Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 16 lipca 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2006/112/WE – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Artykuł 9 ust. 1 – Pojęcie „podatnika” – Osoba wykonująca zawód adwokata – Prawomocne orzeczenie sądu – Zasada powagi rzeczy osadzonej – Zakres tej zasady w sytuacji gdy orzeczenie to jest niezgodne z prawem Unii

W sprawie C-424/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia) postanowieniem z dnia 15 lutego 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 maja 2019 r., w postępowaniu

Cabinet de avocat UR

przeciwko

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

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice,

MJ,

NK,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: M. Safjan, prezes izby, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawczyni), wiceprezes Trybunału, N. Jääskinen, sędzia,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Cabinet de avocat UR – D. Rădescu, avocat,

* Język postępowania: rumuński.

– w imieniu rządu rumuńskiego – początkowo C.R. Canțăr, R.I. Hațieganu i A. Rotăreanu, a następnie E. Gane, R.I. Hațieganu i A. Rotăreanu, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios i A. Armenia, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”) oraz zasady powagi rzeczy osądzonej.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Cabinet de avocat UR (zwaną dalej „UR”) a Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (administrację finansów publicznych, sektor 3, reprezentowaną przez regionalną dyrekcję generalną finansów publicznych w Bukareszcie, Rumunia), Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (administracją finansów publicznych, sektor 3, Rumunia), MJ i NK dotyczącego objęcia UR podatkiem od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[…]”.

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

Prawo rumuńskie

5 Artykuł 431 Codul de procedură civilă (kodeksu postępowania cywilnego), zatytułowany „Skutki powagi rzeczy osądzonej", w brzmieniu mającym zastosowanie w sprawie w postępowaniu głównym, stanowi:

„1. Nikt nie może zostać pozwany ponownie w tym samym charakterze, na tej samej podstawie i w tej samej sprawie.

2. Każda ze stron może powołać się na powagę rzeczy osądzonej w innej sprawie, o ile istniej związek z jej rozstrzygnięciem".

6 Sąd odsyłający zauważa, że „negatywny lub wyłączający skutek" powagi rzeczy osądzonej uniemożliwia wydanie nowego rozstrzygnięcia, jeżeli występuje identyczność stron, ta sama podstawa prawna i ten sam przedmiot skargi, natomiast „pozytywny skutek" powagi rzeczy osądzonej pozwala każdej ze stron na powołanie się na prawomocne orzeczenie w ramach sporu, jeżeli istnieje związek z rozstrzygnięciem go, taki jak identyczność podniesionych spornych kwestii.

7 Artykuł 432 tego kodeksu, zatytułowany „Zarzut powagi rzeczy osądzonej" przewiduje:

„Zarzut powagi rzeczy osądzonej może podnieść sąd lub strona na każdym etapie postępowania, również przed sądem rozpoznającym odwołanie. Uwzględnienie zarzutu może prowadzić do pogorszenia się sytuacji danej strony w następstwie jej własnego odwołania względem sytuacji wynikającej z zaskarżonego orzeczenia".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

8 UR, kancelaria adwokacka z siedzibą w Rumunii w dniu 28 maja 2015 r. wniosła do administracji finansów publicznych, sektor 3, o wykreślenie jej ze skutkiem od 2002 r. z rejestru podatników VAT i zwrot VAT pobranego przez ten organ w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2014 r. z uwagi na wpisanie jej do tego rejestru wskutek błędu.

9 Wobec braku odpowiedzi na ten wniosek ze strony organu administracji, UR pozwała pozwanych w postępowaniu głównym do Tribunalul Bucureşti (sądu okręgowego w Bukareszcie, Rumunia), wnosząc o zobowiązanie administracji finansów publicznych, sektor 3, do wykreślenia jej z rejestru podatników VAT i zasądzenie solidarnie od pozwanych w postępowaniu głównym zwrotu na jej rzecz pobranego VAT.

