Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 16. julija 2020 *

„Predhodno odločanje – Direktiva 2006/112/ES – Davek na dodano vrednost (DDV) – Člen 9(1) – Pojem ‚davčni zavezanec‘ – Oseba, ki opravlja odvetniški poklic – Pravnomočna sodna odločba – Načelo pravnomočnosti – Obseg tega načela v primeru, v katerem ta odločba ni združljiva s pravom Unije“

V zadevi C-424/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel București (pritožbeno sodišče v Bukarešti, Romunija) z odločbo z dne 15. februarja 2019, ki je na Sodišče prispela 29. maja 2019, v postopku

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,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi M. Safjan, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta (poročevalka), podpredsednica Sodišča, N. Jääskinen, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

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

– za romunsko vlado sprva C. R. Canțăr, R. I. Hațieganu in A. Rotăreanu, nato E. Gane, R. I. Hațieganu in A. Rotăreanu, agenti,

* Jezik postopka: romunščina.

– za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in A. Armenia, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 9(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) in načela pravnomočnosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Cabinet de avocat UR (odvetniška pisarna UR, v nadaljevanju: UR) na eni strani ter Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (generalna regionalna direkcija za javne finance v Bukarešti, Romunija, ki zastopa upravo za javne finance, sektor 3), Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (uprava za javne finance, sektor 3, Romunija), MJ in NK na drugi strani glede zavezanosti UR za davek na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1) Direktive 2006/112 določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[…]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[…]“

4 Člen 9(1) te direktive določa:

„‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‚Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

Romunsko pravo

5 Člen 431 Codul de procedură civilă (zakonik o civilnem postopku), naslovljen „Učinki pravnomočnosti“, v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določa:

„1. Nihče ne sme biti dvakrat pozvan pred sodišče v istem svojstvu, iz istega razloga in glede istega predmeta.

2. Vsaka stranka se lahko v drugi zadevi sklicuje na pravnomočnost, če obstaja povezava z razsojo v tej drugi zadevi.“

6 Predložitveno sodišče pojasnjuje, da „negativni ali ugasnitveni učinek“ pravnomočnosti preprečuje novo sodbo, če gre za istovetnost strank, pravnega temelja in predmeta tožbe, medtem ko „pozitivni učinek“ pravnomočnosti vsaki stranki omogoča, da se sklicuje na pravnomočnost v okviru spora, če obstaja povezava z razsojo v tem sporu, kot je enakost izpostavljenih spornih vprašanj.

7 Člen 432 tega zakonika, naslovljen „Ugovor pravnomočnosti“, določa:

„Sodišče ali stranke lahko uveljavljajo ugovor pravnomočnosti v kateri koli fazi postopka, tudi pred kasacijskim sodiščem. Če se ugovoru ugodi, lahko to povzroči poslabšanje položaja zadevne stranke po tem, ko je vložila pravno sredstvo, v primerjavi s položajem, ki izhaja iz izpodbijane odločbe.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

8 UR, odvetniška pisarna s sedežem v Romuniji, je 28. maja 2015 od uprave za javne finance, sektor 3, zahtevala svoj izbris – z učinkom od leta 2002 – s seznama zavezancev za DDV in vračilo DDV, ki ga je ta uprava pobrala v obdobju od 1. januarja 2010 do 31. decembra 2014, ker naj bi bila pomotoma vpisana na ta seznam.

9 Ker uprava na to zahtevo ni odgovorila, je UR proti toženim strankam v postopku v glavni stvari pri Tribunalul Bucureşti (okrožno sodišče v Bukarešti, Romunija) vložila tožbo ter predlagala, naj to upravi za javne finance, sektor 3, odredi, naj jo izbriše s seznama zavezancev za DDV, in naj toženim strankam v postopku v glavni stvari solidarno naloži, naj ji vrnejo pobrani DDV.

10 Tribunalul Bucureşti (okrožno sodišče v Bukarešti) je z odločbo z dne 17. februarja 2017 tožbo UR zavrnilo.

11 UR se v utemeljitev pritožbe, ki je bila zoper to odločbo vložena pri Curtea de Apel Bucureşti (pritožbeno sodišče v Bukarešti, Romunija), sklicuje na pravnomočnost sodbe z dne 30. aprila 2018, s katero je to sodišče, ki je potrdilo sodbo Tribunalul Bucureşti (okrožno sodišče v Bukarešti) z dne 21. septembra 2016, razsodilo, da davčni zavezanec, kot je UR, ki opravlja samostojni poklic odvetnika, ne opravlja nobene ekonomske dejavnosti in se zato zanj ne šteje, da opravlja transakcije dobave blaga ali opravljanja storitev, ker so pogodbe, sklenjene z njegovimi strankam, pogodbe o pravni pomoči, in ne pogodbe o opravljanju storitev (v nadaljevanju: sodba z dne 30. aprila 2018).

12 V teh okoliščinah je Curtea de Apel Bucureşti (pritožbeno sodišče v Bukarešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali na področju uporabe člena 9(1) Direktive [2006/112] izraz ‚davčni zavezanec‘ obsega tudi osebe, ki opravljajo odvetniški poklic?

