Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

16. července 2020 *

„Řízení o předběžné otázce – Směrnice 2006/112/ES – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Článek 9 odst. 1 – Pojem ‚osoba povinná k dani' – Osoba vykonávající povolání advokáta – Konečné soudní rozhodnutí – Zásada překážky věci pravomocně rozsouzené – Význam této zásady za předpokladu, že je toto rozhodnutí neslučitelné s unijním právem"

Ve věci C-424/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko) ze dne 15. února 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 29. května 2019, v řízení

**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,**

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení M. Safjan, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), místopředsedkyně Soudního dvora, a N. Jääskinen, soudce,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

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

– za rumunskou vládu původně C. R. Canțărem, R. I. Hațieganu a A. Rotăreanu, poté E. Gane, R. I. Hațieganu a A. Rotăreanu, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: rumunština.

– za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a A. Armenia, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

## Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) a zásady překážky věci pravomocně rozsouzené.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Cabinet de avocat UR (dále jen „UR“) na jedné straně a Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (správa veřejných financí 3. okrsku zastoupená oblastním generálním ředitelstvím pro veřejné finance v Bukurešti, Rumunsko), Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (správa veřejných financí 3. okrsku, Rumunsko), MJ a NK na straně druhé ohledně povinnosti UR k dani z přidané hodnoty (DPH).

### Právní rámec

#### *Unijní právo*

3 Článek 2 odst. 1 směrnice 2006/112 zní:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[…]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[…]“

4 Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

„ ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

‚Ekonomickou činností‘ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

*Rumunské právo*

5 Článek 431 Codul de procedură civilă (občanský soudní řád), nadepsaný „Účinky překážky věci pravomocně rozsouzené“, ve znění použitelném na spor v původním řízení, stanoví:

„1. Nikdo nesmí být ve stejném postavení, z téhož důvodu a kvůli témuž předmětu sporu podruhé žalován.

2. Každý účastník řízení se může dovolávat překážky věci pravomocně rozsouzené v rámci jiného sporu, existuje-li mezi danou věcí a výsledkem řešení uvedeného sporu souvislost.“

6 Předkládající soud uvádí, že „negativní nebo vylučující účinek“ překážky věci pravomocně rozsouzené brání vydání nového rozsudku, jedná-li se o totožné účastníky řízení, tentýž právní důvod a tentýž předmět řízení, zatímco „pozitivní účinek“ překážky věci pravomocně rozsouzené umožňuje jakémukoliv účastníku řízení dovolávat se této překážky v rámci určitého sporu za předpokladu, že mezi danou věcí a výsledkem řešení zmíněného sporu existuje souvislost spočívající například v totožnosti vznesených sporných otázek.

7 Článek 432 tohoto řádu, nadepsaný „Námitka překážky věci pravomocně rozsouzené“, stanoví:

„Námitku překážky věci pravomocně rozsouzené může uplatnit soud nebo účastníci řízení v jakékoliv fázi řízení, a to i před soudem rozhodujícím o kasačním opravném prostředku. Pokud se námitce vyhoví, je možné, že situace dotčené osoby se na základě jejího vlastního návrhu zhorší oproti situaci vyplývající z napadeného rozhodnutí.“

**Spor v původním řízení a předběžné otázky**

8 Advokátní kancelář UR se sídlem v Rumunsku dne 28. května 2015 požádala správu veřejných financí 3. okrsku, aby s účinností od roku 2002 vymazala její název z registru osob povinných k DPH a vrátila jí DPH, kterou tato správa vybrala v období od 1. ledna 2010 do 31. prosince 2014; UR žádost odůvodnila tím, že byla do uvedeného registru zapsána omylem.

9 Vzhledem k tomu, že správa na tuto žádost neodpověděla, UR podala proti žalovaným v původním řízení žalobu u Tribunalul Bucureşti (soud prvního stupně v Bukurešti, Rumunsko), přičemž se domáhala toho, aby bylo správě veřejných financí 3. okrsku nařízeno vymazat UR z registru osob povinných k DPH a aby bylo žalovaným v původním řízení uloženo jí společně a nerozdílně vrátit vybranou DPH.

