

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2020. gada 16. jūlijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Direktīva 2006/112/EK – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – 9. panta 1. punkts – Jēdziens “nodokļa maksātājs” – Persona, kura darbojas advokāta profesijā – Galīgās tiesas nolikums – Res judicata princips – Šī principa tvēruma gadījumā, ja šis nolikums nav saderīgs ar Savienības tiesību m

Lietā C-424/19

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, kuru *Curtea de Apel București* (Bukarestes apelojās tiesa, Rumānija) iesniedza ar lēmumu, kurš pieņemts 2019. gada 15. februārī un kurš Tiesā reģistrēts 2019. gada 29. maijā, tiesvedībā

advokātu birojs UR

pret

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

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice,

MJ,

NK,

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Safjans [*M. Safjan*], Tiesas priekšsēdētāja vietniece R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente) un tiesnesis N. Jāskinens [*N. Jääskinen*],

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesa,

ģemot vērā atbildes, ko sniedza:

- advokātu biroja UR vārdā – D. Rēdescu, advokāts,
- Rumānijas valdības vārdā – sēkotnāji C. R. Canțar, k, ar R. I. Hațeganu un A. Rotăreanu, vāļi E. Gane, R. I. Hațeganu un A. Rotăreanu, pārstāji,
- Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un A. Armenia, pārstāves,

Ēemot vērā pāc ģenerālvokātes uzklausģšanas pieģemto lģmumu izskatģt lietu bez ģenerālvokģta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lģgums sniegt prejudiciģlu nolģmumu ir par Padomes Direktģvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopģjo pievienotģs vģrtģbas nodokģa sistģmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 9. panta 1. punkta interpretģciju.

2 Šis lģgums ir iesniegts saistģbģ ar tiesvedģbu starp advokģtu biroju *UR* (turpmģk tekstģ – “*UR*”) un *Administraģia Sector 3 a Finanģelor Publice prin Direcģia Generalģ Regionalģ a Finanģelor Publice Bucureģti* (3. sektora valsts finanģģ administrģcija, kuru pģrstģv Bukarestes Reģionģlģ valsts finanģģ ģenerģldirekcģja, Rumģnģja), *Administraģia Sector 3 a Finanģelor Publice* (3. sektora valsts finanģģ administrģcija, Rumģnģja), MJ un NK par *UR* pienģkumu maksģt pievienotģs vģrtģbas nodokli (PVN).

Atbilstoģģs tiesģbu normas

Savienģbas tiesģbas

3 Direktģvas 2006/112 2. panta 1. punkts ir izteikts šģdi:

“PVN uzliek šģdiem darģjumiem:

[..]

c) pakalpojumu snieģģšanai, ko par atlģdzģbu kģdģ dalģbvalsts teritorijģ veic nodokģa maksģtģjs, kas rģkoģas kģ tģds;

[..].”

4 Šģs direktģvas 9. panta 1. punktģ ir noteikts:

““Nodokģa maksģtģjs” ir jebkura persona, kas patstģvģģi jebkurģ vietģ veic jebkuru saimniecisku darbģbu, neatkarģģi no šģs darbģbas mģrģa vai rezultģta.

Jebkuru raģģģģju, tirģģģģju vai pakalpojumu sniedzģģju darbģbu, tostarp kalnrģpniecģbu, lauksaimniecisku darbģbu un brģvo profesģju darbģbu, uzskata par “saimniecisku darbģbu”. Materiģla vai nematerģģla ģpaģģma izmantoģģana ar nolģku gģt no tģ ilģlaicģģus ienģkumus jo ģpaģģi ir uzskatģģma par saimniecisku darbģbu.”

Rumģnģjas tiesģbas

5 *Codul de procedurģ civilģ* (Civilprocesa kodekss) 431. pantģ “*Res judicata* sekas”, redakcijģ, kura ir piemģrojama pamatlģtai, ir noteikts:

“1. Pret nevģnu nevar divreiz uzģģkt tiesvedģbu tajģ paģģ statusģ, par to paģģ pamatu un ar to paģģ priekģģmetu.

2. Jebkura persona var atsauktģes uz citas lietas *res judicata* spģģku, ja pastģģv saģģģne ar tajģģ pieģģemto nolģģģģmu.”

