

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. liepos 16 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2006/112/EB – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – 9 straipsnio 1 dalis – Sąvoka „apmokestinamasis asmuo“ – Asmuo, kuris vertėias advokato profesine veikla – Galutinis teismo sprendimas – Res judicata galios principas – Šio principo taikymo sritis tuo atveju, kai tas sprendimas nesuderinamas su Sąjungos teise“

Byloje C-424/19

d. I *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) 2019 m. vasario 15 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. gegužės 29 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Cabinet de avocat UR

prieš

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

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice,

MJ,

NK

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Safjan, Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotoja R. Silva de Lapuerta (pranešėja), teisėjai N. Jääskinen,

generalinis advokatas J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Cabinet de avocat UR*, atstovaujamos advokato D. Rădescu,
- Rumunijos vyriausybės, iš pradžių atstovaujamos C. R. Cană, R. I. Hațieganu ir A. Rotăreanu, vėliau – E. Gane, R. I. Hațieganu ir A. Rotăreanu,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir A. Armenia,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalin?s advokat?s nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, klaid? ištaisymas OL L 235, 2018, p. 26; toliau – PVM direktyva) 9 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Cabinet de avocat UR* (UR advokat? kontora, toliau – UR) gin?? su *Administra?ia Sector 3 a Finan?elor Publice prin Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti* (Bukarešto regiono (Rumunija) vieš?j? finans? direktoratas, atstovaujantis 3-ojo sektoriaus Vieš?j? finans? administracijai), *Administra?ia Sector 3 a Finan?elor Publice* (3-ojo sektoriaus Vieš?j? finans? administracija, Rumunija), MJ ir NK d?l UR apmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu (PVM).

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaug? teikimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.“

Rumunijos teis?

5 Pagrindin?je byloje taikytinos redakcijos *Codul de procedur? civil?* (Civilinio proceso kodeksas) 431 straipsnyje „*Res judicata* galios poveikis“ nustatyta:

„1. Niekam negali b?ti du kartus iškelta byla tuo pa?iu statusu, tuo pa?iu pagrindu ir d?l to paties dalyko.

2. Bet kuri šalis gali remtis kitoje byloje priimto sprendimo *res judicata* galia, jeigu jis susij?s su nagrin?jama byla.“

6 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikslina, kad d?l *res judicata*

galios „neigiamo arba naikinamojo poveikio“ užkertamas kelias iškelti naują bylą, jeigu ieškinyje nurodytą bylos šalį tapatybą, teisinį priežastis ir dalykas yra tokie patys, o dėl *res judicata* galios „teigiamo poveikio“ bet kuri bylos šalis gali remtis teisiniu sprendimu, priimtu dėl kito ginčo, jeigu jis yra susijęs su nagrinėjamo ginčo, pavyzdžiui, siekiant išvengti teismo sprendimų ginčijami tie patys klausimai.

7 Šio kodekso 432 straipsnyje „*Res judicata* galios išimtis“ numatyta:

„*Res judicata* galios išimtimi bet kuriame proceso etape, net ir apeliaciniame teisme, gali remtis teismas arba bylos šalys. Jei taikoma išimtis, suinteresuotosios šalies padėtis jai pareiškus ieškinį gali pablogėti, palyginti su situacija, susiklosčiusia dėl skundžiamo sprendimo.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

8 2015 m. gegužės 28 d. UR, Rumunijoje steigta advokatų kontora, paprašė 3-ojo sektoriaus Viešųjų finansų administracijos išbraukti iš PVM mokėtojų registro nuo 2002 m. ir grąžinti 2010–2014 m. laikotarpiu šios administracijos surinktą PVM sumą, motyvuodama tuo, kad šis registras buvo traukta per klaidą.

9 Kadangi administracija šio reikalavimo nepatenkino, UR pateikė skundą atsakovams pagrindinėje byloje *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija), kad šis nurodytą 3-ojo sektoriaus Viešųjų finansų administracijai išbraukti jį iš PVM mokėtojų registro ir pareigoti atsakovus pagrindinėje byloje solidariai grąžinti surinktą PVM.

10 2017 m. vasario 17 d. sprendimu *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas) atmetė UR skundą.

