Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

zo 16. júla 2020 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica 2006/112/ES – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Článok 9 ods. 1 – Pojem ‚zdaniteľná osoba' – Osoba vykonávajúca povolanie advokáta – Právoplatné súdne rozhodnutie – Zásada právnej sily rozhodnutej veci – Obsah tejto zásady za predpokladu, že toto rozhodnutie nie je zlučiteľné s právom Únie"

Vo veci C-424/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel București (Odvolací súd Bukurešť, Rumunsko) z 15. februára 2019 a doručený Súdnemu dvoru 29. mája 2019, ktorý súvisí s konaním:

Cabinet de avocat UR

proti

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

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice,

MJ,

NK,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory M. Safjan, podpredsedníčka Súdneho dvora R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa) a sudca N. Jääskinen,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Cabinet de avocat UR, v zastúpení: D. Rădescu, avocat,

– rumunská vláda, v zastúpení: pôvodne C. R. Canțăr, R. I. Hațieganu a A. Rotăreanu, neskôr E. Gane, R. I. Hațieganu a A. Rotăreanu, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: rumunčina.

– Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a A. Armenia, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 9 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) a zásady právnej sily rozhodnutej veci.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi kanceláriou Cabinet de avocat UR (ďalej len „UR“) a Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Správa verejných financií tretieho okresu zastúpená Regionálnym generálnym riaditeľstvom verejných financií Bukurešť, Rumunsko), Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (Správa verejných financií tretieho okresu, Rumunsko), MJ a NK vo veci toho, či plnenia kancelárie UR podliehajú dani z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 ods. 1 smernice 2006/112:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

…

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

…“

4 Článok 9 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

Rumunské právo

5 Článok 431 Codul de procedură civilă (Občiansky súdny poriadok) s názvom „Účinky rozhodnutej veci“ v znení uplatňujúcom sa na spor vo veci samej stanovuje:

„1. Nikoho nemožno žalovať dvakrát v tom istom postavení, z toho istého dôvodu a s tým istým predmetom.

2. Každý z účastníkov konania sa môže dovolávať právnej sily rozhodnutej veci v inej veci, ak existuje súvislosť s rozhodnutím tejto poslednej uvedenej veci.“

6 Vnútroštátny súd spresňuje, že „záporný alebo vylučujúci účinok“ právnej sily rozhodnutej veci bráni novému rozsudku, ak sú zhodní účastníci konania, právny dôvod a predmet žaloby, zatiaľ čo „kladný účinok“ právnej sily rozhodnutej veci umožňuje každému z účastníkov konania dovolávať sa právnej sily rozhodnutej veci v rámci sporu, ak existuje súvislosť s rozhodnutím tohto posledného uvedeného sporu, akou je zhodnosť nastolených sporných otázok.

7 Článok 432 tohto zákonníka s názvom „Námietka právnej sily rozhodnutej veci“ stanovuje:

„Námietku právnej sily rozhodnutej veci môže vzniesť súd alebo účastníci konania v akomkoľvek štádiu konania, vrátane konania pred odvolacím súdom. Ak sa námietke vyhovie, môže to mať za následok zhoršenie situácie dotknutého účastníka konania v dôsledku jeho vlastného odvolania v porovnaní so situáciou vyplývajúcou z napadnutého rozhodnutia.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 UR, advokátska kancelária so sídlom v Rumunsku, požiadala 28. mája 2015 Správu verejných financií tretieho okresu, aby ju s účinnosťou od roku 2002 vymazala zo zoznamu zdaniteľných osôb na účely DPH a vrátila jej DPH vybratú týmto správnym orgánom od 1. januára 2010 do 31. decembra 2014, z dôvodu, že do tohto zoznamu bola zapísaná omylom.

9 Keďže správny orgán na túto žiadosť neodpovedal, UR podala proti žalovaným vo veci samej žalobu na Tribunalul Bucureşti (Prvostupňový súd Bukurešť, Rumunsko), aby tento súd uložil Správe verejných financií tretieho okresu povinnosť vymazať ju zo zoznamu zdaniteľných osôb na účely DPH a aby spoločne a nerozdielne uložil žalovaným vo veci samej povinnosť vrátiť jej vybratú DPH.