6 Iesniedzējtiesa norāda, ka *res judicata* “negatīvā vai izslēdzošā iedarbībā” ir šķērslis jauna sprieduma taisīšanai, ja identiski ir puses, tiesiskais pamats un prasības priekšmets, savukārt *res judicata* “pozitīvā iedarbībā” ļauj jebkurai personai atsaukties uz citas lietas *res judicata* spēku, ja pastāv saikne ar tajā piemēroto nolikumu, piemēram, attiecīgā strādājošā jautājumu identiskums.

7 Šī kodeksa 432. pantā “*Res judicata* spēks” ir paredzēts:

“Iebildi par *res judicata* spēku var izvirzīt tiesa vai puses jebkurā procesa stadijā, pat apelācijas tiesvedībā. Ja tiek izmantotas tiesības izvirzīt iebildi, tas nevar radīt tādās sekas, ka tiek pasliktināta attiecīgās puses situācija viņas pašas celtas prasības rezultātā salīdzinājuma ar situāciju, kura izriet no pārsūdzētā lēmuma.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

8 *UR*, Rumūnijā reģistrēts advokātu birojs, 2015. gada 28. maijā lūdz 3. sektora valsts finanšu administrācijai dzēst to no PVN maksātāju reģistra, sākot ar 2002. gadu, un atmaksāt PVN, ko šī administrācija bija iekasējusi laikposmā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2014. gada 31. decembrim, jo tas šajā reģistrā esot bijis iekasēts kļūdas dēļ.

9 Tā kā administrācija uz šo lūgumu neatbildēja, *UR* pret atbildētāju cēla prasību *Tribunalul București* (Bukarestes apgabaltiesa, Rumūnija), lūdzot, lai tā izdod rīkojumu 3. sektora valsts finanšu administrācijai dzēst to no PVN maksātāju reģistra un piespriež atbildētājam pamatlietā solidāri atmaksāt tam iekasēto PVN.

10 Ar 2017. gada 17. februāra spriedumu *Tribunalul București* (Bukarestes apgabaltiesa) šo *UR* prasību noraidēja.

11 *Curtea de Apel București* (Bukarestes apelācijas tiesa, Rumūnija) celtās prasības pamatošanai *UR* atsaucas uz 2018. gada 30. aprīļa sprieduma – kurš ir kļuvis galīgš – *res judicata* spēku, ar kuru šī pati tiesa, apstiprinot *Tribunalul București* (Bukarestes apgabaltiesa) 2016. gada 21. septembra spriedumu, bija nospriedusi, ka tās nodokļu maksātājs kā *UR*, kurš darbojas brīvā advokātu profesijā, neveic nekādu saimniecisko darbību un tādējādi tas nevar tikt uzskatīts par subjektu, kas piegādā preces vai sniedz pakalpojumus, jo lūgumi, kas nosūtīti ar to klientiem ir juridiskās palīdzības lūgumi, nevis pakalpojumu sniegšanas lūgumi (turpmāk tekstā – “2018. gada 30. aprīļa spriedums”).

12 Šādos apstākļos *Curtea de Apel București* (Bukarestes apelācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai Padomes Direktīvas [2006/112] 9. panta 1. punkta piemērošanas ietvaros “nodokļu maksātāja” jēdziens ietver arī personas, kuras praktizē advokāta profesiju?

2) Vai Savienības tiesību pārkuma princips ļauj turpmāk tiesvedībā atkāpties no principa par *res judicata* spēku, kas piemērots galīgām tiesas nolēmumiem, kurā būtībā ir atzīts, ka, piemērojot un interpretējot valsts tiesisko regulējumu pievienotās vārtaības nodokļa jomā, advokāts nepiegādā preces, neveic saimniecisku darbību un neslīdz pakalpojumu sniegšanas lūgumus, bet gan slīdz tikai juridiskās palīdzības lūgumus?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

13 Ar pirmo jautājumu iesniedzjtiesa b?t?b? jaut?, vai Direktvas 2006/112 9. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka persona, kura darbojas br?vaj? advok?ta profesij?, ir j?uzskata par “nodok?a maks?t?ju” š?s ties?bu normas izpratn?.