10 Orzeczeniem z dnia 17 lutego 2017 r., Tribunalul Bucureşti (sąd okręgowy w Bukareszcie) oddalił pozew UR.

11 Na poparcie odwołania wniesionego od tego orzeczenia do Curtea de Apel Bucureşti (sądu apelacyjnego w Bukareszcie, Rumunia), UR powołuje się na powagę rzeczy osądzonej w związku z prawomocnym wyrokiem z dnia 30 kwietnia 2018 r., w którym tenże sąd, utrzymując w mocy wyrok z dnia 21 września 2016 r. Tribunalul Bucureşti (sądu okręgowego w Bukareszcie) orzekł, iż podatnik taki jak UR, wykonujący wolny zawód adwokata nie prowadzi żadnej działalności gospodarczej i w związku z tym nie może być uznany za dokonującego dostawy towarów lub za świadczącego usługi, gdyż umowy zawierane z klientami są umowami o pomoc prawną a nie umowami o świadczenie usług (zwanym dalej „wyrokiem z dnia 30 kwietnia 2018 r.").

12 W tych okolicznościach Curtea de Apel Bucureşti (sąd apelacyjny w Bukareszcie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zakres zastosowania art. 9 ust. 1 dyrektywy [2006/112] obejmuje pojęciem »podatnika« również osobę wykonującą zawód adwokata?

2) Czy zasada pierwszeństwa prawa Unii pozwala na odstąpienie w toczącym się późniejszym postępowaniu od powagi rzeczy osądzonej przysługującej prawomocnemu orzeczeniu sądowemu, w którym w istocie ustalono, że przy stosowaniu i wykładni ustawodawstwa krajowego dotyczącego [VAT] adwokat nie zbywa towarów, nie prowadzi działalności gospodarczej i nie zawiera umów o świadczenie usług, lecz umowy o pomoc prawną?"

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

13 Poprzez swe pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że osoba wykonująca zawód adwokata powinna być uznana za „podatnika" w rozumieniu tego przepisu.

14 Zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy „podatnikiem" jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

15 Sformułowania użyte w tym przepisie, w szczególności sformułowanie „każda osoba" nadają pojęciu „podatnika" szerokie znaczenie wskazujące na samodzielność prowadzenia działalności gospodarczej w tym sensie, że wszelkie osoby fizyczne i prawne, tak prawa publicznego, jak i prywatnego, a nawet jednostki pozbawione osobowości prawnej, które obiektywnie spełniają kryteria zawarte w tym przepisie, są uznawane za podatników VAT (wyroki z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 28, a także z dnia 12 października 2016 r., Nigl i in., C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 27).

16 Jeżeli chodzi o a art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektyw 2006/112, definiuje on pojęcie „działalności gospodarczej" jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie.

17 W rezultacie, w zakresie w jakim zawód adwokata stanowi wolny zawód, z art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 wynika, że osoba wykonująca ten zawód prowadzi działalność gospodarczą i powinna być uznana za „podatnika" w rozumieniu tego przepisu.

18 Ponadto należy przypomnieć, że dyrektywa 2006/112 wyznacza bardzo szeroki zakres przedmiotowy VAT, obejmując nim, w art. 2, dotyczącym czynności podlegających opodatkowaniu, oprócz przywozu towarów także wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze (wyroki z dnia 19 lipca 2012 r., Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, pkt 24, i z dnia 3 września 2015 r., Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, pkt 33).

19 Ponadto w pkt 49 wyroku z dnia 17 czerwca 2010 r. Komisja/Francja (C-492/08, EU:C:2010:348), Trybunał orzekł, że państwo członkowie nie może zastosować obniżonej stawki VAT do usług świadczonych przez adwokatów, które są w całości lub częściowo opłacane przez państwo w ramach

pomocy prawnej. Ocena ta opiera się zatem na założeniu, że usługi te są uznawane za objęte VAT i że adwokaci ci, zakwalifikowani w tym wyroku jako „podmioty prywatne mające cel zarobkowy", zostali uznanych za działających w charakterze podatników.

20 W świetle powyższego na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że osoba wykonująca zawód adwokata powinna być uznana za „podatnika" w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie pytania drugiego

21 Poprzez swe pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że stoi ono na przeszkodzie, aby sąd krajowy w ramach sporu dotyczącego VAT stosował zasadę powagi rzeczy osądzonej, jeżeli stosowanie tej zasady uniemożliwia uwzględnienie przez ten sad uregulowań Unii w dziedzinie VAT.