10 Rozhodnutím zo 17. februára 2017 Tribunalul Bucureşti (Prvostupňový súd Bukurešť) zamietol žalobu UR.

11 Na podporu odvolania podaného proti tomuto rozhodnutiu na Curtea de Apel Bucureşti (Odvolací súd Bukurešť, Rumunsko) sa UR odvoláva na právnu silu rozhodnutej veci, ktorá sa vzťahuje na rozsudok z 30. apríla 2018, ktorý nadobudol právoplatnosť a ktorým ten istý súd potvrdil rozsudok Tribunalul Bucureşti (Prvostupňový súd Bukurešť) z 21. septembra 2016, pričom rozhodol, že výkon slobodného povolania advokáta daňovníkom, ako je UR, nie je výkonom hospodárskej činnosti a v nadväznosti na to by sa nemal považovať za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, keďže zmluvy uzavreté s klientmi sú zmluvami o poskytovaní právneho poradenstva, a nie zmluvami o poskytovaní služieb (ďalej len „rozsudok z 30. apríla 2018“).

12 Za týchto podmienok Curtea de Apel Bucureşti (Odvolací súd Bukurešť) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Zahŕňa pojem ‚zdaniteľná osoba‘ v rámci pôsobnosti článku 9 ods. 1 smernice [2006/112] aj osobu vykonávajúcu povolanie advokáta?

2. Umožňuje zásada prednosti práva Únie, aby sa v neskoršom súdnom konaní odchýlilo od zásady právnej sily rozhodnutej veci, ktorým sa vyznačuje konečné súdne rozhodnutie, ktorým sa v podstate rozhodlo, že pri uplatnení a výklade vnútroštátnej právnej úpravy v oblasti dane z pridanej hodnoty advokát nedodáva tovar, nevykonáva ekonomickú činnosť a neuzatvára zmluvy o poskytovaní služieb, ale zmluvy o právnej pomoci?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej prejudiciálnej otázke

13 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že osoba vykonávajúca povolanie advokáta sa musí považovať za „zdaniteľnú osobu“ v zmysle tohto ustanovenia.

14 Podľa článku 9 ods. 1 prvého pododseku tejto smernice je „zdaniteľná osoba“ každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

15 Výrazy použité v tomto ustanovení, najmä výraz „každá osoba“, dávajú pojmu „zdaniteľná osoba“ širokú definíciu zdôrazňujúcu nezávislosť pri výkone ekonomickej činnosti v tom zmysle, že všetky fyzické a právnické osoby, tak verejnoprávne, ako aj súkromnoprávne, dokonca aj jednotky bez právnej subjektivity, ktoré objektívne spĺňajú kritériá nachádzajúce sa v tomto ustanovení, sa považujú za zdaniteľné osoby na účely DPH (rozsudky z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, bod 28, ako aj z 12. októbra 2016, Nigl a i., C-340/15, EU:C:2016:764, bod 27).

16 Pokiaľ ide o článok 9 ods. 1 druhý pododsek smernice 2006/112, ten vymedzuje pojem „ekonomická činnosť“ ako každú činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby, najmä vrátane slobodných alebo podobných povolaní.

17 V dôsledku toho a vzhľadom na to, že povolanie advokáta je slobodným povolaním, z článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 vyplýva, že osoba vykonávajúca toto povolanie vykonáva hospodársku činnosť a musí sa považovať za „zdaniteľnú osobu“ v zmysle tohto ustanovenia.

18 Okrem iného treba pripomenúť, že smernica 2006/112 stanovuje pre DPH veľmi široký rámec pôsobnosti, ktorý v článku 2 týkajúcom sa zdaniteľných transakcií uvádza popri dovoze tovaru aj dodávky tovaru a poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, za protihodnotu v rámci územia štátu (rozsudky z 19. júla 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, bod 24, a z 3. septembra 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, bod 33).

19 Okrem toho v bode 49 rozsudku zo 17. júna 2010, Komisia/Francúzsko (C-492/08, EU:C:2010:348), Súdny dvor rozhodol, že členský štát nemôže uplatňovať zníženú sadzbu DPH na služby poskytované advokátmi v rámci právnej pomoci, za ktoré im štát poskytuje úplnú alebo čiastočnú náhradu. Toto posúdenie teda nevyhnutne vychádza z predpokladu, že tieto plnenia sa považujú za podliehajúce DPH a že títo advokáti, ktorí sú v tomto rozsudku považovaní za „súkromné subjekty, ktoré sledujú vytváranie zisku“, sa považujú za konajúcich ako zdaniteľné osoby.