11 Grąžinama dėl šio sprendimo *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) pateiktą apeliacinį skundą, UR remiasi galutiniu tapusio 2018 m. balandžio 30 d. sprendimo *res judicata* galia; tame sprendime tas pats teismas patvirtino 2016 m. rugsėjo 21 d. *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas) sprendimą ir konstatavo, kad toks mokesčių mokėtojas, kaip UR, kuris verčiasi advokato laisvąja profesine veikla, nevykdo ekonominės veiklos ir dėl to negali būti laikomas tiekiančiu prekes ar teikiančiu paslaugas, nes su klientais sudaro teisinę paslaugos sutartis, o ne paslaugų teikimo sutartis (toliau – 2018 m. balandžio 30 d. sprendimas).

12 Šiomis aplinkybėmis *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar srovoka „apmokestinamasis asmuo“, kaip ji suprantama pagal [Direktyvos 2006/112] 9 straipsnio 1 dalį, apima ir asmenis, kurie verčiasi advokato profesine veikla?

2. Ar pagal Sąjungos teisės viršenybės principą vėliau nagrinėjamoje byloje galima neatsižvelgti į galutinį teismo sprendimą, kuriame iš esmės nustatyta, kad pagal taikomus ir aiškinamus PVM reglamentuojančius nacionalinės teisės aktus advokatas neparduoda prekių, nevykdo ekonominės veiklos ir sudaro ne paslaugų teikimo, o teisinę paslaugos sutartis, nors tas sprendimas yra ginčijamas *res judicata* galią?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

13 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad asmuo, kuris

ver?iasi advokato profesine veikla, turi b?ti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?.

14 Pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirm? pastraip? „apmokestinamasis asmuo“ – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

15 Šioje nuostatoje vartojami žodžiai, ypa? žodžiai „bet kuris“, suteikia s?vokai „apmokestinamasis asmuo“ pla?i? prasm?, kur pagrindinis d?mesys skiriamas savarankiškai vykdomai ekonominei veiklai, t. y. visi fiziniai ir juridiniai asmenys – ir viešieji, ir privat?s, ir net vienetai, neturintys teisinio subjektiškumo, kurie objektyviai tenkina šioje nuostatoje ?tvirtintus kriterijus, – laikytini PVM apmokestinamais asmenimis (2015 m. rugs?jo 29 d. Sprendimo *Gmina Wroc?aw*, C?276/14, EU:C:2015:635, 27 punktas ir 2016 m. spalio 12 d. Sprendimo *Nigl ir kt.*, C?340/15, EU:C:2016:764, 27 punktas).

16 Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje s?voka „ekonomin? veikla“ apibr?žiama kaip apimanti bet koki? gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, ?skaitant, be kita ko, laisv?j? profesij? veikl?.

17 Kadangi advokato profesija yra laisvoji profesija, iš Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies matyti, kad asmuo, kuris ver?iasi šia profesine veikla, vykdo ekonomin? veikl? ir turi b?ti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?.

18 Taip pat primintina, kad Direktyvoje 2006/112 nustatyta labai plati PVM taikymo sritis, nes su apmokestinamaisiais sandoriais susijusiame 2 straipsnyje prie šios srities priskiriamas ne tik preki? importas, bet ir preki? ?sigijimas Bendrijos viduje, preki? tiekimas ir paslaug? teikimas, šalies teritorijoje už atlyg? vykdomas apmokestinamojo asmens, kuris veikia kaip toks (2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *R?dlihs*, C?263/11, EU:C:2012:497, 24 punktas ir 2015 m. rugs?jo 3 d. Sprendimo *Asparuhovo Lake Investment Company*, C?463/14, EU:C:2015:542, 33 punktas).

19 Be to, 2010 m. birželio 17 d. Sprendimo *Komisija / Pranc?zija* (C?492/08, EU:C:2010:348) Teisingumo Teismas konstatavo, kad valstyb? nar? negali taikyti lengvatinio PVM tarifo advokat? paslaugoms, už kurias vis? sum? ar jos dal? sumoka valstyb? kaip už teisin? pagalb?. Toks vertinimas suponuoja, kad šios paslaugos laikytos apmokestinamomis PVM ir kad advokatai, tame sprendime traktuoti kaip „pelno siekiantys privat?s subjektai“, laikyti veikian?iais kaip apmokestinamieji asmenys.