22 W tym zakresie należy na wstępie przypomnieć znaczenie zasady powagi rzeczy osądzonej w zarówno unijnym, jak i krajowych porządkach prawnych. W istocie w celu zapewnienia zarówno stabilności prawa i stosunków prawnych, jak również prawidłowego administrowania wymiarem sprawiedliwości istotne jest bowiem, aby orzeczenia sądowe, które stały się prawomocne po wyczerpaniu przysługujących środków odwoławczych lub po upływie przewidzianych dla tych środków terminów, nie podlegały już zaskarżeniu (wyroki z dnia 3 września 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, pkt 22; z dnia 11 września 2019 r., Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, pkt 26, i z dnia 4 marca 2020 r., Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, pkt 64).

23 W rezultacie prawo Unii nie nakłada na sąd krajowy obowiązku odstąpienia od stosowania krajowych zasad proceduralnych nadających powagę rzeczy osądzonej orzeczeniu sądowemu, nawet jeżeli pozwoliłoby to na doprowadzenie do zgodności z prawem Unii sprzecznej z tym prawem sytuacji krajowej (wyrok z dnia 11 września 2019 r., Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W szczególności, prawo Unii nie wymaga, aby w celu uwzględnienia przyjętej przez Trybunał wykładni właściwego przepisu tego prawa sąd krajowy był zobowiązany do zmiany orzeczenia posiadającego powagę rzeczy osądzonej (wyroki z dnia 11 września 2019 r., Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, pkt 28, i z dnia 4 marca 2020 r., Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, pkt 66).

25 W braku uregulowań Unii w określonej dziedzinie tryb wykonywania zasady powagi rzeczy osądzonej należy bowiem do wewnętrznego porządku prawnego państw członkowskich na mocy zasady ich autonomii proceduralnej. Nie może on być jednak mniej korzystny od trybu dotyczącego podobnych sytuacji w prawie krajowym (zasada równoważności) ani praktycznie uniemożliwiać lub nadmiernie utrudniać wykonywania uprawnień przyznanych przez porządek prawny Unii (zasada skuteczności) (wyroki z dnia 3 września 2009 r., Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, pkt 24; z dnia 10 lipca 2014 r., Impresa Pizzarotti, C-213/13, EU:C:2014:2067, pkt 54, i z dnia 4 marca 2020 r., Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, pkt 58).

26 W związku z tym, jeżeli obowiązujące krajowe zasady proceduralne obejmują możliwość, z zachowaniem pewnych warunków, dokonania przez sąd krajowy zmiany orzeczenia posiadającego moc rzeczy osądzonej w celu doprowadzenia do sytuacji zgodnej z prawem krajowym, możliwość ta zgodnie z zasadami równoważności i skuteczności powinna zostać wykorzystana w pierwszej kolejności, jeśli warunki te zostały spełnione, w celu doprowadzenia sytuacji będącej przedmiotem postępowania głównego do stanu zgodnego z prawem Unii (wyrok z dnia 11 września 2019 r., Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 W niniejszym przypadku sąd odsyłający zauważa, że skarżący w postępowaniu głównym powołuje się na „pozytywny skutek" zasady powagi rzeczy osądzonej w odniesieniu do wyroku tego sądu z dnia 30 kwietnia 2018 r.

28 Sąd ten dodaje, że uznając, iż wyrok ten korzysta z powagi rzeczy osądzonej zawarte w nim ustalenia mogłyby stworzyć na rzecz tego skarżącego precedens podatkowy i stanowić podstawę rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym.

29 Z postanowienia odsyłającego wynika również, że spór dotyczy okresu od 1 stycznie 2010 r. do 31 grudnia 2014 r., podczas gdy wyrok z dnia 30 kwietnia 2018 r. dotyczył okresu od 1 stycznia 2011 r. do 30 listopada 2014 r. Ponadto przedmiot tego sporu, to znaczy wykreślenie ze skutkiem od 2002 r. z rejestru podatników VAT i zwrot VAT pobranego przez rumuński organ podatkowy w odnośnym okresie różni się od przedmiotu sporu, zakończonego wskazanym wyrokiem.