2. Ali načelo primarnosti prava Unije dopušča, da se v poznejšem postopku odstopi od pravnomočne sodne odločbe, s katero je bilo v bistvu odločeno, da v skladu z uporabo in razlago nacionalne zakonodaje s področja DDV odvetnik ne dobavi blaga, ne opravlja ekonomske dejavnosti in ne sklepa pogodb o opravljanju storitev, ampak pogodbe o pravni pomoči?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

13 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 9(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je treba osebo, ki opravlja odvetniški poklic, šteti za „davčnega zavezanca“ v smislu te določbe.

14 V skladu s členom 9(1), prvi pododstavek, te direktive je „davčni zavezanec“ vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

15 Izrazi, uporabljeni v tej določbi, zlasti pojem „vsaka oseba“, dajejo pojmu „davčni zavezanec“ široko opredelitev, ki je osredotočena na neodvisnost pri opravljanju ekonomske dejavnosti, tako da se vse fizične ali pravne osebe, tako javne kot zasebne, celo subjekti brez pravne osebnosti, ki objektivno izpolnjujejo merila iz navedene določbe, štejejo za osebe, zavezane za DDV (sodbi z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, točka 28, ter z dne 12. oktobra 2016, Nigl in drugi, C-340/15, EU:C:2016:764, točka 27).

16 Člen 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 opredeljuje pojem „ekonomska dejavnost“ kot vsako dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z, med drugim, dejavnostmi samostojnih poklicev.

17 Zato in ker je odvetniški poklic samostojni poklic, iz člena 9(1) Direktive 2006/112 izhaja, da oseba, ki opravlja ta poklic, opravlja ekonomsko dejavnost in jo je treba šteti za „davčnega zavezanca“ v smislu te določbe.

18 Poleg tega je treba opozoriti, da Direktiva 2006/112 določa zelo široko področje uporabe DDV s tem, da v členu 2, ki se nanaša na obdavčljive transakcije, poleg uvoza blaga zajema tudi pridobitve blaga znotraj Skupnosti, dobave blaga in storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo (sodbi z dne 19. julija 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, točka 24, in z dne 3. septembra 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, točka 33).

19 Poleg tega je Sodišče v točki 49 sodbe z dne 17. junija 2010, Komisija/Francija (C-492/08, EU:C:2010:348), razsodilo, da država članica ne more uporabiti nižje stopnje DDV za storitve odvetnikov, za katere ti prejmejo celotno ali delno plačilo od države v okviru brezplačne pravne pomoči. Ta presoja pa nujno predpostavlja, da se je za te storitve štelo, da so predmet DDV, in da se je za te odvetnike, ki so v tej sodbi opredeljeni kot „zasebni subjekti, ki opravljajo pridobitno dejavnost“, štelo, da delujejo kot davčni zavezanci.

20 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 9(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je treba osebo, ki opravlja odvetniški poklic, šteti za „davčnega zavezanca“ v smislu te določbe.

Drugo vprašanje

21 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije razlagati tako, da nasprotuje temu, da nacionalno sodišče v okviru spora o DDV uporabi načelo pravnomočnosti, če bi uporaba tega načela temu sodišču preprečevala upoštevanje zakonodaje Unije na področju DDV.

22 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti na pomen načela pravnomočnosti, tako v pravnem redu Unije kot v nacionalnih pravnih redih. Za zagotovitev stabilnosti prava in pravnih razmerij ter učinkovitega izvajanja sodne oblasti je namreč pomembno, da sodnih odločb, ki so postale pravnomočne po tem, ko so bila izčrpana vsa razpoložljiva pravna sredstva, ali po tem, ko so se iztekli roki zanje, ni več mogoče izpodbijati (sodbe z dne 3. septembra 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, točka 22; z dne 11. septembra 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, točka 26, in z dne 4. marca 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, točka 64).

23 Zato pravo Unije nacionalnega sodišča ne obvezuje, da ne uporabi nacionalnih postopkovnih pravil, v skladu s katerimi postane sodna odločba pravnomočna, čeprav bi bilo tako mogoče odpraviti nacionalni položaj, ki s tem pravom ni združljiv (sodba z dne 11. septembra 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, točka 27 in navedena sodna praksa).

24 Zlasti pravo Unije ne zahteva, da mora nacionalni sodni organ zato, da bi upošteval razlago upoštevne določbe tega prava, ki jo je podalo Sodišče, svojo pravnomočno odločbo nujno spremeniti (sodbi z dne 11. septembra 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, točka 28, in z dne 4. marca 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, točka 66).

25 Ker na tem področju ni predpisov Unije, so pravila za izvajanje načela pravnomočnosti na podlagi načela postopkovne avtonomije držav članic določena v nacionalnem pravnem redu držav članic. Vendar pa ta pravila ne smejo biti manj ugodna od tistih, ki urejajo podobne nacionalne položaje (načelo enakovrednosti), niti ne smejo biti urejena tako, da bi dejansko onemogočila ali pretirano otežila izvrševanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije (načelo učinkovitosti) (sodbe z dne 3. septembra 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, točka 24; z dne 10. julija 2014, Impresa Pizzarotti, C-213/13, EU:C:2014:2067, točka 54, in z dne 4. marca 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, točka 58).