20 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad asmuo, kuris ver?iasi advokato profesine veikla, turi b?ti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?.

D?I antrojo klausimo

21 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar S?jungos teis? turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? gin?? d?I PVM nagrin?jan?iam nacionaliniam teismui draudžiama taikyti *res judicata* galios princip?, kai šio principo taikymas yra kli?tis šiam teismui atsižvelgti ? S?jungos teis?s aktus PVM srityje.

22 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti *res judicata* galios principo svarb? tiek S?jungos teis?s, tiek nacionalin?s teis?s sistemose. Iš ties? tiek siekiant užtikrinti teis?s ir teisini? santyki? stabilum?, tiek ger? teisingumo vykdym? svarbu, kad teismo sprendimai, kurie išnaudojus visas galimas teisi? gynimo priemones arba pasibaigus numatytiems pasinaudojimo jomis terminams tampa galutiniai, nebegal?t? b?ti gin?ijami (2009 m. rugs?jo 3 d. Sprendimo *Fallimento Olimpiclub*,

C-2/08, EU:C:2009:506, 22 punktas; 2019 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *C-676/17*, EU:C:2019:700, 26 punktas ir 2020 m. kovo 4 d. Sprendimo *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148, 64 punktas).

23 Taigi Sąjungos teisė nenustato nacionaliniam teismui pareigos netaikyti vidaus proceso taisyklių, suteikiančių teismo sprendimui *res judicata* galią, net jeigu tai leistų ištaisyti su šia teise nesuderinamą nacionalinę situaciją (2019 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *C-676/17*, EU:C:2019:700, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

24 Konkrečiai kalbant, pagal Sąjungos teisę nereikalaujama, kad, siekdama atsižvelgti į Teisingumo Teismo pateiktą atitinkamos šios teisės nuostatos išaiškinimą, nacionalinė teismų institucija iš principo turėtų peržiūrėti savo *res judicata* galią turintį sprendimą (2019 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *C-676/17*, EU:C:2019:700, 28 punktas ir 2020 m. kovo 4 d. Sprendimo *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148, 66 punktas).

25 Nesant šių sritį reglamentuojančių Sąjungos teisės aktų, *res judicata* galios principo įgyvendinimo taisyklės valstybės narės savo teisės sistemoje nustato vadovaudamasi valstybių narių procesinės autonomijos principu. Vis dėlto jos neturi būti mažiau palankios, nei reglamentuojančios panašias situacijas, kurioms taikoma vidaus teisė (lygiavertiškumo principas), ir dėl jų neturi tapti praktiškai neįmanoma ar pernelyg sudėtinga pasinaudoti pagal Sąjungos teisę suteiktomis teisėmis (veiksmingumo principas) (2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08, EU:C:2009:506, 24 punktas; 2014 m. liepos 10 d. Sprendimo *Impresa Pizzarotti*, C-213/13, EU:C:2014:2067, 54 punktas ir 2020 m. kovo 4 d. Sprendimo *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148, 58 punktas).

26 Taigi, jei taikytinos vidaus proceso taisyklės numato nacionaliniam teismui galimybę, esant tam tikroms sąlygoms, peržiūrėti *res judicata* galią turintį sprendimą, kad situacija atitiktų nacionalinę teisę, pagal lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus šia galimybe, jeigu šios sąlygos tenkinamos, turi būti pasinaudota pirmiausia, kad būtų atkurta nagrinjamų situacijų atitiktis Sąjungos teisei (2019 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *C-676/17*, EU:C:2019:700, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

27 Nagrinjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pareiškėja pagrindinėje byloje remiasi jo 2018 m. balandžio 30 d. sprendimo *res judicata* galios „teigiamu poveikiu“.

28 Šis teismas patikslina, kad, jeigu jis turėtų pripažinti, kad tas sprendimas turėjo *res judicata* galią, jame pateikti argumentai galėtų sukurti minėtai pareiškėjai palankų mokesčių precedentą ir būtų pagrindas sprendžiant ginčą pagrindinėje byloje.