20 Vzhľadom na to, čo bolo uvedené, treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že osoba vykonávajúca povolanie advokáta sa musí považovať za „zdaniteľnú osobu“ v zmysle tohto ustanovenia.

O druhej otázke

21 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má právo Únie vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby vnútroštátny súd v rámci sporu týkajúceho sa DPH uplatnil zásadu právnej sily rozhodnutej veci, ak by uplatnenie tejto zásady bránilo tomu, aby tento súd zohľadnil právnu úpravu Únie v oblasti DPH.

22 V tejto súvislosti je namieste najskôr pripomenúť dôležitosť zásady právnej sily rozhodnutej veci jednak v právnom poriadku Únie a jednak vo vnútroštátnych právnych poriadkoch. Aby bolo možné zabezpečiť tak stabilitu práva a právnych vzťahov, ako aj riadny výkon spravodlivosti, je totiž dôležité, aby nebolo možné napadnúť súdne rozhodnutia, ktoré sa stali právoplatnými po vyčerpaní dostupných opravných prostriedkov alebo po uplynutí lehôt stanovených pre tieto opravné prostriedky (rozsudky z 3. septembra 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, bod 22; z 11. septembra 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, bod 26, a zo 4. marca 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, bod 64).

23 Právo Únie teda vnútroštátnemu súdu neukladá povinnosť neuplatniť vnútroštátne procesné normy, na základe ktorých nadobúda súdne rozhodnutie právoplatnosť, napriek tomu, že by sa tým umožnila náprava vnútroštátnej situácie nezlučiteľnej s týmto právom (rozsudok z 11. septembra 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, bod 27 a citovaná judikatúra).

24 Právo Únie predovšetkým nevyžaduje, aby vnútroštátny súdny orgán pri zohľadnení výkladu príslušného ustanovenia tohto práva, ktorý prijal Súdny dvor, musel v zásade prehodnotiť svoje rozhodnutie, ktoré má právnu silu rozhodnutej veci (rozsudky z 11. septembra 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, bod 28, a zo 4. marca 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, bod 66).

25 Ak totiž neexistuje právna úprava Únie v dotknutej oblasti, podmienky uplatňovania zásady právnej sily rozhodnutej veci musí stanoviť vnútroštátny právny poriadok v súlade so zásadou procesnej autonómie členských štátov. Nesmú však byť menej výhodné ako podmienky upravujúce podobné situácie vnútroštátnej povahy (zásada ekvivalencie) a nemôžu robiť výkon práv vyplývajúcich z právneho poriadku Únie prakticky nemožným alebo ho nadmerne sťažovať (zásada efektivity) (rozsudky z 3. septembra 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, bod 24; z 10. júla 2014, Impresa Pizzarotti, C-213/13, EU:C:2014:2067, bod 54, a zo 4. marca 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, bod 58).

26 Preto ak uplatniteľné vnútroštátne procesné normy upravujú možnosť vnútroštátneho súdu za určitých podmienok prehodnotiť svoje rozhodnutie, ktoré má právnu silu rozhodnutej veci, aby sa dosiahol súlad situácie vyplývajúcej z tohto rozhodnutia s vnútroštátnym právom, táto možnosť sa v súlade so zásadami ekvivalencie a efektivity musí uplatniť, ak sú splnené tieto podmienky, na obnovenie súladu tejto situácie s právom Únie (rozsudok z 11. septembra 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, bod 29 a citovaná judikatúra).

27 V prejednávanej veci vnútroštátny súd uvádza, že žalobca vo veci samej sa odvoláva na „kladný účinok“ právnej sily rozhodnutej veci spojený s jeho rozsudkom z 30. apríla 2018.

28 Tento súd spresňuje, že ak by musel dospieť k záveru, že tento rozsudok má právnu silu rozhodnutej veci, odôvodnenie v ňom uvedené by mohlo vytvoriť daňový precedens priaznivý pre uvedeného žalobcu a predstavovalo by základ pre riešenie sporu vo veci samej.

