

Υπόθεση C-424/19

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

29 Μαΐου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Curtea de Apel București (Ρουμανία)

Ημερομηνία της απόφασεως του αιτούντος δικαστηρίου:

15 Φεβρουαρίου 2019

Προσφεύγουσα και εκκαλούσα:

Cabinet de avocat UR

Καθών και εφεσίβλητοι:

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

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice

MJ

NK

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Προσφυγή και έφεση ασκηθείσα από την Cabinet de avocat UR (δικηγορική εταιρία UR), ως προσφεύγουσα και εκκαλούσα (στο εξής: εκκαλούσα), σε διαδικασία με αντίδικους την Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Γενική Περιφερειακή Διεύθυνση Δημόσιων Οικονομικών Βουκουρεστίου, Ρουμανία, ως εκπρόσωπο της Διοίκησης Δημόσιων Οικονομικών, 3ος τομέας), την Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (Διοίκηση Δημόσιων Οικονομικών, 3ος τομέας), καθώς και τους MJ και NK, ως καθών και εφεσιβλήτους (στο εξής: εφεσίβλητοι), κατά της απόφασης του Tribunalul București (πρωτοβάθμιου δικαστηρίου Βουκουρεστίου, Ρουμανία) με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή της με αίτημα τη διαγραφή της

από τον κατάλογο των υποκειμένων στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και την επιστροφή του ΦΠΑ που αυτή κατέβαλε κατά το διάστημα μεταξύ του 2010 και του 2014 λόγω της θεωρούμενης ως εσφαλμένης καταχώρισής της ως υποκειμένης στον ΦΠΑ.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης

Δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 19, παράγραφος 3, στοιχείο β', ΣΕΕ, το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία) ζητεί από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης να ερμηνεύσει το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και την αρχή της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης.

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου (σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας) καταλαμβάνει η έννοια «υποκείμενος στον φόρο» και τα πρόσωπα που ασκούν το επάγγελμα του δικηγόρου;
- 2) Επιτρέπεται, βάσει της αρχής της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης, παρέκκλιση, σε μεταγενέστερη διαδικασία, από το δεδικασμένο που καλύπτει αμετάκλητη δικαστική απόφαση με την οποία κρίθηκε, κατ' ουσίαν, ότι, κατά την εφαρμογή και την ερμηνεία της εθνικής νομοθεσίας σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, ο δικηγόρος δεν πωλεί αγαθά, δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα και δεν συνάπτει συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, αλλά συμβάσεις παροχής νομικής συνδρομής;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρο 9, παράγραφος 1, άρθρο 24, παράγραφος 1, και άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

Αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-224/01, Köbler, στην υπόθεση C-492/08, Επιτροπή κατά Γαλλίας, στην υπόθεση C-62/12, Kostov, στην υπόθεση C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company, και στην υπόθεση C-543/14, Ordre des barreaux francophones et germanophone κ.λπ.

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Άρθρα 127, 129 και 150 του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα), με τα οποία μεταφέρονται στην εθνική έννομη τάξη τα άρθρα 9, 24 και 193 της οδηγίας 2006/112

Άρθρα 1341 και 1344 του Codul civil (αστικού κώδικα), σχετικά με τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά

Άρθρα 431 και 432 του Codul de procedură civilă (κώδικα πολιτικής δικονομίας), σχετικά με το δεδικασμένο

Άρθρο 15 του Legea nr. 51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat (νόμου 51/1995 περί οργανώσεως και ασκήσεως του δικηγορικού επαγγέλματος), κατά το οποίο η άσκηση του εν λόγω επαγγέλματος είναι ασυμβίβαστη με την άμεση άσκηση εμπορικών δραστηριοτήτων