29 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat matyti, kad ginčas pagrindinėje byloje susijęs su laikotarpiu nuo 2010 m. sausio 1 d. iki 2014 m. gruodžio 31 d., o 2018 m. balandžio 30 d. sprendimas – su laikotarpiu nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2014 m. lapkričio 30 d. Be to, ginčo šioje byloje dalykas, t. y. prašymas išbraukti iš PVM mokėtojų registro nuo 2002 m. ir grąžinti Rumunijos viešąjį finansų administracijos per nagrinjamą laikotarpį surinktą PVM, skiriasi nuo bylos, kurioje priimtas minėtas sprendimas, dalyko.

30 Taigi tuo atveju, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagal taikytinas Rumunijos proceso teisės nuostatas turi galimybę atmesti skundą pagrindinėje byloje, jis turėtų pasinaudoti šia galimybe ir užtikrinti visišką Sąjungos teisės, šiuo atveju Direktyvos 2006/112, veiksmingumą, prireikus savo iniciatyva netaikydamas 2018 m. balandžio 30 d. sprendime savo pateikto aiškinimo, nes toks aiškinimas nesuderinamas su Sąjungos teise (pagal analogiją žr. 2020 m. kovo 4 d. Sprendimo *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148, 61 punktą ir 2020 m. kovo

5 d. Sprendimo *OPR-Finance*, C?679/18, EU:C:2020:167, 44 punkt?).

31 Priešingu atveju, jeigu šis teismas mano, kad *res judicata* galios principo taikymas b?t? kli?tis gin?yti teismo sprendim?, kaip antai 2018 m. balandžio 30 d. sprendim?, nors tuo sprendimu pažeidžiama S?jungos teis?, šis taikymas taip pat negali kliudyti šiam teismui abejoti bet kokiomis išvadamis d?l tokio sprendimo nagrin?to bendro klausimo, kai atliekama kompetentingos mokes?i? institucijos priimto kito sprendimo, susijusio su tuo pa?iu mokes?i? mok?toju ar apmokestinamuoju asmeniu, ta?iau su kitu mokestiniu laikotarpiu, teismin? kontrol? (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugs?jo 3 d. Sprendimo *Fallimento Olimpiclub*, C?2/08, EU:C:2009:506, 29 punkt?).

32 Taigi toks *res judicata* galios principo taikymas lemt?, kad kai galutiniu tap?s teismo sprendimas yra grindžiamas S?jungos teis?s norm? PVM srityje klaidingu aiškinimu, šios normos b?t? neteisingai taikomos kiekvienam naujam mokestiniam laikotarpiui be galimyb?s ištaisyti š? klaiding? aiškinim? (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugs?jo 3 d. Sprendimo *Fallimento Olimpiclub*, C?2/08, EU:C:2009:506, 30 punkt?).

33 Tokios didel?s kli?tys veiksmingai taikyti S?jungos normas PVM srityje negali b?ti pagr?stai pateisintos teisinio saugumo principu, tod?l turi b?ti laikomos prieštaraujan?iomis veiksmingumo principui (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugs?jo 3 d. Sprendimo *Fallimento Olimpiclub*, C?2/08, EU:C:2009:506, 31 punkt?).

34 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad S?jungos teis? turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? gin?? d?l PVM nagrin?jan?iam nacionaliniam teismui draudžiama taikyti *res judicata* galios princip?, kai šis gin?as susij?s ne su tuo pa?iu mokestiniu laikotarpiu, kaip nagrin?tas byloje, kurioje priimtas toki? gali? ?gij?s sprendimas, kai gin?o dalykas ne tas pats kaip aname gin?e ir kai šio principo taikymas yra kli?tis šiam teismui atsižvelgti ? S?jungos teis?s aktus PVM srityje.

D?l bylin?jimosi išlaid?

35 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad asmuo, kuris ver?iasi advokato profesine veikla, turi b?ti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip tai suprantama pagal š? nuostat?.**

2. **S?jungos teis? turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? gin?? d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) nagrin?jan?iam nacionaliniam teismui draudžiama taikyti *res judicata* galios princip?, kai šis gin?as susij?s ne su tuo pa?iu mokestiniu laikotarpiu, kaip nagrin?tas byloje, kurioje priimtas toki? gali? ?gij?s sprendimas, kai gin?o dalykas ne tas pats kaip aname gin?e ir kai šio principo taikymas yra kli?tis šiam teismui atsižvelgti ? S?jungos teis?s aktus PVM srityje.**

Parašai.

* Proceso kalba: rumun?.