10 Rozhodnutím ze dne 17. února 2017 Tribunalul Bucureşti (soud prvního stupně v Bukurešti) žalobu UR zamítl.

11 Na podporu odvolání podaného proti tomuto rozhodnutí u Curtea de Apel Bucureşti (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko) se UR dovolává překážky věci pravomocně rozsouzené, která je spojena s konečným rozsudkem ze dne 30. dubna 2018, ve kterém tentýž soud potvrdil rozsudek Tribunalul Bucureşti (soud prvního stupně v Bukurešti) ze dne 21. září 2016 a rozhodl, že taková osoba povinná k dani, jako je UR, která vykonává svobodné povolání advokáta, nevykonává ekonomickou činnost, a proto nelze mít za to, že dodává zboží nebo poskytuje služby, jelikož smlouvy, které uzavírá se svými klienty, jsou smlouvy o poskytování právní moci, a nikoliv smlouvy o poskytování služeb (dále jen „rozsudek ze dne 30. dubna 2018“).

12 Za těchto podmínek se Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Spadají do oblasti působnosti pojmu ‚osoba povinná k dani' ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice [2006/112] i osoby, které vykonávají povolání advokáta?

2) Umožňuje zásada přednosti evropského práva odchýlit se v rámci pozdějšího řízení od zásady překážky věci pravomocně rozsouzené, kterou zakládá konečné soudní rozhodnutí, v němž bylo v souladu s uplatňováním a výkladem vnitrostátní právní úpravy DPH v podstatě konstatováno, že advokát nedodává zboží, nevykonává ekonomickou činnost a neuzavírá smlouvy o poskytování služeb, nýbrž smlouvy o poskytování právní pomoci?"

## K předběžným otázkám

### *K první otázce*

13 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že osoba, která vykonává povolání advokáta, musí být považována za „osobu povinnou k dani" ve smyslu tohoto ustanovení.

14 Podle čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce této směrnice se „osobou povinnou k dani" rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

15 Výrazy použité v tomto ustanovení, zejména výraz „jakákoliv", vymezují pojem „osoba povinná k dani" širokým způsobem založeným na samostatnosti při výkonu ekonomické činnosti v tom smyslu, že všechny fyzické a právnické osoby, veřejné i soukromé, jakož i entity bez právní osobnosti, které objektivně splňují kritéria uvedená v tomto ustanovení, jsou považovány za osoby povinné k DPH (rozsudky ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, bod 28, jakož i ze dne 12. října 2016, Nigl a další, C-340/15, EU:C:2016:764, bod 27).

16 Pokud jde o čl. 9 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112, ten definuje pojem „ekonomická činnost" jako veškerou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně výkonu svobodných a jiných obdobných povolání.

17 Vzhledem k tomu, že povolání advokáta je svobodným povoláním, z čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 vyplývá, že osoba, která vykonává toto povolání, vykonává ekonomickou činnost a musí být považována za „osobu povinnou k dani" ve smyslu tohoto ustanovení.

18 Kromě toho je třeba připomenout, že směrnice 2006/112 přiznává velmi široký prostor pro výběr DPH tím, že v článku 2, který se týká zdanitelných plnění, odkazuje kromě dovozu zboží na pořízení zboží uvnitř Společenství, dodání zboží a poskytnutí služeb za úplatu uskutečněná v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková (rozsudky ze dne 19. července 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, bod 24, a ze dne 3. září 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, bod 33).

19 V bodě 49 rozsudku ze dne 17. června 2010, Komise v. Francie (C-492/08, EU:C:2010:348), kromě toho Soudní dvůr rozhodl, že členský stát nemůže uplatňovat sníženou sazbu DPH na plnění poskytovaná advokáty, za která jim v rámci bezplatné právní pomoci náleží plná nebo částečná náhrada ze strany státu. Tento závěr přitom nutně předpokládá, že tato plnění byla považována za plnění podléhající DPH a že tito advokáti, kteří jsou ve zmíněném rozsudku kvalifikováni jako „soukromé organizace, které mají za cíl dosahování zisku", byli považováni za osoby jednající jako osoby povinné k dani.

