

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. liepos 16 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2006/112/EB – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – 9 straipsnio 1 dalis – Sąvoka „apmokestinamasis asmuo“ – Asmuo, kuris vertėiasis 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. Canțar, 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 teisingo sprendimu, priimtu dėl kito ginčo, jeigu jis yra susijęs su nagrinjamu ginčų, 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 sukurtas per klaidą.

9 Kadangi administracija šio reikalavimą 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 Grąsdama 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?l 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 Olimpclub*,

C?2/08, EU:C:2009:506, 22 punktas; 2019 m. rugs?jo 11 d. Sprendimo *C?lin*, 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 S?jungos teis? nenustato nacionaliniam teismui pareigos netaikyti vidaus proceso taisykli?, suteikian?i? teismo sprendimui *res judicata* gali?, net jeigu tai leist? i?taisyti su ?ia teise nesuderinam? nacionalin? situacij? (2019 m. rugs?jo 11 d. Sprendimo *C?lin*, C?676/17, EU:C:2019:700, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

24 Konkre?iai kalbant, pagal S?jungos teis? nereikalaujama, kad, siekdama atsi?velgti ? Teisingumo Teismo pateikt? atitinkamos ?ios teis?s nuostatos i?ai?kinim?, nacionalin? teismin? institucija i? principo tur?t? perži?r?ti savo *res judicata* gali? turint? sprendim? (2019 m. rugs?jo 11 d. Sprendimo *C?lin*, 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 ?i? srit? reglamentuojan?i? S?jungos teis?s akt?, *res judicata* galios principo ?gyvendinimo taisyklės valstyb?s nar?s savo teis?s sistemose nustato vadovaudamosi valstybi? nari? procesin?s autonomijos principu. Vis d?lto jos neturi b?ti ma?iau palankios, nei reglamentuojan?ios pana?ias situacijas, kurioms taikoma vidaus teis? (lygiaverti?kumo principas), ir d?l j? neturi tapti prakti?kai ne?manoma ar pernelyg sud?tinga pasinaudoti pagal S?jungos teis? suteiktomis teis?mis (veiksmingumo principas) (2009 m. rugs?jo 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 taisykl?s numato nacionaliniam teismui galimyb?, esant tam tikroms s?lygoms, perži?r?ti *res judicata* gali? ?gijus? sprendim?, kad situacija atitikt? nacionalin? teis?, pagal lygiaverti?kumo ir veiksmingumo principus ?ia galimybė, jeigu ?ios s?lygos tenkinamos, turi b?ti pasinaudota pirmiausia, kad b?t? atkurta nagrin?jamos situacijos atitiktis S?jungos teisei (2019 m. rugs?jo 11 d. Sprendimo *C?lin*, C?676/17, EU:C:2019:700, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

27 Nagrin?jamu atveju pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad parei?k?ja pagrindin?je byloje remiasi jo 2018 m. baland?io 30 d. sprendimo *res judicata* galios „teigiamu poveikiu“.

28 ?is teismas patikslina, kad, jeigu jis tur?t? pripa?inti, kad tas sprendimas ?gijo *res judicata* gali?, jame pateikti argumentai gal?t? sukurti min?tai parei?k?jai palank? mokestin? precedent? ir b?ti pagrindas sprend?iant gin?? pagrindin?je byloje.

29 I? sprendimo d?l pra?ymo priimti prejudicin? sprendim? taip pat matyti, kad gin?as pagrindin?je byloje susij?s su laikotarpiu nuo 2010 m. sausio 1 d. iki 2014 m. gruod?io 31 d., o 2018 m. baland?io 30 d. sprendimas – su laikotarpiu nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2014 m. lapkri?io 30 d. Be to, gin?o ?ioje byloje dalykas, t. y. pra?ymas i?braukti i? PVM mok?tojų registro nuo 2002 m. ir gr?zinti Rumunijos vie?j? finans? administracijos per nagrin?jam? laikotarp? surinkt? PVM, skiriasi nuo bylos, kurioje priimtas min?tas sprendimas, dalyko.

30 Taigi tuo atveju, jei pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pagal taikytinas Rumunijos proceso teis?s nuostatas turi galimyb? atmesti skund? pagrindin?je byloje, jis tur?t? pasinaudoti ?ia galimybė ir u?tikrinti visi?k? S?jungos teis?s, ?iuo atveju Direktyvos 2006/112, veiksmingum?, prireikus savo iniciatyva netaikydamas 2018 m. baland?io 30 d. sprendime savo pateikto ai?kinimo, nes toks ai?kinimas nesuderinamas su S?jungos teise (pagal analogij? ?r. 2020 m. kovo 4 d. Sprendimo *Telecom Italia*, C?34/19, EU:C:2020:148, 61 punkt? 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 būtų kliūtis ginčyti teismo sprendimui, kaip antai 2018 m. balandžio 30 d. sprendimui, nors tuo sprendimu pažeidžiama Sąjungos teisė, šis taikymas taip pat negali kliudyti šiam teismui abejoti bet kokiomis išvadamis dėl tokio sprendimo nagrinėto bendro klausimo, kai atliekama kompetentingos mokesčių institucijos priimto kito sprendimo, susijusio su tuo pačiu mokesčių mokėtoju ar apmokestinamuoju asmeniu, tačiau su kitu mokesčiniu laikotarpiu, teismo kontrolė (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *Fallimento Olimpclub*, C?2/08, EU:C:2009:506, 29 punkt?).

32 Taigi toks *res judicata* galios principo taikymas lemtų, kad kai galutiniu tapęs teismo sprendimas yra grindžiamas Sąjungos teisės normų PVM srityje klaidingu aiškinimu, šios normos būtų neteisingai taikomos kiekvienam naujam mokesčiniam laikotarpiui be galimybės ištaisyti šį klaidingą aiškinimą (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *Fallimento Olimpclub*, C?2/08, EU:C:2009:506, 30 punkt?).

33 Tokios didelės kliūtys veiksmingai taikyti Sąjungos normas PVM srityje negali būti pagrįstai pateisintos teisinio saugumo principu, todėl turi būti laikomos prieštaraujančiomis veiksmingumo principui (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *Fallimento Olimpclub*, C?2/08, EU:C:2009:506, 31 punkt?).

34 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad pagal ją ginčyti dėl PVM nagrinėjamam nacionaliniam teismui draudžiama taikyti *res judicata* galios principą, kai šis ginčas susijęs ne su tuo pačiu mokesčiniu laikotarpiu, kaip nagrinėtas byloje, kurioje priimtas tokio galiojantis sprendimas, kai ginčo dalykas ne tas pats kaip aname ginče ir kai šio principo taikymas yra kliūtis šiam teismui atsižvelgti į Sąjungos teisės aktus PVM srityje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

35 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad asmuo, kuris veržiasi advokato profesine veikla, turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.**

2. **Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad pagal ją ginčyti dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) nagrinėjamam nacionaliniam teismui draudžiama taikyti *res judicata* galios principą, kai šis ginčas susijęs ne su tuo pačiu mokesčiniu laikotarpiu, kaip nagrinėtas byloje, kurioje priimtas tokio galiojantis sprendimas, kai ginčo dalykas ne tas pats kaip aname ginče ir kai šio principo taikymas yra kliūtis šiam teismui atsižvelgti į Sąjungos teisės aktus PVM srityje.**

Parašai.

* Proceso kalba: rumun?.