29 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania tiež vyplýva, že spor vo veci samej sa týka obdobia od 1. januára 2010 do 31. decembra 2014, zatiaľ čo rozsudok z 30. apríla 2018 sa týkal obdobia od 1. januára 2011 do 30. novembra 2014. Okrem toho predmet uvedeného sporu, teda žiadosť o výmaz

zo zoznamu zdaniteľných osôb na účely DPH s účinnosťou od roku 2002 a vrátenie DPH vybratej rumunskou správou verejných financií počas dotknutého obdobia, je odlišný od predmetu veci, v ktorej bol vydaný uvedený rozsudok.

30 V dôsledku toho za predpokladu, že vnútroštátny súd by mal na základe príslušných rumunských procesnoprávnych noriem možnosť zamietnuť žalobu vo veci samej, prislúcha mu, aby ju využil a aby zabezpečil plný účinok práva Únie, v danom prípade smernice 2006/112 tak, že by zo svojej vlastnej iniciatívy v potrebnom rozsahu neuplatnil výklad, ktorý podal vo svojom rozsudku z 30. apríla 2018, keďže tento výklad nie je zlučiteľný s právom Únie (pozri analogicky rozsudok zo 4. marca 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, bod 61, a z 5. marca 2020, OPR-Finance, C-679/18, EU:C:2020:167, bod 44).

31 V opačnom prípade, ak by sa tento súd domnieval, že uplatnenie zásady právnej sily rozhodnutej veci by bránilo spochybneniu súdneho rozhodnutia, akým je rozsudok z 30. apríla 2018, hoci toto rozhodnutie predstavuje porušenie práva Únie, toto uplatnenie by takisto nemalo uvedenému súdu brániť v tom, aby spochybnil akékoľvek zistenie týkajúce sa spoločného bodu, o ktorom sa rozhodlo takýmto rozhodnutím, pri súdnom preskúmaní iného rozhodnutia príslušného daňového orgánu týkajúceho sa toho istého daňovníka alebo zdaniteľnej osoby, ktoré sa však týka iného zdaňovacieho obdobia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. septembra 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, bod 29).

32 Takéto uplatnenie zásady právnej sily rozhodnutej veci by totiž malo za následok, že za predpokladu, že súdne rozhodnutie, ktoré nadobudlo právoplatnosť, vychádzalo z nesprávneho výkladu právnej úpravy Únie v oblasti DPH, nesprávne uplatnenie tejto právnej úpravy by sa opakovalo v každom novom zdaňovacom období bez toho, aby bolo možné napraviť tento nesprávny výklad (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. septembra 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, bod 30).

33 Takéto rozsiahle prekážky účinného uplatnenia právnych noriem Únie v oblasti DPH však nemôžu byť primerane odôvodnené zásadou právnej istoty, a preto sa musia považovať za prekážky, ktoré sú v rozpore so zásadou efektivity (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. septembra 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, bod 31).

34 Vzhľadom na to, čo bolo uvedené, treba na druhú otázku odpovedať tak, že právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby v rámci sporu týkajúceho sa DPH vnútroštátny súd uplatnil zásadu právnej sily rozhodnutej veci, ak sa tento spor netýka toho istého zdaňovacieho obdobia, ako je to, o ktoré išlo v spore, v ktorom bolo vydané toto právoplatné súdne rozhodnutie, ani nemá rovnaký predmet ako tento spor a ak by uplatnenie tejto zásady bránilo tomu, aby tento súd zohľadnil právnu úpravu Únie v oblasti DPH.

O trovách

35 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

1. **Článok 9 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že osoba vykonávajúca povolanie advokáta sa musí považovať za „zdaniteľnú osobu“ v zmysle tohto ustanovenia.**

2. Právo Únie bráni tomu, aby v rámci sporu týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty (DPH) vnútroštátny súd uplatnil zásadu právnej sily rozhodnutej veci, ak sa tento spor netýka toho istého zdaňovacieho obdobia, ako je to, o ktoré išlo v spore, v ktorom bolo vydané toto právoplatné súdne rozhodnutie, ani nemá rovnaký predmet ako tento spor a ak by uplatnenie tejto zásady bránilo tomu, aby tento súd zohľadnil právnu úpravu Únie v oblasti DPH.

Podpisy