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Με προσφυγή ενώπιον του Tribunalul București (πρωτοβάθμιου δικαστηρίου Βουκουρεστίου), η προσφεύγουσα, Cabinet de avocat UR (στο εξής: δικηγορική εταιρία UR), ζήτησε να διαταχθεί η Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (Διοίκηση Δημόσιων Οικονομικών, 3ος τομέας, Ρουμανία) να τη διαγράψει από τον κατάλογο των υποκειμένων στον ΦΠΑ, με ισχύ από το 2002, έτος κατά το οποίο η προσφεύγουσα καταχωρίστηκε εσφαλμένως ως υποκείμενη στον ΦΠΑ· να καταδικαστούν εις ολόκληρον όλοι οι καθών να επιστρέψουν τον αδικαιολογήτως εισπραχθέντα ΦΠΑ κατά το διάστημα από το 2010 έως το 2014, συνολικού ποσού 1 016 804 ρουμανικών λεί (RON); να καταδικαστούν οι καθών MJ και NK στην καταβολή προστίμου ίσου με 20 % του εθνικού ακαθάριστου κατώτατου μισθού για κάθε ημέρα καθυστέρησης, το οποίο θα εγγραφεί στα έσοδα του κρατικού προϋπολογισμού· να καταδικαστεί έκαστος εκ των καθών MJ και NK να καταβάλει στην προσφεύγουσα χρηματική ποινή ύψους 1 000 RON για κάθε ημέρα καθυστέρησης από τις 15.09.2015, ημερομηνία κατά την οποία οι καθών όφειλαν να διαγράψουν την προσφεύγουσα από τον κατάλογο, καθώς και να καταδικαστούν εις ολόκληρον όλοι οι καθών να καταβάλουν, για κάθε ημέρα καθυστέρησης, τόκους με επιτόκιο 0,03 % επί του ποσού του 1 016 804 RON, από την ημερομηνία καταβολής κάθε ποσού από την προσφεύγουσα έως την ημερομηνία επιστροφής του ποσού από τους καθών.
- 2 Στην προσφυγή της, η προσφεύγουσα επισήμανε, κατ' ουσίαν, ότι είχε ζητήσει, στις 28.5.2015, τη διαγραφή της από τον κατάλογο των υποκειμένων στον ΦΠΑ και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, επειδή είχε καταχωριστεί εσφαλμένως ως υποκείμενη στον ΦΠΑ, καίτοι οι διατάξεις σχετικά με τον εν λόγω φόρο δεν εφαρμόζονταν και εξακολουθούν να μην εφαρμόζονται σε αυτήν. Καθόσον οι καθών δεν ικανοποίησαν τα αιτήματά της, η δικηγορική εταιρία UR προσέφυγε ενώπιον του προμνησθέντος δικαστηρίου. Η προσφεύγουσα βεβαίωσε ότι το συνολικό ποσό των 1 016 804 RON το οποίο κατέβαλε ως ΦΠΑ μεταξύ 2010 και 2014 συνιστά αχρεώστητη πληρωμή, καθόσον, στην πραγματικότητα, δεν υφίσταται η οφειλή προς εξόφληση της οποίας καταβλήθηκε.

- 3 Στο υπόμνημα αντικρούσεως, οι καθόν ζήτησαν να απορριφθεί η προσφυγή υποστηρίζοντας, κατ' ουσίαν, ότι η προσφεύγουσα υποχρεούνταν να καταβάλει τον ΦΠΑ, καθόσον από το 2002 υπερέβη το κατώτατο όριο κύκλου εργασιών βάσει του οποίου απαλλασσόταν από την καταβολή του φόρου αυτού, τον οποίο έκτοτε δήλωνε και κατέβαλε στην φορολογική υπηρεσία.
- 4 Στο υπόμνημα απαντήσεως, η προσφεύγουσα αμφισβήτησε τους ισχυρισμούς των καθόν, υποστηρίζοντας κατ' ουσίαν ότι ασκεί νομική δραστηριότητα, καθώς και ότι συνήψε και συνάπτει με τους πελάτες της συμβάσεις παροχής νομικής συνδρομής και όχι συμβάσεις παροχής υπηρεσιών. Δεδομένου ότι δεν ασκεί οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα, δεν υπόκειται στις διατάξεις του φορολογικού κώδικα σχετικά με τον ΦΠΑ.
- 5 Με απόφαση της 17.2.2017, το Tribunalul București (πρωτοβάθμιο δικαστήριο Βουκουρεστίου) απέρριψε ως αβάσιμη την προσφυγή της προσφεύγουσας. Στο σκεπτικό της απόφασης, το δικαστήριο αυτό υπογράμμισε, κατ' ουσίαν, ότι, κατά την έννοια του φορολογικού κώδικα, υποκείμενος στον φόρο θεωρείται κάθε πρόσωπο το οποίο ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομικές δραστηριότητες, περιλαμβανομένων των ελευθέρων επαγγελμάτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή του αποτελέσματος των δραστηριοτήτων αυτών. Εξάλλου, βάσει του νόμου 51/1995 περί οργάνωσης και ασκήσεως του δικηγορικού επαγγέλματος, το επάγγελμα αυτό είναι ελεύθερο και ανεξάρτητο και, επομένως, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του φορολογικού κώδικα, η δε προσφεύγουσα είναι υποκείμενος στον φόρο. Το επιχείρημα της προσφεύγουσας ότι η άσκηση του δικηγορικού επαγγέλματος δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί παροχή υπηρεσιών απορρίφθηκε, καθόσον οι δραστηριότητες των ελευθέρων επαγγελμάτων, όπως και αυτές των δικηγόρων, αναφέρονται χωριστά στον φορολογικό κώδικα. Επιπλέον, ουδεμία νομική διάταξη προβλέπει απαλλαγή από τον ΦΠΑ για το δικηγορικό επάγγελμα. Επομένως, η προσφεύγουσα καταχωρίστηκε ως υποκείμενη στον ΦΠΑ βάσει των διατάξεων του νόμου.
- 6 Η προσφεύγουσα άσκησε έφεση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του Curtea de Apel București (εφετείου Βουκουρεστίου).