20 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osoba, která vykonává povolání advokáta, musí být považována za „osobu povinnou k dani“ ve smyslu tohoto ustanovení.

*Ke druhé otázce*

21 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být unijní právo vykládáno v tom smyslu, že brání tomu, aby vnitrostátní soud v rámci sporu týkajícího se DPH uplatnil zásadu překážky věci pravomocně rozsouzené, pokud by mu uplatnění této zásady znemožnilo zohlednit unijní právní úpravu v oblasti DPH.

22 V tomto ohledu je třeba předně připomenout význam zásady překážky věci pravomocně rozsouzené jak v unijním právním řádu, tak ve vnitrostátních právních řádech. Za účelem zajištění stability práva a právních vztahů i řádného výkonu spravedlnosti je totiž důležité, aby soudní rozhodnutí, která se po vyčerpání možných procesních prostředků nebo po uplynutí lhůt stanovených pro tyto procesní prostředky stala konečnými, již nemohla být zpochybněna (rozsudky ze dne 3. září 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, bod 22; ze dne 11. září 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, bod 26, a ze dne 4. března 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, bod 64).

23 Unijní právo tudíž nenutí vnitrostátní soud k tomu, aby nepoužil vnitrostátní procesní pravidla, která se soudním rozhodnutím spojují překážku věci pravomocně rozsouzené, třebaže by jejich nepoužití umožnilo napravit vnitrostátní stav neslučitelný s tímto právem (rozsudek ze dne 11. září 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, bod 27 a citovaná judikatura).

24 Unijní právo zejména nevyžaduje, aby vnitrostátní soudní orgán musel ze zásady pozměnit své rozhodnutí zakládající překážku věci pravomocně rozsouzené tak, aby zohledňovalo výklad relevantního ustanovení tohoto práva, který podal Soudní dvůr (rozsudky ze dne 11. září 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, bod 28, a ze dne 4. března 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, bod 66).

25 Při neexistenci unijní právní úpravy v dané oblasti spadají podmínky uplatňování zásady překážky věci pravomocně rozsouzené na základě zásady procesní autonomie vnitrostátních právních řádů členských států do působnosti těchto právních řádů. Tyto podmínky ovšem nesmějí být méně příznivé než ty, kterými se řídí obdobné situace vnitrostátní povahy (zásada rovnocennosti), ani nesmějí být upraveny tak, že by v praxi znemožňovaly nebo nadměrně ztěžovaly výkon práv přiznaných unijním právním řádem (zásada efektivity) (rozsudky ze dne 3. září 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, bod 24; ze dne 10. července 2014, Impresa Pizzarotti, C-213/13, EU:C:2014:2067, bod 54, a ze dne 4. března 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, bod 58).

26 Pokud tedy použitelná vnitrostátní procesní pravidla dávají za určitých podmínek vnitrostátnímu soudu možnost, aby pozměnil rozhodnutí zakládající překážku věci pravomocně rozsouzené tak, aby byl vzniklý stav slučitelný s vnitrostátním právem, jsou-li tyto podmínky splněny, musí být tato možnost v souladu se zásadami rovnocennosti a efektivity využita k tomu, aby byl obnoven soulad dotčeného stavu s unijním právem (rozsudek ze dne 11. září 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, bod 29 a citovaná judikatura).

27 V projednávané věci předkládající soud uvádí, že se odvolatelka v původním řízení dovolává „pozitivního účinku“ překážky věci pravomocně rozsouzené spojené s jeho rozsudkem ze dne 30. dubna 2018.