30 W rezultacie w sytuacji gdy sąd odsyłający może, na mocy obowiązujących w prawie rumuńskim przepisów proceduralnych, oddalić odwołanie w postępowaniu głównym, powinien z tej możliwości skorzystać i zapewnić pełną skuteczność prawa Unii, a w tym przypadku dyrektywy 2006/112, odstępując w razie potrzeby z własnej inicjatywy od wykładni, którą przyjął on w wydanym przez siebie wyroku z dnia 30 kwietnia 2018 r., w sytuacji gdy wykładnia ta nie jest zgodna z prawem Unii (zob. analogicznie, wyroki z dnia 4 marca 2020, r. Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, pkt 61, i z dnia 5 marca 2020 r., OPR-Finance, C-679/18, EU:C:2020:167, pkt 44).

31 W przeciwnej sytuacji, jeżeli sąd ten uznałby, że stosowanie zasady powagi rzeczy osądzonej stoi na przeszkodzie podważeniu orzeczenia sądowego, takiego jak wyrok z dnia 30 kwietnia 2018 r., mimo iż orzeczenie to narusza prawo Unii, stosowanie to nie mogłoby również uniemożliwić temu sądowi podważenia każdego jednego ustalenia dotyczącego wspólnej kwestii rozstrzygniętej takim orzeczeniem w ramach kontroli sądowej innej decyzji właściwego organu podatkowego dotyczącej tej samej strony lub tego samego podatnika, lecz odnoszącej się do innego okresu podatkowego (zob. podobnie, wyrok z dnia 3 września 2009 r., Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, pkt 29).

32 Takie stosowanie zasady powagi rzeczy osądzonej prowadziłoby bowiem, w sytuacji w której prawomocne orzeczenie sądowe jest oparte na błędnej wykładni uregulowań Unii w dziedzinie VAT, do nieprawidłowego stosowania tych uregulowań ponownie w każdym nowym okresie podatkowym, bez możliwości korekty tej błędnej wykładni (zob. podobnie, wyrok z dnia 3 września 2009 r., Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, pkt 30).

33 Otóż tak poważne przeszkody w skutecznym stosowaniu zasad prawa Unii w dziedzinie VAT nie mogą zostać rozsądnie uzasadnione zasadą pewności prawa i muszą wobec tego zostać uznane za sprzeczne z zasadą skuteczności (zob. podobnie, wyrok z dnia 3 września 2009 r., Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, pkt 31).

34 W świetle powyższego na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że stoi ono na przeszkodzie temu, aby sąd krajowy w ramach sporu dotyczącego VAT zastosował zasadę powagi rzeczy osądzonej, w sytuacji gdy spór ten nie dotyczy tego samego okresu podatkowego, co okres podatkowy rozpatrywany w sporze zakończonym orzeczeniem sądowym korzystającym z takiej powagi rzeczy osądzonej, ani gdy te dwa spory nie mają takiego samego przedmiotu, a stosowanie tej zasady uniemożliwiłoby rzeczonemu sądowi uwzględnienie uregulowań Unii w dziedzinie VAT.

W przedmiocie kosztów

35 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że osoba wykonująca zawód adwokata powinna być uznana za „podatnika" w rozumieniu tego przepisu.**

2) **Prawo Unii stoi na przeszkodzie temu, aby sąd krajowy w ramach sporu dotyczącego podatku od wartości dodanej (VAT) zastosował zasadę powagi rzeczy osądzonej, w sytuacji gdy spór ten nie dotyczy tego samego okresu podatkowego, co okres podatkowy rozpatrywany w sporze zakończonym orzeczeniem sądowym korzystającym z takiej powagi rzeczy osądzonej, ani gdy te dwa spory nie mają takiego samego przedmiotu, a stosowanie tej zasady uniemożliwiłoby rzeczonemu sądowi uwzględnienie uregulowań Unii w dziedzinie VAT.**

Podpisy