14 Saska?? ar š?s direktvas 9. panta 1. punkta pirmo da?u par nodok?a maks?t?ju ir uzskat?ma jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu, neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a un rezult?ta.

15 Šaj? ties?bu norm? izmantotie v?rdi, it ?paši v?rds “jebkura”, noz?m?, ka “nodok?u maks?t?ja” j?dziena defin?cija ir plaša un ir v?rsta uz patst?v?gumu saimniecisk?s darb?bas veikšan? – t?d?j?di par PVN maks?t?jiem ir uzskat?mas visas personas, kas objekt?vi izpilda šaj? ties?bu norm? paredz?tos krit?rijus – fiziskas vai juridiskas, k? publiskas, t? priv?tas, un pat vien?bas bez juridiskas personas statusa (spriedumi, 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wroc?aw*, C?276/14, EU:C:2015:635, 28. punkts, k? ar? 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* u.c., C?340/15, EU:C:2016:764, 27. punkts).

16 Run?jot par Direktvas 2006/112 9. panta 1. punkta otr? da?u, taj? j?dziens “saimnieciska darb?ba” ir defin?ts k? t?ds, kas ietver jebkuru ražot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju darb?bu, tostarp br?vo profesiju darb?bu.

17 L?dz ar to – t? k? advok?ta profesija ir uzskat?ma par br?vo profesiju – no Direktvas 2006/112 9. panta 1. punkta izriet, ka persona, kura darbojas šaj? profesij?, veic saimniecisko darb?bu un ir uzskat?ma par “nodok?a maks?t?ju” š?s ties?bu normas izpratn?.

18 Turkl?t ir j?atg?dina, ka Direktvas 2006/112 2. pant?, kas attiecas uz dar?jumiem, kuri apliekami ar nodokli, papildus pre?u import?šanai paredzot pre?u ieg?di Kopienas iekšien?, pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, kurus par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds, ir noteikta ?oti plaša PVN piem?rošanas joma (spriedumi, 2012. gada 19. j?lijs, *R?dlihs*, C?263/11, EU:C:2012:497, 24. punkts, un 2015. gada 3. septembris, *Asparuhovo Lake Investment Company*, C?463/14, EU:C:2015:542, 33. punkts).

19 Papildus tam 2010. gada 17. j?nija sprieduma Komisija/Francija (C?492/08, EU:C:2010:348) 49. punkt? Tiesa ir nospriedusi, ka dal?bvalsts nevar piem?rot samazin?tu PVN likmi pakalpojumiem, kurus ir snieguši advok?ti un par kuriem atl?dz?ba piln?b? vai da??ji tiem tiek maks?ta valsts juridisk?s pal?dz?bas ietvaros. Oblig?ts priekšnoteikums š?dam nov?rt?jumam ir tas, ka šie pakalpojumi ir uzskat?mi par t?diem, par kuriem ir j?maks? PVN, un ka šie advok?ti – kas šaj? spriedum? tiek kvalific?ti k? “priv?tas apvien?bas, kuru m?r?is ir pe??as g?šana” – ir uzskat?mi par t?diem, kas r?kojas k? nodok?a maks?t?ji.

20 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?to, uz pirmo jautājumu ir j?atbild, ka Direktvas 2006/112 9. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka persona, kura darbojas advok?ta profesij?, ir uzskat?ma par “nodok?a maks?t?ju” š?s normas izpratn?.

Par otro jautājumu

21 Ar otro jautājumu iesniedzjtiesa b?t?b? jaut?, vai Savien?bas ties?bas ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?m ir pretrun? tas, ka tiesved?b? par PVN valsts tiesa piem?ro *res judicata* principu, ja š? principa piem?rošana liegtu šai tiesai ?emt v?r? Savien?bas tiesisko regul?jumu PVN jom?.