26 Zato mora, če nacionalna postopkovna pravila, ki se uporabijo, vsebujejo možnost, da nacionalno sodišče pod določenimi pogoji spremeni pravnomočno odločbo, da bi položaj postal združljiv z nacionalnim pravom, ta možnost v skladu z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti prevladati, če so ti pogoji izpolnjeni, da bi bil zadevni položaj v skladu s pravom Unije (sodba z dne 11. septembra 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, točka 29 in navedena sodna praksa)

27 V obravnavanem primeru predložitveno sodišče navaja, da se tožeča stranka v postopku v glavni stvari sklicuje na „pozitiven učinek“ pravnomočnosti njegove sodbe z dne 30. aprila 2018.

28 To sodišče pojasnjuje, da če bi menilo, da je ta sodba pravnomočna, bi lahko preudarki iz te sodbe ustvarili davčni precedens, ki bi bil ugoden za navedeno tožečo stranko, in bi lahko bili podlaga za rešitev spora o glavni stvari.

29 Iz predložitvene odločbe je razvidno tudi, da se spor o glavni stvari nanaša na obdobje od 1. januarja 2010 do 31. decembra 2014, medtem ko se je sodba z dne 30. aprila 2018 nanašala na obdobje od 1. januarja 2011 do 30. novembra 2014. Poleg tega je predmet navedenega spora, in sicer zahteva za izbris – z učinkom od leta 2002 – s seznama zavezancev za DDV in vračilo DDV, ki ga je romunska uprava za javne finance pobrala v zadevnem obdobju, drugačen kot v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba.

30 Zato bi moralo predložitveno sodišče, če ima na podlagi postopkovnih pravil romunskega prava, ki se uporabijo, možnost, da zavrne pritožbo iz postopka v glavni stvari, to uporabiti in zagotoviti polni učinek prava Unije, v tem primeru Direktive 2006/112, tako da po potrebi na podlagi lastne pristojnosti ne uporabi razlage, ki jo je podalo v svoji sodbi z dne 30. aprila 2018, ker ta razlaga ni v skladu s pravom Unije (glej po analogiji sodbi z dne 4. marca 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, točka 61, in z dne 5. marca 2020, OPR-Finance, C-679/18, EU:C:2020:167, točka 44).

31 V nasprotnem primeru, če bi to sodišče menilo, da uporaba načela pravnomočnosti preprečuje poseganje v sodno odločbo, kot je sodba z dne 30. aprila 2018, čeprav ta odločba pomeni kršitev prava Unije, ta uporaba navedenemu sodišču ne bi mogla preprečiti niti, da bi ob sodnem nadzoru druge odločbe pristojnega davčnega organa, ki se nanaša na istega davkoplačevalca ali davčnega zavezanca, a zadeva drugo davčno obdobje, poseglo v katero koli ugotovitev, ki se nanaša na skupno točko, obravnavano v taki sodni odločbi (glej v tem smislu sodbo z dne 3. septembra 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, točka 29).

32 Taka uporaba načela pravnomočnosti bi namreč povzročila, da bi se v primeru, da pravnomočna sodna odločba temelji na napačni razlagi ureditve Unije na področju DDV, nepravilna uporaba te ureditve ponovila za vsako novo davčno obdobje, ne da bi bilo mogoče to napačno razlago popraviti (glej v tem smislu sodbo z dne 3. septembra 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, točka 30).

33 Tako velikih ovir za učinkovito izvajanje pravil prava Unije na področju DDV pa ni mogoče primerno utemeljiti z načelom pravne varnosti, in jih je zato treba obravnavati, kot da so v nasprotju z načelom učinkovitosti (glej v tem smislu sodbo z dne 3. septembra 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, točka 31).

34 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba pravo Unije razlagati tako, da nasprotuje temu, da nacionalno sodišče v okviru spora v zvezi z DDV uporabi načelo pravnomočnosti, če se ta spor ne nanaša na davčno obdobje, ki bi bilo enako tistemu, ki je bilo obravnavano v sporu, v katerem je bila izdana sodna odločba, ki je pravnomočna, niti nima istega predmeta kot ta spor, ter bi uporaba tega načela preprečevala, da to sodišče upošteva ureditev Unije na področju DDV.

Stroški

35 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

1. **Člen 9(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je treba osebo, ki opravlja odvetniški poklic, šteti za „davčnega zavezanca“ v smislu te določbe.**

2. **Pravo Unije je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da nacionalno sodišče v okviru spora v zvezi z davkom na dodano vrednost (DDV) uporabi načelo pravnomočnosti, če se ta spor ne nanaša na davčno obdobje, ki bi bilo enako tistemu, ki je bilo obravnavano v sporu, v katerem je bila izdana sodna odločba, ki je pravnomočna, niti nima istega predmeta kot ta spor, ter bi uporaba tega načela preprečevala, da to sodišče upošteva ureditev Unije na področju DDV.**

Podpisi