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασεως περί παραπομπής

- 7 Κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν αμφισβητείται το ότι η εκκαλούσα, κατά την ημερομηνία υποβολής των αιτημάτων της στη φορολογική υπηρεσία, ήτοι στις 28.5.2015, συγκαταλεγόταν στους υποκειμένους στον ΦΠΑ λόγω υπέρβασης, το 2002, του προβλεπόμενου στη φορολογική νομοθεσία κατώτατου ορίου απαλλαγής. Εντούτοις, η εκκαλούσα ζητεί την επιστροφή του επίδικου ποσού με το επιχείρημα ότι η πληρωμή της ήταν αχρεώστητη, καθόσον η δραστηριότητα που ασκεί δεν εμπίπτει στις προβλεπόμενες στον φορολογικό κώδικα περιπτώσεις.
- 8 Προς στήριξη της έφεσης, η εκκαλούσα προβάλλει, μεταξύ άλλων, το δεδικασμένο απόφασης του Tribunalul București (πρωτοβάθμιου δικαστηρίου

Βουκουρεστίου) της 21.9.2016, καθώς και απόφασης του Curtea de Apel București (εφετείου Βουκουρεστίου) της 30.4.2018, οι οποίες εκδόθηκαν σε άλλη διαδικασία που την αφορούσε, στο σκεπτικό των οποίων αναγνωρίστηκε ότι η εκκαλούσα δεν πώλησε κανένα αγαθό και δεν παρέσχε καμία υπηρεσία κατά την έννοια του φορολογικού κώδικα, καθόσον δεν συνήψε με τους πελάτες της συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, αλλά συμβάσεις παροχής νομικής συνδρομής, οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του νόμου 51/1995 περί οργανώσεως και ασκήσεως του δικηγορικού επαγγέλματος και δεν συνιστούν συμβάσεις παροχής υπηρεσιών κατά την έννοια του νόμου αυτού.

- 9 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, κατά το εθνικό δίκαιο, το δεδικασμένο απόφασης μπορεί να έχει τόσο αρνητικό όσο και θετικό αποτέλεσμα. Το αρνητικό αποτέλεσμα του δεδικασμένου εμποδίζει τη διεξαγωγή νέας δίκης στην περίπτωση που, όσον αφορά το εισαγωγικό δικόγραφο της προηγούμενης δίκης, υφίσταται ταυτοπροσωπία των διαδίκων και η νόμιμη αιτία και το αντικείμενο της διαφοράς είναι ίδια, ώστε να αποφεύγεται η έκδοση αντιφατικών αποφάσεων. Το θετικό αποτέλεσμα του δεδικασμένου παρέχει τη δυνατότητα σε οποιονδήποτε από τους διαδίκους να επικαλεστεί προηγούμενη απόφαση με ισχύ δεδικασμένου σε νέα διαφορά όταν οι δύο διαφορές συνδέονται μεταξύ τους. Στην περίπτωση του θετικού αποτελέσματος του δεδικασμένου, δεν είναι αναγκαίο να πληρούνται η προϋπόθεση που αφορά την τριπλή ταυτότητα των στοιχείων της ένδικης διαφοράς (διάδικοι, αιτία και αντικείμενο), όπως στην περίπτωση του αρνητικού αποτελέσματος, αλλά πρέπει να υφίσταται μόνο σχέση με την προηγούμενη απόφαση με ισχύ δεδικασμένου, με την οποία συνδέεται η νέα δίκη, ώστε να αποφευχθεί απόκλιση από την κρίση άλλου δικαστηρίου. Το θετικό αποτέλεσμα του δεδικασμένου δεν προϋποθέτει ταυτότητα της δικαστικής προσφυγής, αλλά μόνον των αμφισβητούμενων στοιχείων στις δύο διαδικασίες, με αποτέλεσμα να είναι δυνατή η επίκληση του αποτελέσματος αυτού ως μέσου άμυνας. Επιπλέον, κατά τον κώδικα πολιτικής δικονομίας, το δεδικασμένο δεν αφορά μόνον το διατακτικό απόφασης, αλλά και το σκεπτικό στο οποίο αυτή βασίζεται, περιλαμβανομένου του σκεπτικού βάσει του οποίου επιλύθηκε το επίδικο ζήτημα.
- 10 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, προς αποφυγή διατυπώσεως εικασιών σχετικά με την έκβαση της υπόθεσης, δεν μπορεί να βεβαιώσει ότι οι προμνησθείσες αποφάσεις καλύπτονται από το θετικό αποτέλεσμα του δεδικασμένου, όμως, εάν διαπιστωθεί το εν λόγω αποτέλεσμα, το προμνησθέν σκεπτικό των δύο αυτών αποφάσεων μπορεί να επηρεάσει την απόφαση που θα εκδοθεί στην υπόθεση η οποία εκκρεμεί ενώπιόν του.
- 11 Στο πλαίσιο αυτό, όσον αφορά το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, σχετικά με τον όρο του υποκειμένου στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας 2006/112, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-492/08, Επιτροπή κατά Γαλλίας, στην υπόθεση C-62/12, Kostov, στην υπόθεση C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company, καθώς και στην υπόθεση C-543/14, Ordre des barreaux francophones et germanophone κ.λπ.