22 Šaj? zi?? vispirms ir j?atg?dina par *res judicata* principa noz?m?gumu gan Savien?bas ties?bu sist?m?, gan valstu ties?bu sist?m?s. Proti, lai nodrošin?tu gan ties?bu un tiesisko attiec?bu stabilit?ti, gan pareizu tiesved?bu, ir svar?gi, lai gal?gie tiesu nol?mumi, p?c tam, kad ir

izmantoti pieejamie tiesību aizsardzības līdzekļi, vai pat tam, kad beidzies šādi pārsūtībai paredzētais termiņš, vairs nevarētu tikt apstrīdēti (spriedumi, 2009. gada 3. septembris, *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08, EU:C:2009:506, 22. punkts; 2019. gada 11. septembris, *C-7/17*, EU:C:2019:700, 26. punkts, un 2020. gada 4. marts, *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148, 64. punkts).

23 Attiecīgi Savienības tiesības neuzliek valsts tiesai pienākumu atstāt nepiemērotus valsts procesuālos noteikumus, kas tiesas nolūmam piešķir *res judicata* spēku, pat ja tas valstī būtu novērst situāciju, kas nav savienojama ar šīm tiesībām (spriedums, 2019. gada 11. septembris, *C-7/17*, EU:C:2019:700, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Konkrēti, Savienības tiesībās nav noteikta prasība, ka, lai ņemtu vērā atbilstīgo Savienības tiesību normas interpretāciju, ko ir sniegusi Tiesa, valsts tiesu iestādei principā būtu jāpārskata tās nolūmums, kuram ir *res judicata* spēks (spriedums, 2019. gada 11. septembris, *C-7/17*, EU:C:2019:700, 28. punkts, un 2020. gada 4. marts, *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148, 66. punkts).

25 Ja nav Savienības tiesiskā regulējuma par attiecīgo jautājumu, *res judicata* spēka principa īstenošanas kārtība ir jānosaka dalībvalstu tiesību sistēmā saskaņā ar šo valstu procesuālo autonomijas principu. Tomēr šā kārtība nedrīkst būt mazāk labvēlīga par to, kas reglamentē līdzīgās situācijās valsts teritorijā (līdzvērības princips), ne arī tāda, kas padara faktiski neiespjamu vai pārliedzīgā apgrūtinā Savienības tiesību sistēmā paredzēto tiesību īstenošanu (efektivitātes princips) (spriedumi, 2009. gada 3. septembris, *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08, EU:C:2009:506, 24. punkts; 2014. gada 10. jūlijs, *Impresa Pizzarotti*, C-213/13, EU:C:2014:2067, 54. punkts, un 2020. gada 4. marts, *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148, 58. punkts).

26 Tomēr, ja piemērojamie iekšējie procesuālie noteikumi paredz iespēju, ka pie zināmiem nosacījumiem valsts tiesa pārskata nolūmumu ar *res judicata* spēku, lai padarītu situāciju saderīgu ar valsts tiesībām, tad atbilstoši līdzvērības un efektivitātes principiem ir jāizvēlas šāda iespēja, ja ir izpildīti minētie nosacījumi, lai tiktu atjaunota attiecīgās situācijās saderība ar Savienības tiesībām (spriedums, 2019. gada 11. septembris, *C-7/17*, EU:C:2019:700, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Šajā gadījumā iesniedzētāja norāda, ka prasītājs pamatlietā atsaucas uz tās 2018. gada 30. aprīļa sprieduma *res judicata* spēka "pozitīvo iedarbību".

28 Iesniedzētāja precīzi, ka, ja tai būtu jāuzskata, ka šim spriedumam ir *res judicata* spēks, tajā iekārtie apsvērumi varētu radīt minētajam prasītājam labvēlīgu precedentu nodokļu jomā un būt par pamatu strīda atrisināšanai pamatlietā.

29 Tāpat no iesniedzētājas nolūmuma izriet, ka tiesvedība pamatlietā attiecas uz ilgāku periodu nekā laikposms no 2010. gada 1. janvāra līdz 2014. gada 31. decembrim, savukārt 2018. gada 30. aprīļa spriedums attiecas uz laikposmu no 2011. gada 1. janvāra līdz 2014. gada 30. novembrim. Turklāt minētās tiesvedības priekšmets, proti, līgums no 2002. gada veikta dzīšanu no PVN reģistra un atmaksāt PVN, kuru ir iekasējis Rumānijas publisko finanšu administrācija aplūkotajā laikposmā, nav tas pats kā lietā, kurā tika taisīti minētie spriedumi.

