koja obavlja odvjetničku djelatnost treba smatrati „poreznim obveznikom" u smislu te odredbe.

Drugo pitanje

21 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita treba li pravo Unije tumačiti na način da mu se protivi to da nacionalni sud u okviru spora koji se odnosi na PDV primijeni načelo pravomoćnosti ako bi primjena tog načela priječila taj sud da uzme u obzir propis Unije u području PDV-a.

22 U tom pogledu valja prije svega podsjetiti na važnost načela pravomoćnosti kako u pravnom sustavu Unije tako i u nacionalnim pravnim sustavima. Naime, da bi se osigurala stabilnost prava i pravnih odnosa kao i dobro sudovanje, važno je da sudske odluke koje su postale pravomoćne nakon što su iscrpljena sva raspoloživa pravna sredstva ili nakon isteka rokova predviđenih za ulaganje tih pravnih sredstava više ne mogu biti dovedene u pitanje (presude od 3. rujna 2009., Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, t. 22.; od 11. rujna 2019., Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, t. 26. i od 4. ožujka 2020., Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, t. 64.).

23 Pravo Unije ne nalaže dakle nacionalnom sudu da iz primjene izuzme nacionalna postupovna pravila na temelju kojih sudska odluka postaje pravomoćna, čak i ako bi se time ispravila nacionalna situacija koja nije u skladu s tim pravom (presuda od 11. rujna 2019., Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, t. 27. i navedena sudska praksa).

24 Konkretno, pravo Unije ne propisuje da nacionalni sud načelno mora izmijeniti svoju pravomoćnu odluku kako bi uzeo u obzir tumačenje relevantne odredbe tog prava koje je Sud usvojio (presude od 11. rujna 2019., Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, t. 28. i od 4. ožujka 2020., Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, t. 66.).

25 U nedostatku propisa Unije u tom području, načini provedbe načela pravomoćnosti uređeni su unutarnjim pravnim sustavom država članica na temelju načela njihove postupovne autonomije. Međutim, ti načini ne smiju biti nepovoljniji od onih koji uređuju slične unutarnje situacije (načelo ekvivalentnosti) niti činiti praktično nemogućim ili pretjerano teškim ostvarivanje prava dodijeljenih pravnim sustavom Unije (načelo djelotvornosti) (presude od 3. rujna 2009., Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, t. 24.; od 10. srpnja 2014., Impresa Pizzarotti, C-213/13, EU:C:2014:2067, t. 54. i od 4. ožujka 2020., Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, t. 58.).

26 Prema tome, iako mjerodavna nacionalna postupovna pravila predviđaju da nacionalni sud pod određenim uvjetima može izmijeniti pravomoćnu odluku kako bi situaciju uskladio s nacionalnim pravom, u skladu s načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti toj mogućnost treba dati prednost, ako su ispunjeni ti uvjeti, kada dotičnu situaciju treba uskladiti s pravom Unije (presuda od 11. rujna 2019., Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, t. 29. i navedena sudska praksa).

27 U konkretnom slučaju, sud koji je uputio zahtjev navodi da se tužitelj iz glavnog postupka poziva na „pozitivni učinak” pravomoćnosti njegove presude od 30. travnja 2018.

28 Taj sud navodi da bi, ako se utvrdi da je ta presuda postala pravomoćna, u njoj navedena utvrđenja mogla stvoriti porezni presedan u korist tog tužitelja i predstavljati osnovu za rješenje spora iz glavnog postupka.

29 Iz odluke kojom se upućuje zahtjev također proizlazi da se spor iz glavnog postupka odnosi na razdoblje od 1. siječnja 2010. do 31. prosinca 2014., dok se presuda od 30. travnja 2018. odnosila na razdoblje od 1. siječnja 2011. do 30. studenoga 2014. Nadalje, predmet tog spora – to jest zahtjev za brisanje iz registra obveznika PDV-a s primjenom od 2002. godine i zahtjev za povrat PDV-a koji je rumunjska uprava za javne financije naplatila u predmetnom razdoblju – razlikuje se od predmeta spora povodom kojeg je donesena ta presuda.

30 Prema tome, ako bi sud koji je uputio zahtjev na temelju mjerodavnih postupovnih odredbi rumunjskog prava imao mogućnost odbiti tužbu iz glavnog postupka, on bi morao iskoristiti tu mogućnost i osigurati punu primjenu prava Unije, u konkretnom slučaju Direktive 2006/112, i po potrebi izuzeti iz primjene, po službenoj dužnosti, tumačenje koje je prihvatio u svojoj presudi od 30. travnja 2018. ako to tumačenje nije u skladu s pravom Unije (vidjeti, po analogiji, presude od 4. ožujka 2020., Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, t. 61. i od 5. ožujka 2020., OPR-Finance, C-679/18, EU:C:2020:167, t. 44.).

31 U suprotnom, ako bi taj sud utvrdio da primjena načela pravomoćnosti onemogućava osporavanje sudske odluke kao što je presuda od 30. travnja 2018., bez obzira na to što ta odluka sadržava povredu prava Unije, primjena tog načela ne bi ga mogla spriječiti i da ospori svako utvrđenje o zajedničkom pitanju riješenom u toj odluci, prilikom sudskog nadzora druge odluke nadležnog poreznog tijela koja se odnosi na istog poreznog obveznika odnosno obveznika poreza, ali na drugu poreznu godinu (vidjeti u tom smislu presudu od 3. rujna 2009., Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, t. 29.).

32 Naime, takva primjena načela pravomoćnosti imala bi za posljedicu to da bi se, u slučaju da se konačna sudska odluka temelji na pogrešnom tumačenju propisa Unije u području PDV-a, pogrešna primjena tog propisa u svakoj poreznoj godini iznova ponavljala a da pritom to pogrešno tumačenje ne bi bilo moguće ispraviti (vidjeti u tom smislu presudu od 3. rujna 2009., Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, t. 30.).

33 Međutim, tako značajne prepreke djelotvornoj primjeni pravila prava Unije u području PDV-a ne mogu imati razumno opravdanje u načelu pravne sigurnosti, pa treba smatrati da su u suprotnosti s načelom djelotvornosti (vidjeti u tom smislu presudu od 3. rujna 2009., Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, t. 31.).

34 Imajući u vidu navedeno, na drugo pitanje valja odgovoriti da pravo Unije treba tumačiti na način da mu se protivi to da nacionalni sud u okviru spora koji se odnosi na PDV primijeni načelo pravomoćnosti ako se taj spor ne odnosi na isto razdoblje oporezivanja kao u sporu povodom kojega je donesena pravomoćna sudska odluka, niti ima isti predmet kao u tom sporu, i ako bi primjena tog načela priječila taj sud da uzme u obzir propis Unije u području PDV-a.

Troškovi

35 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 9. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da osobu koja obavlja odvjetničku djelatnost treba smatrati „poreznim obveznikom” u smislu te odredbe.**

2. **Pravu Unije protivi se to da nacionalni sud u okviru spora koji se odnosi na porez na dodanu vrijednost (PDV) primijeni načelo pravomoćnosti ako se taj spor ne odnosi na isto razdoblje oporezivanja kao u sporu povodom kojega je donesena pravomoćna sudska odluka, niti ima isti predmet kao u tom sporu, i ako bi primjena tog načela priječila taj sud da uzme u obzir propis Unije u području PDV-a.**

Potpisi