- 12 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι τα ζητήματα τα οποία εξέτασε ειδικώς το Δικαστήριο στις ως άνω υποθέσεις, καίτοι μπορούν να παράσχουν ορισμένα χρήσιμα στοιχεία για την επίλυση της προκειμένης διαφοράς, δεν οδηγούν με βεβαιότητα στη διαπίστωση ότι η δραστηριότητα που ασκεί δικηγόρος, όπως η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2006/112.
- 13 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει, εξάλλου, ότι, εφόσον, κατόπιν ερμηνείας του εθνικού δικαίου κατά τρόπο που θα συνάδει προς την απάντηση του Δικαστηρίου στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, θα πρέπει να διαπιστώσει ότι η δραστηριότητα που ασκεί η εκκαλούσα υπόκειται στην καταβολή ΦΠΑ, πρέπει να απαντηθεί το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, ήτοι αν επιτρέπεται, βάσει της αρχής της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης, παρέκκλιση, σε μεταγενέστερη δίκη, από δεδουλευμένο το οποίο μπορεί να καλύπτει αμετάκλητη δικαστική απόφαση.
- 14 Όσον αφορά το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, στη σκέψη 38 της απόφασης στην υπόθεση C-224/01, Köbler, ότι η σημασία της αρχής του δεδουλευμένου δεν μπορεί να αμφισβητηθεί και ότι, προς διασφάλιση τόσο της σταθερότητας του δικαίου και των εννόμων σχέσεων όσο και της χρηστής απονομής της δικαιοσύνης, επιβάλλεται δικαστικές αποφάσεις οι οποίες έχουν καταστεί αμετάκλητες μετά την εξάντληση των προβλεπόμενων ενδίκων μέσων ή μετά την εκπνοή των προθεσμιών που έχουν ταχθεί για την άσκηση των ενδίκων μέσων αυτών, να μην μπορούν πλέον να αμφισβητηθούν.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο, δεδομένου ότι είναι αντιμέτωπο με την εφαρμογή δύο θεμελιωδών αρχών –της αρχής της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης και της αρχής του δεδουλευμένου, το οποίο μπορεί να καλύπτει αμετάκλητη δικαστική απόφαση σε μεταγενέστερη δίκη– που συγκρούονται μεταξύ τους στο πλαίσιο επίλυσης της υπό κρίση διαφοράς, πρέπει να καθορίσει τη σειρά εφαρμογής τους, κατά μείζονα λόγο καθόσον οι δύο εν λόγω αρχές οδηγούν σε εκ διαμέτρου αντίθετες δικονομικές λύσεις, ήτοι, στην πρώτη περίπτωση, στη δυνατότητα απόρριψης της προσφυγής λαμβανομένου υπόψη του εφαρμοστέου δικαίου της Ένωσης και, στη δεύτερη περίπτωση, στη δυνατότητα αποδοχής της προσφυγής λαμβανομένων υπόψη των ζητημάτων επί των οποίων έχουν εκδοθεί προηγούμενες αποφάσεις.
- 16 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι δεν προσδιόρισε καμία απόφαση του Δικαστηρίου η οποία δίδει απάντηση στα υποβαλλόμενα προδικαστικά ερωτήματα και ότι η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου δεν μπορεί να εφαρμοστεί *mutatis mutandis* στην υπό κρίση υπόθεση λόγω της ιδιαιτερότητάς της.