30 Līdz ar to gadījumā, ja iesniedzētājai, pamatojoties uz piemērojamajām Rumānijas procesuālajām tiesībām, būtu iespējams noraidīt prasību pamatlietā, tai šā iespēja būtu jāizmanto un jānodrošina Savienības tiesību – šajā gadījumā Direktvas 2006/112 – pilnīga iedarbība, vajadzības gadījumā pašai atstājot nepiemērotu interpretāciju, ko tā bija veikusi savā 2018. gada 30. aprīļa spriedumā, ciktāl šā interpretācija nav saderīga ar Savienības tiesībām (pat analoģijas skat. spriedumus, 2020. gada 4. marts, *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148,

61. punkts, un 2020. gada 5. marts, *OPR?Finance*, C?679/18, EU:C:2020:167, 44. punkts).

31 Pret?j? gad?jum? – ja š? tiesa uzskat?tu, ka *res judicata* principa piem?rošana rad?tu š??rsli, lai apšaub?tu t?du tiesas nol?mumu k? 2018. gada 30. apr??a spriedums, kaut ar? taj? ir p?rk?ptas Savien?bas ties?bas, – š? piem?rošana nedr?kst min?tai tiesai liegt apšaub?t jebk?dus konstat?jumus par kop?ju jaut?jumu, kas ir izš?irts ar šo nol?mumu, kad t? veic cita kompetent?s nodok?u iest?des l?muma p?rbaudi ties?, kurš attiecas uz to pašu nodok?u maks?t?ju, bet skar citu taks?cijas gadu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2009. gada 3. septembris, *Fallimento Olimpiclub*, C?2/08, EU:C:2009:506, 29. punkts).

32 Proti, š?da *res judicata* principa piem?rošana novestu pie t?, ka gad?jum?, ja par gal?gu k?uvis tiesas nol?mums ir pamatots ar interpret?ciju, kura veikta attiec?b? uz Savien?bas tiesisko regul?jumu PVN jom?, kas ir pretrun? Savien?bas ties?b?m, šis tiesiskais regul?jums tiktu piem?rots nepareizi attiec?b? uz katru n?kamo taks?cijas gadu, nepast?vot iesp?jai labot šo nepareizo interpret?ciju (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2009. gada 3. septembris, *Fallimento Olimpiclub*, C?2/08, EU:C:2009:506, 30. punkts).

33 Ta?u tik b?tiskus š??rš?us faktiskai Savien?bas ties?bu normu piem?rošanai PVN jom? nevar sapr?t?gi attaisnot ar tiesisk?s droš?bas principu, un t?d?j?di tie ir j?uzskata par nesader?giem ar efektivit?tes principu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2009. gada 3. septembris, *Fallimento Olimpiclub*, C?2/08, EU:C:2009:506, 31. punkts).

34 ?emot v?r? iepriekš min?to, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka Savien?bas ties?bas ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?m ir pretrun? tas, ka tiesved?b? PVN jom? valsts tiesa piem?ro *res judicata* principu, ja š? tiesved?ba neattiecas uz to pašu taks?cijas periodu, kas tika apl?kots tiesved?b?, kur? tikai pie?emts nol?mums, kam ir š?ds sp?ks, un tai nav tas pats priekšmets, un š? principa piem?rošana liegtu šai tiesai ?emt v?r? Savien?bas tiesisko regul?jumu PVN jom?.

Par ties?šan?s izdevumiem

35 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sest? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 9. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka persona, kura darbojas br?vaj? advok?ta profesij?, ir uzskat?ma par “nodok?a maks?t?ju” š?s ties?bu normas izpratn?.**

2) **Savien?bas ties?b?m ir pretrun? tas, ka tiesved?b? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) jom? valsts tiesa piem?ro *res judicata* principu, ja š? tiesved?ba neattiecas uz to pašu taks?cijas periodu, kas tika apl?kots tiesved?b?, kur? tikai pie?emts nol?mums, kam ir š?ds sp?ks, un tai nav tas pats priekšmets, un š? principa piem?rošana liegtu šai tiesai ?emt v?r? Savien?bas tiesisko regul?jumu PVN jom?.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – rum??u.