28 Uvedený soud podotýká, že pokud by měl konstatovat, že zmíněný rozsudek zakládá překážku věci pravomocně rozsouzené, úvahy v něm obsažené by mohly vytvořit daňový precedent příznivý pro uvedenou odvolatelku a být základem pro řešení sporu v původním řízení.

29 Z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že se spor v původním řízení týká období od 1. ledna 2010 do 31. prosince 2014, zatímco rozsudek ze dne 30. dubna 2018 se týkal období od 1. ledna 2011 do 30. listopadu 2014. Předmět uvedeného sporu, a sice žádost o výmaz z registru osob povinných k DPH s účinností od roku 2002 a o vrácení DPH vybrané rumunskou správou veřejných financí během dotčeného období, se kromě toho odlišuje od předmětu sporu ve věci, v níž byl vydán zmíněný rozsudek.

30 Má-li tedy předkládající soud podle použitelných procesních pravidel rumunského práva možnost odvolání v původním řízení zamítnout, musí ji využít a zajistit plný účinek unijního práva, v projednávané věci směrnice 2006/112, tím, že na základě své vlastní pravomoci případně nepoužije výklad, který provedl v rozsudku ze dne 30. dubna 2018, jestliže tento výklad není slučitelný s unijním právem (obdobně viz rozsudky ze dne 4. března 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, bod 61, a ze dne 5. března 2020, OPR-Finance, C-679/18, EU:C:2020:167, bod 44).

31 Pokud by v opačném případě měl uvedený soud za to, že uplatnění zásady překážky věci pravomocně rozsouzené brání zpochybnění takového soudního rozhodnutí, jako je rozsudek ze dne 30. dubna 2018, i když toto rozhodnutí porušuje unijní právo, toto uplatnění rovněž nemůže uvedenému soudu bránit ve zpochybnění kteréhokoliv závěru týkajícího se společného aspektu řešeného v takovém rozhodnutí, a to v rámci soudního přezkumu jiného rozhodnutí příslušného daňového orgánu týkajícího se téhož plátce daně nebo osoby povinné k dani, ale jiného zdaňovacího období (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. září 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, bod 29).

32 Takové uplatňování zásady překážky věci pravomocně rozsouzené by totiž mělo za následek, že v případě, kdy by se soudní rozhodnutí, které se stalo konečným, opíralo o nesprávný výklad unijní právní úpravy v oblasti DPH, chybné použití této právní úpravy by se v každém novém zdaňovacím období opakovalo, aniž by bylo možné tento nesprávný výklad napravit (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. září 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, bod 30).

33 Tak rozsáhlé překážky účinnému uplatňování norem unijního práva v oblasti DPH přitom nelze rozumně odůvodnit zásadou právní jistoty, a je tedy třeba mít za to, že odporují zásadě efektivity (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. září 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, bod 31).

34 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že brání tomu, aby vnitrostátní soud v rámci sporu týkajícího se DPH uplatnil zásadu překážky věci pravomocně rozsouzené, pokud se tento spor netýká stejného zdaňovacího období, jaké bylo dotčeno ve sporu, který vedl k přijetí soudního rozhodnutí zakládajícího tuto překážku, a nemá stejný předmět jako uvedený spor, a pokud by mu uplatnění této zásady znemožnilo zohlednit unijní právní úpravu v oblasti DPH.

## K nákladům řízení

35 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (šestý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že osoba, která vykonává povolání advokáta, musí být považována za „osobu povinnou k dani“ ve smyslu tohoto ustanovení.**

2) **Unijní právo brání tomu, aby vnitrostátní soud v rámci sporu týkajícího se daně z přidané hodnoty (DPH) uplatnil zásadu překážky věci pravomocně rozsouzené, pokud se tento spor netýká stejného zdaňovacího období, jaké bylo dotčeno ve sporu, který vedl k přijetí soudního rozhodnutí zakládajícího tuto překážku, a nemá stejný předmět jako uvedený spor, a pokud by mu uplatnění této zásady znemožnilo zohlednit unijní právní úpravu v oblasti DPH.**

Podpisy.